T.C.
SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

KAMU KURUMLARINDA KURUMSAL RİSK YÖNETİMİ VE RİSK ODAKLI İÇ DENETİM: BİR MODEL ÖNERİSİ

MAŞUK CAHİT UYSAL

1240201518

DOKTORA TEZİ

DANIŞMAN

PROF. DR. DURMUŞ ACAR

ISPARTA - 2017

SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

DOKTORA TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Tez Savunma Sınav Tutanağı 2

Öğrencinin Adı Soyadı	Mesut Cahit Uysal
Anabilim Dalı	İşletme
Tez Başlığı	Kurumsal Risk Yönetimi ve Bunda İç Denetimin Rolü: Kamu İç Denetçileri Üzerine Bir Araştırma
Yeni Tez Başlığı[1] *(Eğer değişmesi önerildi ise)*	Kamu Kurumlarında Kurumsal Risk Yönetimi ve Risk Odaklı İç Denetim: Bir Model Önerisi

Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği hükümleri uyarınca yapılan Doktora Tez Savunma Sınavında Jürimiz 15./12./2017 tarihinde toplanmış ve yukarıda adı geçen öğrencinin Doktora tezi için;

☒ OY BİRLİĞİ ☐ OY ÇOKLUĞU[2]

ile aşağıdaki kararı almıştır.

☒ Yapılan savunma sınavı sonucunda aday başarılı bulunmuş ve tez **KABUL** edilmiştir.
☐ Yapılan savunma sınavı sonucunda aday başarısız bulunmuş ve tezinin **REDDEDİLMESİ**[3] kararlaştırılmıştır.

TEZ SINAV JÜRİSİ	Adı Soyadı/Üniversitesi	İmza
Danışman	Prof. Dr. Durmuş ACAR SDÜ	
Jüri Üyesi	Prof. Dr. Osman BAYRİ SDÜ	
Jüri Üyesi	Prof. Dr. Mehmet GENÇTÜRK SDÜ	
Jüri Üyesi	Prof. Dr. İbrahim Atilla ACAR İzmir Katip Çelebi Üniversitesi	
Jüri Üyesi	Prof. Dr. Hüseyin DALGAR Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi	

[1] Tez başlığının DEĞİŞTİRİLMESİ ÖNERİLDİ ise yeni tez başlığı ilgili alana yazılacaktır. Değişme yoksa çizgi (-) konacaktır.
[2] **OY ÇOKLUĞU** ile alınan karar için muhalefet gerekçesi raporu eklenmelidir.
[3] Tezi **REDDEDİLEN** öğrenciler için gerekçeli jüri raporu eklenmeli ve raporu tüm üyeler imzalamalıdır. Tezi reddedilen öğrencinin enstitü ile ilişiği kesilir.

T.C.

SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

YEMİN METNİ

Doktora tezi olarak sunduğum "KAMU KURUMLARINDA KURUMSAL RİSK YÖNETİMİ VE RİSK ODAKLI İÇ DENETİM: BİR MODEL ÖNERİSİ" adlı çalışmanın, tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadar ki bütün süreçlerde bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Bibliyografya'da gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve onurumla beyan ederim.

Maşuk Cahit UYSAL
15.12.2017

ÖNSÖZ VE TEŞEKKÜR

Bu çalışmada kurumsal risk yönetiminin (KRY) iç denetimdeki rolü araştırılmıştır. İç denetim, bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık etkinliğidir. İç denetimin kurumsal risk yönetimine dair ana rolü, risk yönetiminin etkinliği konusunda kamu sektöründe üst yönetime tarafsız güvence vermektir. Bu doğrultuda, tez çalışmasında kamu iç denetçileri üzerinde araştırma yapılarak, kamu sektöründeki KRY farkındalıkları incelenmiştir.

Bu çalışmanın planlamasında, araştırılmasında ve yürütülmesinde ve oluşumunda ilgi ve desteğini esirgemeyen, engin bilgi ve tecrübelerinden yararlandığım ve bilgilendirmeleriyle çalışmamı bilimsel temeller ışığında yönlendiren saygıdeğer danışman hocam Prof. Dr. Durmuş ACAR'a, çalışmanın şekillenmesinde katkıda bulunan Doç. Dr. Serpil SENAL'a, tez konusu seçimi ile kaynak aramak için yardım eden ve çalışmam boyunca benden bir an olsun yardımlarını esirgemeyen Türkiye Büyük Millet Meclisi İç Denetim Birim Başkanı ve KİDDER başkanı babam Faruk UYSAL'a (CGAP, A4) sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Ayrıca, görüşmelerimdeki yardımlarından dolayı T. C. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı iç denetçisi Şerif Olgun ÖZEN'e (KİDDER Denetim Kurulu Üyesi), T. C. Gazi Üniversitesi İç Denetim Birim Başkanı Levent BAKIR'a (SMMM, BD), EGO Genel Müdürlüğü İç Denetim Birimi Başkanı Recep KONAKMAN'a, T. C. Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı iç denetçisi Evren Güncel ERMİSKET'e (CGAP, SMMM), T. C. Sosyal Güvenlik Kurumu İç Denetim Birim Başkanı Gürkan AKÇAY'a, T. C. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı İç Denetim Birimi Başkanı Cüneyt Kaan ULUKAN'a ve T. C. Milli Savunma Bakanlığı iç denetçisi Albay Bora İlker DEMİR'e teşekkürü bir borç bilirim.

Maşuk Cahit UYSAL
Aralık 2017

(UYSAL, Maşuk Cahit, *Kamu Kurumlarında Kurumsal Risk Yönetimi ve Risk Odaklı İç Denetim: Bir Model Önerisi*, Doktora Tezi, Isparta 2017)

ÖZET

Kamu İç Kontrol Standartları gereğince kamu idareleri, risklerin tanımlanması, değerlendirilmesi ve izlenmesine dair bir sistem kurmalıdırlar. Risk tanımlama faaliyetlerinin, kamu kurumlarının stratejilerinin belirlendiği planlama süreçlerine entegreli olarak yürütülmesi gerekmektedir. Risk yönetiminin kurum hedeflerinin tutturulmasında önem arz etmesi ve iç denetim birimlerinin de bu konuda danışmanlık faaliyeti yapması öngörülmektedir.

Bu kapsamda çalışmanın amacı, Türkiye'de kamu kurumlarında çalışan iç denetçilerin Kurumsal Risk Yönetimi ve risk odaklı iç denetim uygulaması konusundaki farkındalıklarının tespitidir. Bununla birlikte çalışmada Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri'nde risk esaslı bir iç denetim sürecinin nasıl uygulanabileceğini ortaya koymaya amaçlayan bir model önerisi sunulmuştur.

Çalışmada ilk olarak, Kurumsal Risk Yönetimi ve iç denetim konuları yerli ve yabancı kaynak yardımı ile açıklanmıştır. Uygulama kısmında ise, çalışmanın genel amacı çerçevesinde gelinen noktayı teşhis etmek için konuyla ilgili temsil kabiliyeti bulunan 9 kamu kurumunun iç denetim biriminde görev yapan 118 iç denetçi ile yarı yapılandırılmış görüşme yapılmıştır. Veri toplama yöntemi olarak, örneklem grubuna yöneltilen ve 4 bölümden oluşan 23 açık uçlu sorulu görüşme formu kullanılmıştır.

Araştırma neticesinde kamuda iç denetçilerin, iç denetim faaliyetlerini risk esaslı olarak yürüttükleri, risk yönetimi konusunda görevleri hakkında yeterli bilgi düzeyine sahip oldukları anlaşılmıştır. Kurumsal Risk Yönetimi konusunda ise gerekli olgunluk düzeyinin henüz yakalanamadığı gözlenmiştir. Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri'nde de Kurumsal Risk Yönetimi ve iç denetim konularında çalışmalar yapılması gerektiği tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler

Denetim, İç Denetim, İç Kontrol, Kamu Yönetimi, Kurumsal Yönetim, Risk, Teftiş.

(UYSAL, Maşuk Cahit, *Enterprise Risk Management and Risk Focused Internal Audit in Public Instutations: A Model Proposal,* Ph.D., Isparta, 2017)

ABSTRACT

Public administrations must create a system to define, evaluate and monitor risks per Public Internal Control Standards. Risk defining activities must be integral to the planning processes where public administration strategies are determined. The consensus of opinion is that risk management is critical for achieving institutional objectives, and that internal audit units should conduct consulting activities in this regard.

In this context, the purpose of this study is to determine the level of awareness regarding Enterprise Risk Management and risk focused internal audit practice amongst internal auditors who work in public institutions in Turkey. At the same time, a model is proposed aimed to reveal how a risk focused internal audit process can be implemented in Turkish Agricultural Credit Cooperatives.

Firstly, Enterprise Risk Management and internal audit issues are explained using domestic and foreign sources. In the application part, to identify the present state in subject matter, semi-structured interviews are held with 118 internal auditors from 9 different public institutions. As method of data collection, an interview form is used which consists of 23 open-ended questioned divided into 4 sections.

The research concludes that internal auditors in public pursue their internal audit activities as risk focused, and that they have sufficient knowledge of their duties with respect to risk management. Regarding Enterprise Risk Management, it has been observed that the required level of maturity has not yet been achieved. It is determined necessary to carry out studies on Enterprise Risk Management and internal audit subjects in Turkish Agricultural Credit Cooperatives.

Key words

Audit, Enterprise Management, Inspection, Internal Audit, Internal Control, Risk, Public Management.

İÇİNDEKİLER

Sayfa

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
a.g.e.	Adı geçen eser
a.g.m.	Adı geçen makale
a.g.t.	Adı geçen tez
BÜMKO	T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü
BT	Bilgi Teknolojileri
c.	Cilt
CGAP	Sertifikalı Kamu Denetçisi
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission
Der.	Derleyen
EGO	Ankara Büyükşehir Belediyesi Elektrik, Havagazı ve Otobüs İşletmesi Müessesi Genel Müdürlüğü
IIA	Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü
İDB	İç Denetim Birimi
İDKK	İç Denetim Koordinasyon Kurulu
KİDDER	Kamu İç Denetçileri Derneği
KMYKK	Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
KRY	Kurumsal Risk Yönetimi
SGK	T. C. Sosyal Güvenlik Kurumu
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
s.	Sayfa
S.	Sayı
SGB	Strateji Geliştirme Başkanlığı
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TİDE	Türkiye İç Denetim Enstitüsü
UMUÇ	Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Çerçevesi
vd.	Ve diğerleri

ŞEKİLLER DİZİNİ

Sayfa No

ÇİZELGELER DİZİNİ

Sayfa No

GİRİŞ

Toplumların bilgi çağına geçmesiyle birlikte, kamu yönetim sistemi de yaşanan gelişmelerden ister istemez etkilenerek kendini bu sürece adapte etmek durumunda kalmıştır. Küreselleşme ve iletişim alanlarındaki hızlı gelişmeler, hem sektörler hem de ülkeler bazında üretim, ticaret ve yönetim alanlarında büyük değişimlere neden olurken, bu değişimin bir parçası olarak kamu yönetimini de etkisi altına almıştır.

Kamu yönetim sistemi, görünen yüzü bürokrasi, kurumların hantal yapısı ve yeni yönetim yaklaşımlarından bihaber insan kaynakları ile toplumun beklentileri karşısında yetersiz kalmış ve kendini değişimin içinde bulmuştur. Böylece kamu kesimi, verimlilik, etkinlik, etkililik ve hedef odaklı olma gibi özel sektörde var olan başarılı uygulamaları hayata geçirmeye başlamıştır. Bu durumda kamu yönetim sistemi, günümüz koşullarına uyum sağlayarak kendisini sürekli geliştirmek suretiyle ihtiyaç duyulan gereksinimleri karşılama noktasında etkili bir araca dönüşmeyi amaçlamaktadır. Bir başka değişle, kamu hizmetinden faydalanan vatandaşlar, özel sektördeki iyi uygulama örneklerini görerek kamu kurum ve kuruluşlarından da aynı yönde topluma değer veren, şeffaf ve hesap verebilen bir kamu yönetim sistemi talepleri oluşmakta ve bu talepler doğrultusunda kamu da yeni yönetim yaklaşımlarını uygulamak zorunda kalmaktadır.

Ayrıca, ülkemizin Avrupa Birliği'ne (AB) üyelik görüşmeleri ve kamu yönetim yapısında topluluk standartlarına uyum çalışmaları da, kamu sektöründe yaşanan değişimde büyük rol oynamaktadır. Üyelik hedefi çerçevesinde kamu mali yönetimi konusunda AB ve uluslararası standartlar ile uyumu sağlayabilmek için "Mali Kontrol başlıklı 32. Fasıl"ın 26 Haziran 2006 tarihinde açılmasıyla birlikte bazı düzenlemeler yapılmıştır. Yapılan düzenlemelerin belki de en önemlisi, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun yerine, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun (KMYKK) yürürlüğe konulmasıdır. KMYKK ile birlikte, özel sektörde uygulanmakta olan iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim kavramları kamu sektörümüzde yerini almıştır.

Bu çalışmanın birinci bölümünde, risk kavramı ve risk yönetimi açıklanarak dünyada ve Türkiye'de risk odaklı kurumsal yönetim düzenlemeleri ele alınmıştır.

İkinci bölümde Kalite ve Güvence Geliştirme Programı ile Kontrol Öz Değerlendirme de göz önüne alınarak iç denetimin tanımı, tarihsel gelişimi, kapsamı ve türleri incelenerek anlatılmıştır.

Üçüncü bölümde iç denetimin KRY'de oynadığı rol ve bu rol açısından görev ve sorumlulukları ile yürütmesi gereken faaliyetler açıklanmış ve risk odaklı iç denetim uygulamasına değinilmiştir.

Dördüncü bölümde Türk kamu yönetimi, özel sektörde faaliyet göstermekte olan iç denetim uygulamasının KMYKK çerçevesinde Türkiye kamu sektöründe yer alma süreci açıklanmıştır.

Beşinci bölümde kamu iç denetçileri ile görüşmeler yapılarak, kamu sektöründe KRY kapsamında risk odaklı iç denetimin farkındalığını değerlendirmeye yönelik bir araştırma yapılmıştır. Ayrıca Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Merkez Birliğinde risk yönetimi sisteminin oluşturulması ile iç denetim biriminin (İDB) kurulmasına yönelik bir model önerisi geliştirilmiştir.

Sonuç ve öneriler bölümünde ise, kamu kurumlarında KRY ve kamu sektöründe risk odaklı iç denetim tartışılarak sistemin işleyişi üzerine görüş ve önerilerde bulunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

RİSK YÖNETİMİ VE KURUMSAL RİSK YÖNETİMİ

1.1. RİSK KAVRAMI VE BİLEŞENLERİ

Risk yaşantımızın kaçınılmaz bir parçası olup gerek kendi yaşamımızda gerekse özel ve kamu sektörlerinin faaliyetlerinde bulunmaktadır. Günümüzde "ideal çözüm veya süreçlerden sapma, genellikle beklenen kayıp" olarak tanımlanan risk kelimesinin kökeni Latin "riscus" kelimesinden gelmektedir.[5] Risk çeşitli şekillerde tanımlanmaktadır;

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) riski şu şekilde tanımlamıştır; "Amaçlara ulaşılması üzerinde bir etkisi olacak bir olayın meydana gelme ihtimalidir."[6]

Kamu yönetimi açısından baktığımızda risk büyük öneme sahiptir. Eğer bir şey yönetiliyorsa bizatihi kendisi risk demektir, yani aslında yönetilen risktir. İnsan kaynakları ve bütçe risk taşır. Kamu açısından baktığımızda bütün risklerin faturasının kesildiği yer kamunun bizatihi kendisidir.[7]

Şekil 1.1.'de görüldüğü gibi risk, bünyesinde fırsat ve tehditleri barındırmaktadır. "Amaç ve hedeflerin gerçekleşmesini olumsuz etkileyebileceği değerlendirilen olay ve durumlar risk, amaç ve hedefler üzerinde olumlu etkide bulunabileceği değerlendirilen olay ve durumlar da fırsat olarak tanımlanır."[8]

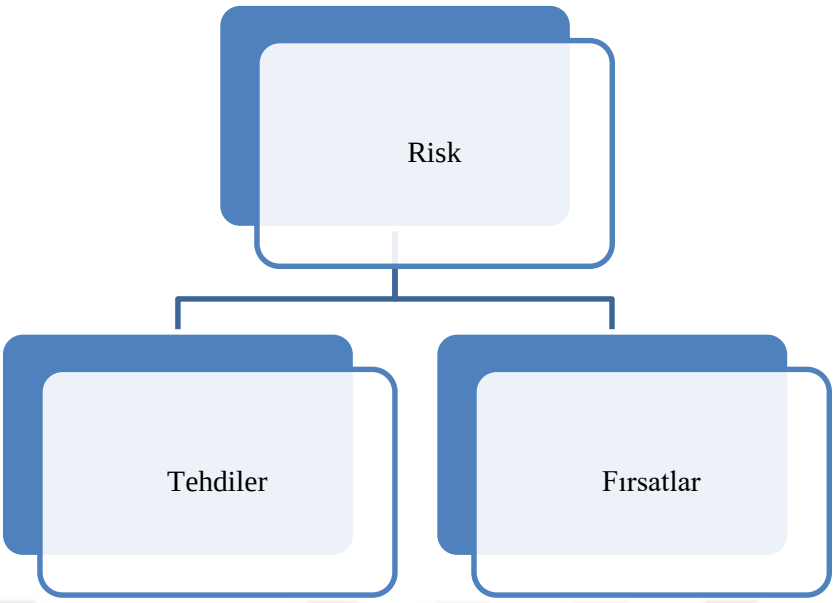
---

[5] http://web.stanford.edu/class/ee380/Abstracts/130109-MaxEE380Jan2013Part2.pdf, (16.06.2016).

[6] The IIA, *Uluslararası İç Denetim Standartları-Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ),* TİDE Yayınları, No: 3, İstanbul, Ocak 2010, s. 41.

[7] Burhanettin Aktaş, *Kamu İdarelerinde Daha Etkili Bir Yönetim İçin Nasıl Bir İç Denetim? Konferansı,* 24 Eylül 2014 içinde, Ramazan Doğanay – Mehmet Ali Meydanlı (der.), TBMM Basımevi, Ankara, 2015, s. 103-108.

[8] Bodrum Belediyesi Strateji Geliştirme Müdürlüğü, "İç Kontrol Eylem Planı", 2015, s. 28, http://bodrum.bel.tr/ckfinder/userfiles/files/BODRUM-BELEDIYESI-IC-KONTROL-EYLEM-PLANI-2105.pdf, (16.06.2016).



Şekil 1.1. Risk

Kaynak: KİDDER, 2013c.

Kamu İç Denetiminde Risk Değerlendirme Rehberi'ne göre risk; "idarelerin kuruluş amaçları ile stratejik hedeflerine ulaşmasına ve görevlerin ifasına engel olabilecek veya beklenmeyen zararlara yol açabilecek durum ya da olaylardır."[9]

Risk, belli bir zaman diliminde hedeflere erişememe veya zarar etme ihtimalidir. Aynı zamanda risk, arzu edilmeyen bir olayın veya zararın veya kaybın meydana gelmesi halinde oluşacak durumun etkisi şeklinde de ifade edilebilir. Risk, meydana gelme olasılığı olan sorun ve tehditleri göstermektedir.[10]

Geleneksel yaklaşımda "kayıp" şeklinde tanımlanan risk kavramı, günümüzde karma yapılı örgütlerin yaşadığı riskleri ifade etme konusunda yetersiz kalmış ve risk tanımının yeniden yapılmasına gereksinim duyulmuştur. Yeni yaklaşım çerçevesinde risk, "Kurumun hedeflerine ulaşmasına engel olan herhangi bir olay veya durum" şeklinde tanımlanmaktadır.[11]

Risk tanımlanmasındaki geleneksel ve yenilikçi bakış açılarının farklılıkları Çizelge 1.1.'deki gibidir.

---

[9]İDKK, "Kamu iç Denetiminde Risk Değerlendirme Rehberi", 2010, http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/AramaSonuclari.aspx?k=rehber, (16.06.2016).

[10]Meryem Fikirkoca, *Bütünsel Risk Yönetimi,* Birinci Basım, Pozitif Matbaacılık, Ankara, 2003, s. 24.

[11]Pricewaterhouse Coopers Türkiye Danışmanlık Hizmetleri, *Her Yönüyle Kurumsal Risk Yönetimi,* İnfomag Yayıncılık, İstanbul, Eylül 2006, s. 7.

Çizelge 1.1. Geleneksel ve Yenilikçi Bakış Açıları

Geleneksel Bakış	Yeni Bakış
Risk kontrol edilmesi gereken olumsuz (tehdit, tehlike, zarar, kayıp) bir faktördür.	Risk hem olumlu (fırsat, kar, kazanç), olumsuz ya da hem olumlu hem de olumsuz etkileri olan bir faktördür.
Risk organizasyonel silolarda yönetilir.	Risk bir bütün olarak kurum çapında yönetilir.
Risk yönetiminin sorumluluğu aşağı seviyelere delege edilir.	Risk yönetiminin sorumluluğu üst yönetim ve kısım yönetimleri tarafından kabul edilir.
Risk ölçümü sübjektiftir.	Risk ölçülebilir. Dolayısıyla objektif değerlendirmelere imkân verir.
Yapılanmamış ve tutarsız risk yönetim fonksiyonları bulunur.	Risk yönetimi bütün kurum yönetim sistemlerine kurulur.
Yönetim kurulunun iç kontrolünü sağlayan bir denetleme komitesi vardır.	Yönetim kurulunun, etkili risk yönetimi yapısını sağlayan bir risk komitesi vardır.

Kaynak: Akçay, 2011: 26.

Bir örgütün karşı karşıya kalabileceği riskleri çeşitli kategorilerde sınıflandıran yaklaşımlar vardır. Bu sınıflandırmalarda örgütlerin yapısal ve sektörsel özelliklerinin büyük ölçüde etkisi vardır. En çok kabul gören risk sınıflandırma yönteminde riskler aşağıda belirtilen şekilde kategorize edilmektedir;[12]

1.1.1. Mali Riskler

Mali riskler kurum veya kuruluşların tercihlerinin sonucuna göre mali yapılarında meydana gelen risklerdir. Kredi, nakdi ve mali piyasa riskleri, emtia fiyat riskleri bu çeşit risklere örnek olarak verilebilir.

[12]TÜSİAD Risk ve Değer Yönetimi Çalışma Grubu, *Kurumsal Risk Yönetimi,* TÜSİAD, 2006, s. 14.

1.1.2. Operasyonel Riskler

Operasyonel riskler bir kurum veya kuruluşun ana faaliyetlerini yürütmesine engel olabilecek risklerdir.[13] Bu riskler; "İç kontrollerdeki aksamalar sonucu, hata ve usulsüzlüklerin gözden kaçmasından, üst yönetim ve diğer personel tarafından zaman ve koşullara uygun hareket edilmemesinden, yönetimden kaynaklanan hatalardan, bilgi teknolojisi sistemlerindeki hata ve aksamalar ile deprem, yangın, sel gibi felaketlerden kaynaklanabilecek kayıpları ya da zarara uğrama ihtimalini ifade etmektedir."[14]

1.1.3. Stratejik Riskler

Bu kategorideki riskler, kurum veya kuruluşların hedeflerine varmasını engelleyen yapısal risklerdir. Planlama, iş modeli oluşturma ve yönetişim gibi konulardaki riskler, bu kapsamdaki riskler arasındadır.[15]

1.1.4. Dış Çevre Riskleri

Kurum faaliyetlerinden bağımsız şekilde kendini gösteren bu riskler, kurum tercihlerinin eğilimlerine göre bir örgütü etkilemektedir. Katastrofik riskleri, yasa düzenlemelerini, müşteri eğilimlerini, konjonktürel, sektörsel ve siyasi değişiklikleri, kurum rakiplerinin davranışlarını dış çevre risklerine örnek olarak verebiliriz.[16]

1.2. RİSK YÖNETİM SİSTEMİNİN GELİŞİM SÜRECİ

Risk yönetimi önem kazandıkça ve geleneksel risk yönetim yaklaşımının uygulama ve

---

[13]Hüseyin Emre Üzer, "Risk Yönetiminde Kullanılan Stres Testi Yöntemi", Yeterlilik Etüdü, Ankara, 2002, s. 4, http://www.spk.gov.tr/yayingoster.aspx?yid=431&ct=f&action=displayfile&ext=.pdf, (16.06.2016).

[14]"Ziraat Hayat ve Emeklilik A.Ş. Likit Kamu Emeklilik Yatırım Fonu İzahnamesi", s. 5, http://www.ziraatemeklilik.com.tr/files/ZIRAAT_EMEKLILIK/ZHL_fon_izahnamesi_tadil_metni.pdf, (16.06.2016).

[15] COSO, *Enterprise Risk Management – Integrated Framework,* Executive Summary, September 2004, s. 12.

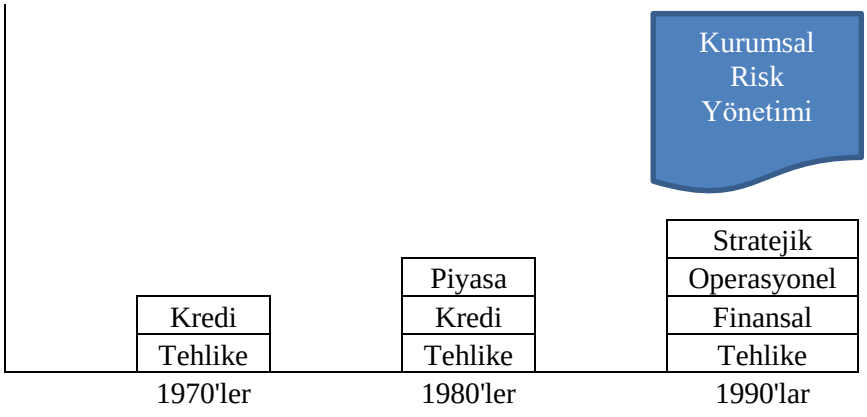
[16] COSO, *a.g.e.,* s.12.

tanımlamalarının yetersiz kalmasıyla birlikte risk yönetimi tanımının yeniden yapılması gerektiği ortaya çıkmıştır.

"Bir işi ilk seferinde doğru yapmak" ve "hata ortaya çıkmadan önlem almak" Toplam Kalite Yönetimi yaklaşımının ilkelerinin başlıcalarından olup bu iki ilke birbiri ile bağlantılıdır.[17] Kurum ve kuruluşların temel amacı ise minimum maliyet ile maksimum kar veya fayda sağlamaktır. Bu amaçlarını gerçekleştirebilmeleri ise ileride karşılaşabilecekleri olumsuz durum veya olayları algılamalarına ve bunlara karşı gerekli tedbirleri almalarına bağlıdır ve bu durum ise risk yönetiminin konusunu oluşturmaktadır.[18]

Kurumlar amaçlarına erişme doğrultusunda kendilerine ayrılan kaynakları kullanırlar ve bu süreçte aldıkları kararlar ile yürüttükleri faaliyetler bünyelerinde sürekli risk barındırmaktadır. Risk yönetimi ise kurumların vizyon ile misyonları çerçevesinde oluşturdukları hedeflerine varmalarına katkıda bulunan bir vasıtadır. Risk yönetimini, "Gerçekleşme olasılığı olan ve gerçekleştiğinde idarenin amaç ve hedeflerine ulaşmasını etkileyebileceği değerlendirilen olay ya da durumların tanımlanması, değerlendirilmesi ve bunlara uygun cevapların verilmesi ile bu temelde yürütülen tüm faaliyetler" olarak tanımlayabiliriz.[19]

Bu kapsamda risk yönetiminin gelişim süreci Şekil 1.2.'de gösterildiği gibidir.



Şekil 1.2. Risk Yönetimi Evrimi

Kaynak: Shenkir – Walker - Barton, 2002: 3.

[17]Kadir Çetin, "Toplam Kalite Yönetimi Felsefesi ve Temel Unsurları", *Milli Eğitim Dergisi,* S. 155-156, Yaz-Güz 2002, http://dhgm.meb.gov.tr/yayimlar/dergiler/Milli_Egitim_Dergisi/155-156/kcetin.htm, (16.06.2016).

[18]Onur Derici – Zekeriya Tüysüz – Aydın Sarı, "Kurumsal Risk Yönetimi ve Sayıştay Uygulaması", *Sayıştay Dergisi,* Nisan-Haziran 2007, S. 65 (Özel), s.153.

[19]Bodrum Belediyesi Strateji Geliştirme Müdürlüğü, *a.g.e.,* s. 28.

Şekil 1.2.'de de görüldüğü gibi başlarda risk yönetimi, sigorta firmaları tarafından temin edilen bir ürün gibi algılanırken 1990'lı yıllar ile birlikte finansal tablo değerleri veya piyasa kapitalizasyonlarının önem kazanmasıyla birlikte yeni risk yönetimi anlayışlarına ihtiyaç duyulmuştur.[20] Günümüzde şirketler hangi riskleri kabul edeceklerine veyahut etmeyeceklerine dair karar verebilmek doğrultusunda detaylı risk tanımı oluşturabilmek için genel kabul görmüş bir "risk dili" oluşturma gereksinimi duymuşlardır.[21]

Bu doğrultuda yeni risk yönetimi tanımı KRY olarak ifade edilmektedir. KRY'nin odak noktası: risk yönetimi ile yönetim sistemiyle bütünleştirmek, ileride meydana gelebilecek olay ve durumları belirlemek, bu olay ve durumlar ile karşılaşma seviyesini kararlaştırarak yönetmek için gerekli stratejileri uygulamaktır.

1.3. KURUMSAL YÖNETİM

2001 yılından itibaren Amerika'da yaşanan Enron ve WorldCom gibi şirketlerdeki finansal krizler kurumsal yönetimin önem kazanmasını sağlamıştır. Çok sayıda kurumsal yönetim tanımı bulunmakla beraber, kurumsal yönetimi: "bir şirketin, hak sahipleri ve kamuoyunun menfaatlerine zarar vermeyecek şekilde, mali kaynakları ve insan kaynaklarını kendine çekmesini, verimli çalışmasını ve bu sayede de hissedarları için uzun dönemde ekonomik kazanç yaratarak istikrar sağlamasını mümkün kılan kanun, yönetmelik ve gönüllü özel sektör uygulamaları bileşimi" olarak tanımlayabiliriz.[22]

Kurumsal yönetim, hukuk, düzenlemeler ile kurum kültürüne dayalı olarak çeşitlilik gösterebilmektedir. Ayrıca etik, dışsal ve sosyolojik sorumluluklar hakkında kurumsal farkındalık gibi, firmanın uzun dönemde itibarı ile başarısını etkileyebilecek kavramlar da kurumsal yönetim çerçevesini oluşturmaktadır. Kurumsal yönetim ilkeleri Sermaye Piyasası Kurulu'nca (SPK), yukarıda da ifade edildiği gibi, eşitlik, şeffaflık, hesap verilebilirlik ve sorumluluk şeklinde belirtilmektedir.[23]

---

[20] Protiviti Inc., Enterprise Risk Management: Practical Implementation Advice, The Bulletin, Volume 2, Issue 6, 2006.

[21] Pricewaterhouse Coopers, 2006, s.11.

[22] Ira M. Millstein, http://www.tkyd.org/tr/sss-kurumsal-yonetim-nedir.html, (07.07.2017).

[23] 3.1.13. Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına Yönelik Tebliğ (Seri: IV, No: 56), 30.12.2011 Tarih ve 28158 Sayılı Resmi Gazete.

Kurumsal yönetim ilkeleri, kamu kurumları ile kamu yararı için çalışan dernek, vakıf, meslek organizasyonları ve benzeri kuruluşlarda da faaliyet alanı bulabilmektedir. Kurumsal yönetim ilkeleri bir firmanın mali sonuçlarının yanında tüm hissedarlara ve topluma katma değer yaratacak bir sistem oluşturulmasına katkıda bulunmaktadır.[24]

Kurum faaliyetlerinin yönetilmesi amacıyla yürütülen aşağıdaki işlemler kurumsal yönetim faaliyetleri bünyesindedir;[25]

- "Etik ilke ve davranış kuralları,
- Misyon, vizyon ve değerler,
- Kurumsal stratejiler, amaç, hedef ve performans göstergeleri,
- Organizasyon yapısı,
- Görev, yetki ve sorumlulukların dağıtımı,
- Karar alma mekanizmaları,
- Kurum içi iletişim,
- Paydaşlarla olan ilişkiler,
- İnsan kaynakları politikaları,
- Faaliyet sonuçlarının izlenmesi ve raporlanması."

Güvence hizmetleri yürütülürken kurumsal yönetim riskleri de değerlendirmelidir. Kurumsal yönetim konusunda problem teşkil edebilecek durumların bazıları şöyledir;[26]

- "Yönetim tarafından kısa vadeli sonuçlara odaklanılması,
- Yöneticilerce kurumsal stratejilerin belirlenmesi ve performansın izlenmesi faaliyetlerinin, güvenilir ve güncel bilgiye dayanmadan yapılması,
- Üst yönetim tarafından belirlenen stratejilerin gerçekleştirilememesi,
- Bilgi Teknolojileri (BT) önceliklerinin, kurumsal hedefler doğrultusunda belirlenmemesi,
- Personelin farkındalık seviyesinin düşük olması,
- Kilit fonksiyonlardaki personelin yetkin olmaması veya personel devir hızının yüksekliği, personelde tecrübe eksikliğine ve kontrollerin uygulanmasında güvenirliğin azalmasına yol açması,

---

[24] https://cgf.ku.edu.tr/tr/content/kurumsal-yonetim-nedir, (07.07.2017).

[25] İDKK, Eylül 2013, s. 5.

[26] İDKK, Eylül 2013, s. 6.

- Yöneticilerin kararlarını, kararların taşıdığı riskleri tümüyle anlamadan vermesi,
- Etik ilke ve davranış kurallarının tanımlanmaması, ihbar politikalarının eksikliği veya bildirilen ihbarlar hakkında gerekli incelemelerin yapılmaması, etik ilke ve davranış kurallarının etkinliğinin değerlendirilmemesi, yöneticilerin kontrolleri geçersiz kılması ve benzeri nedenlerden dolayı usulsüzlüklerin artması."

1.4. KURUMSAL RİSK YÖNETİMİ

İnsanlar, her çeşit durumda tanımlamak, değerlendirmek, idare ve kontrol edebilmek amacıyla risk yönetimini uygularlar. Bu durumlar, bir proje veya piyasa riski gibi dar tanımlı risk türlerinden, örgütün genelini ilgilendiren fırsat ile tehditlere varıncaya kadar çok farklı konularda olabilir. Bir örgütün kurumsal yönetim süreçlerini geliştirme olanağı vermesi nedeniyle, KRY özellikle önem arz etmektedir.

KRY, "kurumun hedeflerine ulaşmasını etkileyen fırsatlar ve tehditlerin tespit edilmesi, tanımlanması, değerlendirilmesi, bunlara verilecek yanıtların kararlaştırılması ve bunların rapor edilmesi için tüm kurum çapında uygulanan, özel yapılandırılmış, istikrarlı, tutarlı ve kesintisiz bir süreçtir."[27]

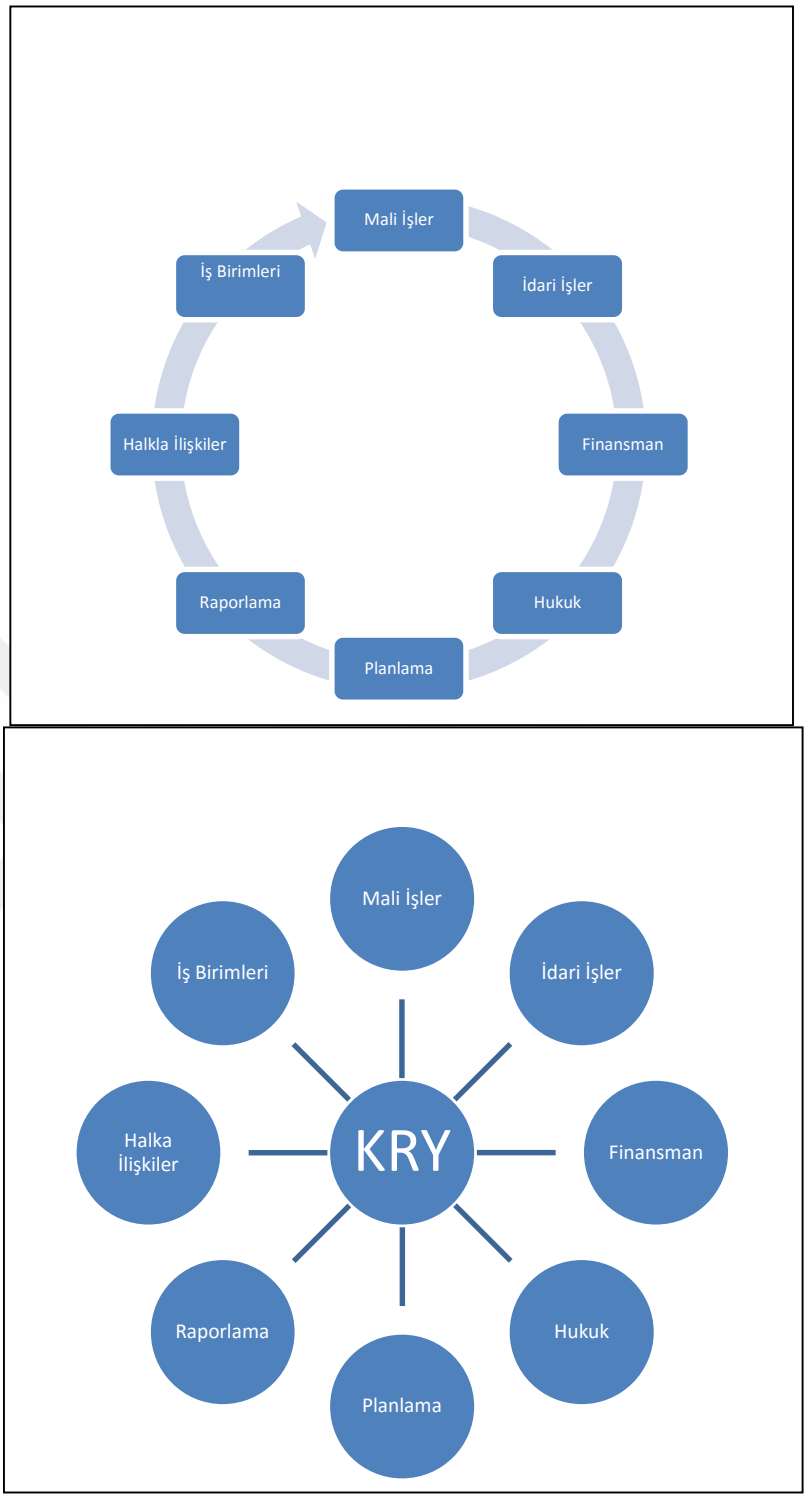
1950'lerde otomobil üreticileri, emniyet kemerinin varlığının, insanlara otomobillerinin güvensiz olduğunu düşündürteceğinden korkmakta idi.[28] Şimdi ise emniyet kemeri olmayan bir araç düşünülememektedir. Emniyet kemeri düşünülenin aksine kullanıcıya güvende olma hissi vermektedir. Bu durum günümüz kurumlarının risk yönetimine bakış açılarını çağrıştırmaktadır. Risk yönetiminin hem kurumlar hem de paydaşları için en az emniyet kemeri kadar güven telkin eden bir araçtır.

Günümüzde KRY'de sorumluluk Şekil 1.3.'deki gibidir.

---

[27] The IIA, *Pozisyon Raporu: İç Denetimin Kurumsal Risk Yönetiminde Oynadığı Rol*, The IIA, Ocak 2009, s. 2.

[28] Simon Sinek, *Patron Değil, Lider Ol: Başaranın Anahtarı Liderin Elinde,* 1. Baskı, çev. Özlem Koşar, Doğan Egmont Yayıncılık ve Yapımcılık Tic. A.Ş., İstanbul, 2015, s. 156.



Şekil 1.3. KRY'de Sorumluluk

Kaynak: KİDDER, 2013a.

Şekil 1.3.'ün üst tarafında bir kurumda alışık şekliyle işlerin akışı gösterilmiştir. Şeklin alt tarafında ise kurumun merkezinde KRY vardır. Her birim KRY ile direk ilişki halinde kendi risklerini belirlemektedir ve önlemleri kendisi almaktadır. Dolayısıyla kurumun tamamı KRY'den haberdardır. KRY'nin en büyük itici etkeni Şekil 1.3.'ün alt tarafında görüleceği

üzere yönetim kurullarına/yönetime yeni sorumluluklar yüklemesidir.

KRY'nin katkılarını şu şekillerde belirtebiliriz;[29]

- Stratejik hedeflerin daha iyi belirlenmesi,
- Etkin planlamaya imkân sağlaması,
- Karar alma mekanizmalarının etkinliğinin artırılması,
- Birimler arası iletişimin ve iş birliğinin artırılması,
- Kanun ve mevzuatlara uygunluğun devamlılığının sağlanması,
- Risk bilgisinin güvenirliliğinin artırılması,
- Risk bilgisine erişimin kolaylaşması,
- Fırsatların ve tehditlerin daha sağlıklı belirlenmesi,
- Reaktif yönetim yerine proaktif yönetim yapılabilmesi,
- Kurumsal yönetimin iyileştirilmesi,
- Performansın risk temelli belirlenmesi,
- Rekabet gücünün artırılması,
- Kaynakların daha etkin tahsisi ve kullanımı,
- Güven ve alakanın artması.

Belirttiğimiz hususlar çerçevesinde KRY özetle, firmalara varmak istedikleri yere ulaşmalarına ve buraya ulaşırken karşılaşacakları beklenmeyen olaylardan ve tehlikelerden kaçınmalarına yardımcı olmaktadır.[30]

1.4.1. Geleneksel Risk Yönetimi Anlayışından Kurumsal Risk Yönetimi Yaklaşımına Geçiş

Günümüz dünyası sadece tehditleri değil pek çok fırsatı da barındırmaktadır. Çince risk kelimesinin anlamına baktığımızda fırsatı görmekteyiz. Bu fırsatları kullanıp hedeflere ulaşmak

[29] KİDDER, *Kurumsal Risk Yönetiminin Doğuşu sunumu,* KİDDER, İstanbul, 2013a.
[30]COSO, *a.g.e.*, s. 1.

için mutlaka risklerin çok iyi yönetilmesi gerekmektedir. Daha proaktif ve daha entegre risk yönetimi ihtiyacına cevap vermek için KRY ortaya çıkmıştır. Günümüz kurumlarına ve şirketlerine baktığımız zaman, bu anlayışı benimseyip etkin bir şekilde uygulayan kurumların çok daha başarılı olduklarını hem uygulamalarda hem de araştırma sonuçlarında görmekteyiz.[31]

KRY, işletmenin amaçlarına ulaşmasını hem olumlu hem de olumsuz tesir edebilecek belirsizlikleri yöneterek ortak değeri yaratmak, korumak ve artırmaktır. Geleneksel risk yönetimi ile KRY arasında bulunan ve vurgu, odak, amaç, uygulama ile kapsam alanlarında olan temel farklılıkları şöyle belirtebiliriz;[32]

- "Geleneksel risk yönetiminde amaç kurum değerini korumak iken, KRY'de amaç kurum değerini korumak ve artırmak olarak belirlenmiştir.
- Geleneksel risk yönetiminde uygulamalar seçilmiş risk alanları, birimler ve süreçler üzerineyken, KRY'de bütün değer kaynakları için kurum çapında strateji geliştirilerek her seviye ve birim için kurum çapında uygulanmaktadır.
- Geleneksel risk yönetimi mali ve işlevsel yönetim vurgusuna sahip iken, KRY strateji geliştirme vurgusuna sahiptir.
- KRY, geleneksel risk yönetimini proaktif, sürekli, değer temelli, geniş odaklı ve süreç belirli aktivitelere dönüştürmüştür.
- KRY, geleneksel risk yönetiminden odak, amaç, kapsam, önem vurguları ve uygulama konularında farklılıklar göstermektedir.
- KRY strateji, insan, süreç, teknoloji ve bilgi sıralı olup, KRY'de strateji üzerinde vurgu vardır ve uygulama kurum çapında gerçekleşmektedir.
- KRY fırsatları artırmaya ve tehditleri en aza indirmeye çalışırken; stratejik amaçlarla ilişkili tüm riskleri dikkate alma yollarını araştıran bir yaklaşımdır."

KRY gereksinimini doğuran faktörler, Çizelge 1.2.'deki gibi Dışsal Etkenler ve İçsel Etkenler şeklinde iki başlık altında toplulaştırılmıştır.

---

[31]Fuat Öksüz, *Kamu İdarelerinde Daha Etkili Bir Yönetim İçin Nasıl Bir İç Denetim? Konferansı,* 24 Eylül 2014 içinde, Ramazan Doğanay - Mehmet Ali Meydanlı (der.), TBMM Basımevi, Ankara, 2015, s. 109-116.

[32]Ayşe Yılmaz Küçük, "Havaalanlarında Kurumsal Risk Yönetimi: Atatürk Havalimanı Terminalleri İşletmesi İçin Kurumsal Risk Yönetimi Model Önerisi", Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Eskişehir, 2007, s. 47.

Çizelge 1.2. KRY Gereksinimini Doğuran Faktörler

Dışsal Etkenler		
Küreselleşme	Müşteri Beklentileri	Artan rekabet
Politik istikrarsızlık	Teknolojik yenilikler	Doğal afetler
Derecelendirme kuruluşları	Paydaşlar ve yatırımcılar	Pazar çevreleri
Ekonomik belirsizlik	Coğrafi çeşitlilik	Değişen mevzuat
Finans kuruluşlarının beklentileri	Değişen dünya ile artan ve yapısı değişen risk çeşitleri	Artan krizler ve ciddi kayıp olayları
Müşterilerin, satıcıların ve medyanın ilgi ve beklentileri	Örgütlerin uluslararası platformda faaliyet göstermeleri, iş dünyasının değişimi	Yatırımcıların, düzenleyici kurumların, derecelendirme kuruluşlarının ve sermaye piyasalarının artan ilgileri
İçsel Etkenler		
Sistem değişiklikleri		Çalışanlarla ilişkiler
Kurum kültürü	Azalan etik değerler	Yönetim ve yöneticiler
Performans ölçümü	Risk alma isteği	Hesap verme zorunluluğu
Erken uyarı sistemi ihtiyacı	Kurumsallaşma	Daha iyi iç denetim
Çeşitli endüstriler, lokasyonlar, şirketler	Hizmet verilen pazarların Çeşitliliği	Risk transfer uygulamalarının genişletilmesi
Hızlı ve doğru karar verebilme ihtiyacı	Organizasyonel değişiklikler	Dağıtılmış operasyonlar ve İlişkiler
Emeğin, çabanın bölünmesi ve çoğalması	Risklerin karşılıklı Bağlılıkları	Etik değerlere verilen önem
Hissedarların kontrol fonksiyonuna yetişememeleri	Büyüyen ve karmaşıklaşan şirketlerin farklı risklerle karsı karsıya kalmaları	Finansal performans dışında risk değerlendirmesi ihtiyacı
Karmaşıklaşan ürün ve servisler	Bazı risklerin etkin olarak yönetilememesi, piyasa, çevre ve itibar riski vs.	Riskleri tespit etme, anlama ve risklere hızlı ve kapsamlı cevap verme

Kaynak: Güneş, 2009: 20

KRY, KRY uygulayıcılarının aşağıdaki Çizelge 1.3.'deki soruların cevaplanmasında da faydalı olmaktadır.

Çizelge 1.3. KRY Esnasında Oluşan Sorular ve Cevapları

Doğru Riskleri mi Almaktayız?	- Risklerimizin farkında mıyız, öncelikli risklerimiz belirli mi? - Aldığımız riskler stratejilerimiz ve hedeflerimiz ile ne kadar ilişkili? - Bu riskler bizim için değer yaratıyor mu, rekabet gücümüzü arttırıyor mu? - İş yapmanın risk almak demek olduğunun farkında mıyız ve bu riskleri almak bilinçli tercihimiz mi?
Doğru Miktarda mı Risk Almaktayız?	- Getirilerimiz almakta olduğumuz risklerin boyutları ile orantılı mı? - Risk almak, kurumsal kültürün bir parçası mı? - Risk alma isteğimiz açık ve net olarak tanımlanmış mıdır? - Almakta olduğumuz risklerin boyutu, risk alma isteğimiz ile uyumlu mu? - Gerçek risk seviyemiz, risk alma isteğimize göre gerçekte nerede?
Riskleri Yönetmek İçin Doğru Süreçlerimiz Var mı?	- Risk yönetim süreçlerimiz, stratejik karar alma süreçleri ve mevcut performans kriterlerimiz ile uyumlu mu? - Risk yönetim süreçleri tüm şirket faaliyetlerine entegre ve koordineli bir şekilde yürütülüyor mu? - Ortak bir risk dili şirket içerisinde mevcut mu? - Risk yönetimi maliyetlerimiz ve getirilerimiz birbirleri ile orantılı mı?

Kaynak: Saka-Uğural, Kurumsal Risk Yönetimi Sunumu:18.

Eğer uygulayıcılar çizelgedeki soruların karşısındaki cevaplara ulaşılmazsa KRY'yi yeniden gözden geçirilmelidir.

1.4.2. Kurumsal Risk Yönetiminin Uygulanmasında Temel Hususlar

KRY uygulamaları ile başarıyı yakalamak için temel hususlar aşağıdaki şekilde

belirtilebilir;[33]

- "KRY uygulamalarının kurum içi bağımsız bir sahipliğinin belirlenmiş olması,
- Görev ve sorumlulukların açık bir şekilde tanımlanması ve ayrıştırılması,
- Net ve anlaşılır bir yaklaşımın oluşturulması,
- Teorik yaklaşımlardan kaçınılması ve işlerin gereklerine uygun çözümler üretilmesi,
- Risk yönetim önerilerinin hayata geçirilmesinde iş birimleri yöneticilerine yardımcı olunması,
- Hedef ve stratejilerin net olarak belirlenmesi,
- Kurumsal risk profilinin hiçbir soruya neden olmaksızın net bir şekilde biliniyor olması,
- Üst yönetimin konuya göstereceği bağlılık ve bunu tüm kurum ile paylaşması,
- Uygulamaların sistematik ve sürekli olmasının sağlanması,
- Kaynakların yeterli olması,
- Orta düzey yöneticiler tarafından anlaşılması ve desteklenmesi,
- Kurumların risk yönetimlerindeki performanslarının, genel performanslarının değerlenmesinde önemli bir unsur olması,
- Yeterli düzeyde eğitim ve iletişim faaliyetlerinde bulunulması,
- Üst yönetimin kurumsal kültürü KRY doğrultusunda değiştirme isteği ve gücü,
- Risk yönetim tekniklerini ve iş süreçlerini anlayarak risk yönetim çabalarına liderlik edebilecek kalitede insan kaynaklarına sahip olunması,
- Risk yönetim sürecinin etkinliğinin izlenmesi amacıyla denetim mekanizmasının kurulması,
- Risk, risk yönetimi, KRY ve iç kontrol hakkında ortak tanım ve terminolojinin oluşturulması,

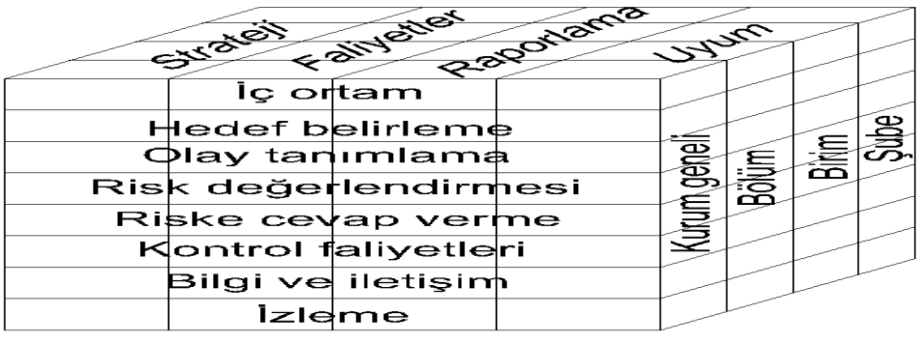
[33]Gürkan Akçay, *a.g.m.,* s. 36-37.

- Tüm organizasyondan gelen ham veri topluluğunun kontrolü için bilgi yönetiminin kurulması.”

1.4.3. Kurumsal Risk Yönetiminin Bileşenleri

Zaman içerisinde yaşanan skandallar risklerin tanımlanması, değerlendirilmesi ve yönetilmesine dair bir gereksinim doğurmuştur. Böylece Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission (COSO), 2001 yılında Pricewaterhouse Coopers firmasıyla beraber çalışmaya başlamıştır. Daha sonra yaşanan ve Amerika’da 2002 yılında Sarbanes-Oxley Kanunu’nun çıkarılmasında rol alan skandallar, risk yönetimine dair kurumlara rehberlik edecek bir çerçeve gereksinimini zorunlu kılmıştır. 2004 yılında COSO KRY Bütünleşik Çerçevesini yayınlamıştır.

KRY çerçevesi, Şekil 1.4.’de de görüleceği gibi 3 boyutlu bir matrisle gösterilmektedir. Matrisin üstünde, strateji, faaliyetler, uyum ve raporlama olmak üzere dört sınıfta ifade edilen hedefler; ön yüzünde, KRY’nin, iç ortam, hedeflerin belirlenmesi, olay tanımları, risk değerlendirmesi, risk cevaplaması, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişimle izlemeden oluşan 8 bileşeni; yan yüzeyinde ise, KRY’nin uygulanacağı seviyeler olan kurum geneli, birim, bölüm, birim ve şube bulunmaktadır.



Şekil 1.4. COSO-KRY Küpü

Kaynak: Arslan, 2008: 29.

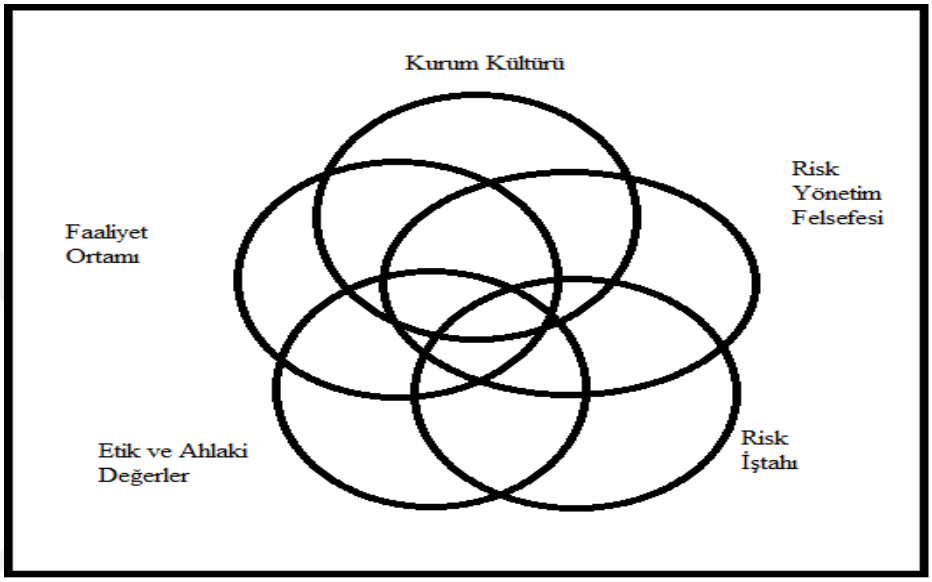
Üç boyutlu COSO - KRY küpünde yer alan KRY bileşenleri aşağıdaki basamaklardan meydana gelmektedir.[34]

[34] COSO, a.g.e.,. s. 3-4.

1.4.3.1. İçsel Ortam

İçsel ortam, bir kurumun kültürünü kapsamaktadır ve kurum çalışanlarınca risk algılaması ve değerlendirmesine dair ilkeleri oluşturmaktadır. Bu nedenle bir kurumun diğer KRY bileşenlerinin temeli olan içsel ortam unsurları başlangıçta belirlenmelidir.[35]

Hedeflere ilişkilendirilen içsel olaylar Şekil 1.5.'deki gibidir.



Şekil 1.5. İçsel Ortam

Kaynak: KİDDER, 2013b.

Şekil 1.5.'de görüldüğü üzere içsel ortamın kapsamına kurum kültürü, kurumun risk yönetim felsefesi, kurum faaliyet ortamı, etik ve ahlaki değerler ile risk alma isteği girmektedir.

1.4.3.2. Hedeflerin Belirlenmesi

Kurumun hedeflere ulaşırken karşılaşabileceği belirsizliklerin belirlenmesi için öncelikle kurum hedeflerinin belirlenmesi gerekmektedir. KRY, kurumun hedeflerinin risk iştahı ve misyonu temin eder.[36]

---

[35] David Bowling - Lawrence A. Rieger, "Making Sense of COSO's New Framework For Enterprise Risk Management", *Bank Accounting&Finance,* February-March. 2005, s. 37.

[36] J. A. Mattie - D. L. Cassidy, "Achieving Goals, Protecting Reputations: Enterprise Risk Management for Educational Institutions", 2008, s. 4, http://www.universityofcalifornia.edu/regents/regmeet/july08/a7a.pdf, (17.04.2017).

1.4.3.3. Olayların Tanımlanması

Kurumun hedeflerine ulaşmasını etkileyebilecek iç ve dış riskler, tehdit ve fırsatları ayırt edecek şekilde tanımlanmalıdır. Dışsal riskler ekonomik, doğal çevre, politik, sosyal ve teknolojik faktörlerden kaynaklanırken içsel riskler alt yapı, personel, süreç faktörlerinden kaynaklanmaktadır.[37]

1.4.3.4. Risklerin Değerlendirilmesi

Bu süreç, risklerin hangilerinin fırsat veyahut gizli birer tehlike barındırdığının belirlenmesine yönelik KRY'nin esas unsurlarındandır.[38] Burada potansiyel riskler, kurum üzerindeki olası etkileri ve gerçekleşme olasılıkları göz önünde bulundurularak değerlendirilir ve önceliklendirilir. Riskleri değerlendirmeden önce kuruma uygun bir risk modeli oluşturulmalıdır. Risk modeli; riski değerlendirirken kullanılacak etki kriterleri ile olasılık ya da bir başka deyişle riske açıklık kriterlerini içerir. Model oluşturulurken ayrıca derecelendirmede kullanılacak skala belirlenir. Riskin etkisini değerlendirirken kullanılabilecek başlıca etki kriterleri; finansal etki, itibar etkisi, operasyonlar üzerindeki etki, yasal etki şeklinde tanımlanabilir. Bir riskin finansal etkisini değerlendirmek rakamsal veriye dayanmasından ötürü daha kolay iken itibar etkisini değerlendirirken katılımcılar daha sübjektif davranabilir. Bu nedenle değerlendirmeye başlamadan önce skala ayrıntılı bir şekilde açıklanmalıdır. Riskin gerçekleşme olasılığını yani kurumun söz konusu riske açıklığını değerlendirirken kullanılabilecek başlıca riske açıklık kriterleri arasında mevcut kontrollerin etkinliği, insan kaynağının yetkinliği ve yeterliliği ve süreçteki otomasyon derecesi yer alabilir.[39]

---

[37] F. K. Reding vd., *Internal Auditing: Assurance&Consulting Services,* 2. Baskı, The IIA Research Foundation, 2009, s. 4-7.

[38] PriceWaterHouseCoopers, "A Practical Guide to Risk Assessment", 2008, s. 3, http://www.pwc.com/en_US/us/issues/enterprise-risk-management/assets/risk_assessment_guide.pdf, (17.04.2017).

[39] Brian Ballou - Dan L. Heitger; "A Building-Block Approach for Implementing COSO's Enterprise Risk Management–Integrated Framework", *Management Accounting Quarterly,* Winter 2005, Vol. 6, No. 2, pp. 6.

1.4.3.5. Risklere Cevap Verilmesi

Bu aşamada riske ne yanıt verileceğine karar verilir. Riske ne yanıt verileceğine karar verilmeden önce kurumun risk iştahı yani risk alma isteğinin seviyesi belirlenmelidir. Riske verilecek yanıt, riskin kurumun üstlenmeye hazır olduğu seviye sınırına göre değişim gösterir. Risk yanıtları aşağıdaki gibi sınıflanmaktadır.[40]

- Kabul etmek: Kurum, maruz kaldığı riskin risk iştahı ile uyumlu olması durumunda ek bir aksiyona gerek olmaksızın riski kabul edebilir.

- Azaltmak: Tedavi etme süreci olarak da isimlendirilen bu yöntemde riskleri kurum risk iştahının altına iten bir iç kontrol sistemi uygulanır.[41]

- Paylaşmak: Müşteriler, tedarikçiler veya üçüncü taraflarla (sigorta şirketleri gibi) yapılacak sözleşmeler aracılığıyla riskin tamamı veya riske maruz kalmaya neden olan faaliyetlerin bir kısmı transfer edilebilir. Yanıcı ürünler üreten bir firmanın yangına karşı fabrikasını sigorta yaptırmasını örnek olarak verebiliriz. Bu şekilde yangın riskini sigorta şirketi ile paylaşılmaktadır.[42]

- Kaçınmak: Bazı riskleri azaltmak veya üçüncü taraflarla paylaşmak mümkün olmayabilir. Bu durumlarda tedbir olarak, risklere karşılık acil durum planları oluşturulmalıdır.[43]

1.4.3.6. Kontrol Faaliyetleri

Yönetim tarafından kararlaştırılan ve uygulanan risk giderme yöntemlerinin etkin olarak uygulanmasını sağlayan politika ve prosedürlerdir. Bu faaliyetler risk giderme yöntemleri ile bütünleştirilmelidir.[44] Kontrol faaliyetleri çoğunlukla risklerin azaltılması stratejisini tercih etmektedir.

Kontrol faaliyetleri oluşturulurken öncelikle alınacak aksiyon net bir şekilde

---

[40] PriceWaterHouseCoopers Türkiye Danışmanlık Hizmetleri, 2006, s. 55.

[41] David Griffiths, "Risk Based Internal Auditing", 2006, s. 10, www.internalaudit.biz, (17.04.2017).

[42] Reding vd., a.g.e., s. 4-8.

[43] Griffiths, *a.g.e.*, s. 10.

[44] Mattie – Cassidy, *a.g.e.*, s. 5.

tanımlanmalı, aksiyon sorumlusu atanmalı ve aksiyonun tamamlanma tarihi belirlenmelidir.

1.4.3.7. Bilgi ve İletişim

COSO'ya göre KRY'yi etkin kılan esas unsur olan bilgi; uygun seviyede detaylandırılmalı, kesin, güncel, doğru ve güvenilir olmalıdır. Bilgiye ihtiyaç duyulduğu anda ulaşılabilmelidir.[45]

1.4.3.8.İzleme

KRY süreci sürekli olarak izlenir ve gerekli iyileştirmeler yapılır. KRY sürecinin yeterliliği ve etkinliği düzenli olarak gözden geçirilmeli ve iyileştirilmelidir.

KRY'nin ana hedefi, "risk yönetimi süreci ile var olan yönetim sürecini kaynaştırmak, pozitif veya negatif etkisi olabilecek gelecekteki olayları tanımlamak, kurumun bu olaylardan ne kadar etkileneceğini gösteren olaylara maruz kalma oranını belirleyip yönetmek için etkili stratejiler geliştirmektir."[46] KRY'nin arkasındaki dayanağı, her örgütün paydaşlarına değer katmak için bulunduğudur. Bütün örgütler belirsizliklerle karşılaşmaktadır ve bu durumda yönetimin yapması gereken, paydaş değerini artırmaya çalışırken ne kadar bir belirsizliği karşılayabileceğine karar vermek olmalıdır. Risk kapasitesi, azaltma ya da güçlendirme potansiyeli bulunan tehditleri ve fırsatları bünyesinde bulundurur. KRY kurumun risk kapasitesiyle tehdit ile fırsatlarla etkili bir şekilde üstesinden gelecek değer katma kapasitesinin güçlenmesini sağlar. Bu değer, hedeflerin getirileri ve ilgili riskler arasında denge kurmak için stratejiler yapıldığında ve örgüt hedeflerine varmak için faaliyette bulunurken, kaynakların verimli ve etkili bir şekilde kullanıldığında en yüksek orana ulaşır.

KRY'ye geçişin başarılı bir şekilde sağlanabilmesi için kurumda herkesin risk ve risk yönetimi ile ilgili algısını benzer bir düzeye getirmek önemlidir. Bunu sağlamak için kurum genelinde eğitimler düzenlenebilir. Bir sonraki adım olarak ortak bir dil oluşturulmalı ve rol ve sorumluluklar net olarak belirlenmelidir. Ortak bir dilin oluşturulabilmesi için, KRY politikası

---

[45] Reding, vd. a.g.e., s. 9-10.

[46] Işılda Arslan, "Kurumsal Risk Yönetimi", Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, (Uzmanlık Tezi), Ankara, 2008, s. 29.

ve kuruma en uygun risk modeli belirlenir. Bu dokümanlar birer rehber niteliğinde olup oluşabilecek karmaşıklıkları ortadan kaldırır. KRY'ye geçiş sürecinde kritik başarı faktörlerinden bir başkası ise üst yönetiminin desteğinin alınmasıdır.

Yapılan araştırmalar, KRY'nin etkin uygulanmasının, kurum değerini arttırdığını ve sürdürülebilirliği sağladığını, kurumun kurumsal imajını güçlendirdiğini, fırsatların yakalanmasını sağladığını, karar alma mekanizması için önemli bir girdi oluşturarak ve sürprizleri azaltarak kurumun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olduğunu göstermektedir.

1.4.4. Kurumsal Risk Yönetiminin Hedefleri ve Sınırları

Risklerin yönetilmesinden asıl sorumlu olan merci yönetim kuruludur[47]. Mevcut uygulamalarda, yönetim kurulu, risklerin yönetilmesi ve yürütülmesini bir yönetim ekibine devretmektedir. Bu faaliyetleri koordinasyonunu yürüten, proje bazında yöneten ve ilgili uzmanlık gereksinimini sağlayan farklı bir bölüm de bulunabilir.

Başarılı bir KRY'de kurum bünyesindeki herkesin bir rolü bulunmaktadır, ancak risklerin tanımlaması ve yönetilmesi sorumluluğu kurum yönetimindedir.

İç denetçiler ile risk yöneticileri belirli bazı beceri, bilgi ve değerleri paylaşırlar. Örneğin, iki tarafta, kurumsal yönetim şartlarının ve lüzumunun bilincindedir; proje yönetimi, çözümleştirici ve kolaylaştırıcı yetenekleri bulunmaktadır ve uygun bir risk dengesi oluşturmaya çalışırlar. Ayrıca, risk yöneticileri kurum yönetimine bağlı çalışırlar ve denetim komitesine bağımsız ve tarafsız güvence vermek gibi bir sorumlulukları yoktur. KRY'deki rollerini artırmayı arzulayan iç denetçiler ise, bilgi birikimlerinin dışında olan konularda risk yöneticilerinin uzmanlıklarını hafife almamalıdırlar. Gerekli becerileri ve bilgileri bulunmayan iç denetçiler, risk yönetimi çerçevesinde bir görev almamalıdırlar. Bununla birlikte, İDB başkanı, bir alanda İDB bünyesinde gerekli bilgi birikimi ve beceri olmadığı takdirde ve bunları dış kaynaklardan da sağlayamıyorsa, bu alanlarda danışmanlık faaliyetinde bulunmamalıdır.[48]

KRY rol ve sorumlulukları merkezi, dağınık veya karma olabilir. Merkezi modelde yetki, kontrol ve günlük risk yönetimi faaliyetleri merkezi bir risk yönetimi fonksiyonunda

---

[47]Yönetim kurulu kavramı, İDB başkanının bağlı olduğu denetim komitesi dâhil, bir organizasyonun yönetim kurulu, icra kurulu veya resmi bir kurumun başkanı ya da kâr etme amacı bulunmayan bir kuruluşun mütevelli heyeti gibi yönetim organları anlamı içermektedir.

[48]The IIA, Ocak 2009, s. 6.

toplanmıştır. Dağınık modelde ise yetki, kontrol ve günlük risk yönetimi faaliyetleri iş birimlerine aittir. Karma modelde ise iş birimleri kendi risklerini analiz etme, yönetme ve izlemekten sorumludurlar. Merkezi bir KRY fonksiyonu ise birimler içindeki risk yönetimi faaliyetlerinin etkin ve tutarlı şekilde yapılması ve raporlanması için politikaların ve sistematiğin geliştirilmesi, uygulanması ve kurum içi koordinasyonun sağlanmasından sorumludur.

Çizelge 1.4., merkezi, dağınık ve karma modellerin temel prensiplerini, avantajlarını ve dezavantajlarını özetlemektedir.

Çizelge 1.4. KRY Hedef ve Sınırları

	Dağınık Model	Merkezi Model	Karma Model
Temel Prensipler	*- Her birim kendi risk yönetimi sürecini kurar ve yürütür.* *- Risklerin kontrolü ve her türlü yönetimi iş birimlerinde.*	*- Birçok riski sahiplenen ve yöneten merkezi birim.* *- Prosedür ve politikalar belirlenmiş.*	*- Süreç ve prosedürler merkezi olarak tasarlanır ve yürütülür* *- İş birimleri kendi risklerini merkezi yapıya uygun olarak yönetirler.*
Avantajlar	• İş birimleri şirketin risklerini anlama ve değerlendirmede daha etkin. • Sadece tek bir iş birimine ait riski belirleme ve analiz etmede esneklik. • İş birimleri kendi performanslarını optimize edecek kararlar alma yetkisine sahip.	• Politikalar ve süreçler standart olduğu için risklerin birleştirilmesi ve raporlanması daha etkin. • Ortak risk değerlendirme teknikleri ile şirketler arası risklerin karşılaştırılması ve Grup risk portföyünün oluşturulması mümkün • Basit yapı ile net raporlama süreci ve sorumluluklar.	• Şirket ve Grup içinde standart risk yönetimi süreci farklı birimlerin, şirketlerin risklerini tek bir grup risk portföyünde toplayabilir. Grup bakış açısı elde edebilme. • Birimlere ve şirketlere özel risklerin işin uzmanları (yönetim) tarafından daha iyi belirlenmesi, değerlendirilmesi.
Dezavantajlar	• Farklı birimlerde alınan kararlar birden fazla birimi etkileyebilir veya tüm grubun risk iştahının aşılmasına sebep olabilir. • Risklerin birbirleriyle etkileşimi gözden kaçarak bütündeki etki ölçülemeyebilir. • Risk yönetimi faaliyetlerinde standartlaşma sağlanamayabilir.	• Ürün, faaliyet ve süreçlerdeki teknik ve özel riskleri belirleyememe • Risk yönetimi ekibi riskleri doğru şekilde değerlendirecek ve doğru aksiyon planlarını belirleyecek kadar risklere hâkim olmayabilir.	• Hem iş birimlerine hem merkeze sorumluluk yüklendiği için yeni rol ve raporlama yapısının net olarak anlaşılması zaman alabilir. • İş birimleri merkezi yapının amacını kabul etmekte gecikirse dağınık olarak davranmaya devam edebilirler. • İş birimleri risk yönetimine ilişkin ek sorumluluklarını üstlenene kadar tüm sorumluluğun merkezden olduğunu düşünebilirler.

Kaynak: Kurtuluş ve Yüksel, 2014: 168.

1.5. KURUMSAL RİSK YÖNETİMİ DÜZENLEMELERİ

Risk yönetimi konusunda bir standardın oluşturulması ihtiyacı ile çeşitli düzenlemeler oluşturulmuştur. Bu düzenlemeler, bir kurumun gerek faaliyet gösterdiği sektöre ait özellikleri gerekse kendisinin faaliyetlerini göz önünde bulundurarak, bunları uluslararası standartlar çerçevesinde uyumlaştırması ile bir risk çerçevesi meydana getirmesinde bir basamak aracıdır.[49] Bu düzenlemeler kapsamında genel kabul gören ve en çok uygulanan düzenlemeler aşağıda belirtilmiştir.

1.5.1. Dünyada Kurumsal Risk Yönetimi Düzenlemeleri

Uluslararası standartlar, bir kurumun gerek faaliyet gösterdiği sektörün özelliklerini gerekse süreçlerini göz önünde bulundurarak, bunların uyumlaştırması ile risk çerçevesi meydana getirmesinde yardımcı olmaktadır.[50]

Bu düzenlemeler arasında en fazla kabul gören ve yaygın olarak uygulananlar aşağıda belirtilmiştir;[51]

- AB 8. Direktifi (1984): Direktif şirketlerin yetkileri, mesleki kuralları, mesleki dürüstlük ve bağımsızlık ve açıklık konularında düzenleme getirmek amacıyla yürürlüğe girmiştir.[52]

- Kurumsal Yönetişim Kodu (1998): Turnbull Raporu şeklinde de isimlendirilen, İngiltere'de "Londra Borsası kotasyon şartı, yönetim kurulu üyelerinin yarısının bağımsızlığı, yönetim kurulunun kendi öz değerlendirmesi, ayrıntılı ücret politikası oluşturma ve geliştirme, Hesap verebilirlik ve denetim ve paydaşlarla ilişkiler" konularında düzenlemelere yer veren

---

[49] Zeynep Meriç, "Operasyonel Süreçlerde ve Risk Temelli Denetimde Türkiye'deki Kuruluşlar İçin Kurumsal Risk Yönetimi Konusuna Pratik Bir Yaklaşım", *Elegans Dergisi*, S. 66, Mart-Nisan 2004, http://www.elegans.com.tr/arsiv/66/haber013.html, (07.07.2017).

[50] Şule Güneş - Suat Teker, "Türk Enerji Sektöründe Kurumsal Risk Yönetimi Farkındalığı", *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 2008, 11 (1), s. 68.

[51] Gürkan Akçay, "Kurumsal Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü ve Kamu İdarelerinde Yaşanan Gelişmeler", *Denetişim,* 2011, S. 7, s. 37-38.

[52] Ş. Sevim-T. Çetinoğlu-N. Kurnaz, Avrupa Birliği Müzakereleri Sürecinde AB 8. Yönergesi Kapsamında Türkiye'de Denetim Ve Denetçilik Mesleğinin Durumu: AB Müzakereleri Gelişim İçin Bir Fırsat Mıdır?, Dumlupınar Üniversitesi İİBF, 2006.

rehber şeklindeki bir rapordur.[53]

- AS/NZS 4360 Risk Yönetim Süreci - Avustralya/Yeni Zelanda Risk Yönetim Standardı (1999): Joint Standards Australia ile Standards New Zealand Committee, riskleri fonksiyonel risk stil grupları halinde yönetmek amacıyla bu standardı oluşturmuştur. AS 4360 standardının web uygulamaları tehditlerini tespit etmedeki yetersizliği ve BT konularında, başka yöntemlere göre çok tercih edilmemektedir.[54]

- Sarbanes - Oxley Kanunu: Amerikan sermaye piyasasında faaliyette bulunan şirketlerin, "muhasebe gözlem kurulunun kuruluşu ve işleyişi, denetim firmasının bağımsızlığı, şirketin sorumluluğu, mali bilgilerin arttırılması, analiz çıkar çatışmaları, komisyon kaynakları ve otoritesi, çalışmalar ve raporlar, kurumsal ve suç unsuru taşıyan suiistimal sorumluluğu, beyaz yakalılar suçları ile ilgili cezaların arttırılması, kurumsal vergi iadeleri ve kurumsal suiistimal ve sorumluluk" konularında düzenlemeler getirmek amacıyla 2002 yılında yayımlanan yasadır.[55]

- Risk Yönetim Standartları (2002): İngiltere'de Risk Yönetim Enstitüsü, Sigorta ve Risk Yöneticileri Derneği ile Kamu Sektörü Risk Yönetimi Ulusal Forumu tarafından risk yönetiminin kamu ve özel sektör kurumlarının dışında kısa ya da uzun vadeli her faaliyette kullanılması için standartlar oluşturmuştur.[56]

- Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü Kurumsal Yönetişim İlkeleri (2004): Kurumsal yönetim alanında meydana gelen gelişmeler neticesinde, konsey tarafından rehber niteliğinde ilkeler yayımlanmıştır. İlke VI.-D.-7.'de "Bağımsız denetim dâhil olmak üzere şirketin muhasebe ve mali raporlama sistemlerinin güvenilirliğini sağlamak ve özellikle risk yönetimi, mali ve operasyonel kontrol sistemleri ve yasa / ilgili standartlara uygunluğu denetleyen sistemler gibi denetim sistemlerinin işlerliğini sağlamak." yönetim kurulunun sorumluğu olarak belirtilmiştir.[57]

- KRY Bütünleşik Çerçevesi - COSO: 2004 yılında komite, iç denetim ile risk yönetimi konularında iç denetim birimleri başta olmak üzere rehberlik etmek amacıyla bir rapor

---

[53] Ender, Çolak, "Kurumsal Yönetim Uyum Ve Raporlama", SPK, http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=63&fn=63.pdf#31, (21.05.2017).

[54] AS/NZS 4360, *Risk Management,* Available From Standards Australia and Standards New Zealand, 2004.

[55] Sarbanes-Oxley Act**.** 2002, http://www.sarbanes-oxley.com/, (20.05.2017).

[56] IRM-AIRMIC-ALARM, *The National Forum For Risk Management In The Public Sector, A Risk Management Standard,* London, 2002.

[57] OECD, *G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri,* OECD, Ankara, Eylül 2015, s. 56.

düzenleyerek yayımlamıştır. Kontrol Öz Değerleme yöntemi başta olmak üzere çeşitli COSO uygulamaları, ülkemizdeki firma ve bankaların faaliyetlerinde yer bulmaya başlamıştır.[58]

- BASEL II (2004): Bankacılık sektöründe risk temelli bakış açısını oluşturmak ve sağlam bir finansal sistem oluşturmak amacıyla standartlar yayınlanmıştır. Basel II ile birlikte bankaların risk yönetim kültürünün gelişmesi ve kurumsal yönetimin ön plana çıkması hedeflenmektedir.[59]

- Standard & Poor's KRY Değerlendirmeleri (2008): Kredi derecelendirme kuruluşu tarafından finansal olmayan kurumlar için de KRY kriterlerini genişletmiştir. S&P, tüm branşlarda faaliyet gösteren şirketlerin süreçlerini derecelendirmede değerlendireceğini ve finansal olmayan kuruluşlardaki genişlemesinin devam edeceğini açıklamıştır.[60]

- BASEL III (2010): BASEL II'nin mali krizlerde gözlenen noksanlıklarını gidermek için getirilen ilave düzenlemelerden oluşmaktadır. BASEL III şeklinde isimlendirilen değişikliklerle beraber likitide yeterlilik ile risk bazlı olmayan kaldıraç oranları gibi konularda yeni düzenlemeler getirilmiştir. Basel III ile birlikte kurumsal yönetim ile risk yönetimi faaliyetlerinin geliştirilmesi hedeflenmektedir.[61]

1.5.2. Türkiye'de Kurumsal Risk Yönetimi Düzenlemeleri

Devam eden küresel kriz sebebiyle kamu idareleri; bütün finans sektörünü, işletmeleri ve sermaye piyasasını daha düzenli kurumsal yönetim ve risk yönetimi uygulamaları hususlarında düzenlemeler yapmaktadır. Bu düzenlemelerin ileride daha farklı boyutlar ile süreceği, iç denetimi alakadar eden yasal düzenlemelerin artacağını ve kamu idarecilerinin daha fazla etkin rol alacağını belirtilebilir. Bu doğrultuda yapılan düzenlemeleri aşağıdaki gibi belirtmekle beraber ilaveten, 4 üncü maddesi ile işverenlere risk değerlendirmesi yapılması yükümlülüğü getiren 6331 Sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu'nu da sayılabilir[62].

---

[58] Meriç, *a.g.m.*, http://www.elegans.com.tr/arsiv/66/haber013.html, (07.07.2017).

[59] A. Serim, "10 Soruda Ekonomide Kurumlar, Derecelendirme ve Basel II", *Radikal Gazetesi,* 1 Aralık 2006.

[60] Standard & Poor's, *RatingsDirect: Enterprise Risk Management For Ratings of Nonfinancial Corporations*, June 5, The McGraw-Hill Companies, 2008.

[61] Ozan Cangürel vd., *Sorularla BASEL III*, BDDK Risk Yönetimi Dairesi, Ankara, Aralık 2010, s. 1.

[62] 6331 Sayılı İş Sağlı ve Güvenliği Kanunu, 20.06.2012 Tarih ve 28339 Sayılı Resmi Gazete.

1.5.2.1. Sermaye Piyasası Kurulu Kurumsal Risk Yönetimi Düzenlemeleri

Borsa Şirketlerinin risk yönetimi ile ilgili konularda esas almaları gereken düzenlemeler, SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri'nde aşağıda belirtilen şekilde yer verilmiştir.[63]

- İlke 4.1.1, "Yönetim Kurulu, alacağı stratejik kararlarla, şirketin risk, büyüme ve getiri dengesini en uygun düzeyde tutarak akılcı ve tedbirli risk yönetimi anlayışıyla şirketin öncelikle uzun vadeli çıkarlarını gözeterek, şirketi idare ve temsil eder."
- İlke 4.2.3, "Yönetim Kurulu, başta pay sahipleri olmak üzere şirketin menfaat sahiplerini etkileyebilecek olan risklerin etkilerini en aza indirebilecek risk yönetim ve bilgi sistemleri ve süreçlerini de içerecek şekilde iç kontrol sistemlerini, ilgili yönetim kurulu komitelerinin görüşünü de dikkate alarak oluşturur."
- İlke 4.2.4, "Yönetim Kurulu yılda en az bir kez risk yönetimi ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğini gözden geçirir. İç kontroller ve iç denetimin varlığı, işleyişi ve etkinliği hakkında faaliyet raporunda bilgi verilir."
- İlke 4.5.1, "Yönetim kurulunun görev ve sorumluluklarının sağlıklı bir biçimde yerine getirilmesi için Denetimden Sorumlu Komite, Kurumsal Yönetim Komitesi, Aday Gösterme Komitesi, Riskin Erken Saptanması Komitesi ve Ücret Komitesi oluşturulur. Ancak yönetim kurulu yapılanması gereği ayrı bir Aday Gösterme Komitesi, Riskin Erken Saptanması Komitesi ve Ücret Komitesi oluşturulamaması durumunda, Kurumsal Yönetim Komitesi bu komitelerin görevlerini yerine getirir."
- İlke 4.5.2, "Komitelerin görev alanları, çalışma esasları ve hangi üyelerden oluşacağı yönetim kurulu tarafından belirlenir ve kamuya açıklanır."
- İlke 4.5.12, "Şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşürebilecek risklerin erken teşhisi, tespit edilen risklerle ilgili gerekli önlemlerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla çalışmalar yapar. Risk yönetim sistemlerini en az yılda bir kez gözden geçirir."

Bu ilkelerden görüldüğü üzere SPK, yönetim kurullarının iç denetim ve iç kontrol hakkındaki sorumluluklarını izah ederek iç denetim bakımından önemli bir düzenleme getirmiştir.

[63] 3.1.13. Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Seri: IV, No: 56), 30.12.2011 Tarih ve 28158 Sayılı Resmi Gazete.

SPK'nın iç denetimle ilgili diğer bir düzenlemesi de, "Aracı kurumların karşılaştıkları risklerin izlenmesini ve kontrolünü sağlamak üzere kuracakları iç denetim sistemlerine ilişkin esas ve usulleri düzenlemek." şeklinde 1. maddesinde amacı belirtilen "Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Tebliğidir."[64]

Tebliğin 8. maddesinde iç kontrolden sorumlu yönetim kurulu üyesinin görevleri, "Aracı kurum iç kontrol sisteminin düzenlemelere, meslek kurallarına ve yazılı prosedürlere uygun çalışması, doğabilecek risklerin tespiti ve yönetilmesine ilişkin çalışmalar yapar ve yönetim kurulunu bilgilendirir. SPK düzenlemeleri ve aracı kurum politikaları çerçevesinde kabul edilebilir risk düzeylerini belirler; öngörülebilir risklere karşı İDB tarafından hazırlanan iç kontrol programını onaylar. İç kontrol politikaları ile prosedürlerinin hazırlanmasından ve yönetim kurulunun onayına sunulmasından sorumludur." şeklinde belirtildikten sonra 9 uncu maddede "İDB, aracı kurumlar için risk yaratabilecek işlevleri tespit eder ve bu işlevler çapraz kontrollere imkân verecek şekilde farklı personelin sorumluluğuna verilir." denilmektedir.

"Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Tebliği" sadece aracı kurumları içermekle birlikte[65] özel sektör işletmeleri için iç denetim bakımından önemlidir.

1.5.2.2. Bankacılık Kanunu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Kurumsal Yönetim İlkeleri

Bankacılıkta 2001 yılında Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu tarafından yayımlanan "Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetim Sistemleri Hakkında Yönetmelik"[66] önemli bir dönüm noktası olmuştur. Daha önceki düzenlemeler icraya bağlı, standartları olmayan, geçmişe dönük, hata bulma ve cezalandırma amaçlı, otoriteye ve korkuya dayalı bir teftiş sistemi iken 2001'den itibaren iç denetimle ilgili detaylı düzenlemelerde büyük ölçüde uluslararası standartlar esas alınmıştır. Yeni düzenlemeler ile bankanın iç kontrol, risk yönetimi, kurumsal yönetim ve iştiraklerine yönelik sorumluluklar getirilmektedir. Hata bulma

[64]SPK, Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ (Seri: V, No: 68), 14.07.2003 Tarih ve 25168 Sayılı Resmi Gazete.

[65]Duygu Çelikay Şengül, "Türkiye'de İç Denetimin Kamu ve Özel Sektör Uygulamaları Açısından Karşılaştırılması ve Bir Araştırma", Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Ensitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Eskişehir, 2012, s. 38.

[66] Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmelik, 08.02.2001 Tarih ve 24312 Sayılı Resmi Gazete.

yerine önleme ve değer katma, risk temelli planlama, süreç denetimi, bilgi sistemleri denetimi gibi çağdaş unsurlar ön plana çıkmış ve sertifikasyon önem kazanmıştır. Bu sayede teftiş kurullarından gelen denetim geleneği nitelik değiştirerek teftiş kurulları İDB'ler olarak yapılandırılmış ve bu kuralların geleneksel denetim yaklaşımının yerini çağdaş iç denetim uygulamaları almıştır. Standartları, metodolojisi olmayan ve kurumdan kuruma değişen uygulamaları bulunan farklı denetim yapıları, risklerin yönetilmesi, olası zararların önlenmesi, kaynakların etkin ve verimli kullanılmasını yapamamaktadır.[67]

Bankaların kurumsal yönetimine dair yapı ve süreçlerle bunlara yönelik ilkeler aşağıdaki gibi düzenlenmiştir;[68]

- "Banka içerisinde kurumsal değerler ve stratejik hedefler oluşturulmalıdır,
- Banka içinde yetki ve sorumluluklar açıkça belirlenmeli ve uygulanmalıdır,
- Yönetim kurulu üyeleri, görevlerini etkin bir şekilde yerine getirecek nitelikleri haiz ve kurumsal yönetimde üstlenmiş oldukları rolün bilincinde olmalı ve banka faaliyetleri hakkında bağımsız değerlendirme yapabilmelidir,
- Üst düzey yönetim görevlerini etkin bir şekilde yerine getirebilecek niteliklere haiz ve kurumsal yönetimde üstlenmiş oldukları rolün bilincinde olmalıdır,
- Bankanın müfettişleri ile bağımsız denetim elemanlarının çalışmalarından etkin olarak yararlanılmalıdır,
- Ücret politikalarının bankanın etik değerleri, stratejik hedefleri ve iç dengeleri ile uyumu sağlanmalıdır,
- Kurumsal yönetimde şeffaflık sağlanmalıdır."

Risk yönetimi ve iç denetim konularında Bankalar Kanunu[69] ciddi düzenlemeler getirmiştir. Bu düzenlemelerin arasında 23 üncü madde, "İç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemlerinin ilgili mevzuata uygun olarak tesis edilmesi, işlerliğinin, uygunluğunun ve yeterliliğinin sağlanması, finansal raporlama sistemlerinin güvence altına alınması, banka içindeki yetki ve sorumlulukların belirlenmesi yönetim kurulunun sorumluluğundadır" ve 29 uncu madde "bankaların yeterli ve etkin bir iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemi kurmak ve işletmekle yükümlüdür." yer alan açıklamalar arasında belirtilebilir.

---

[67]Gürdoğan Yurtsever, *Kamu İdarelerinde Daha Etkili Bir Yönetim İçin Nasıl Bir İç Denetim? Konferansı,* 24 Eylül 2014 içinde, Ramazan Doğanay – Mehmet Ali Meydanlı (der.), TBMM Basımevi, Ankara, 2015, s. 175-183.

[68]Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Bankaların Kurumsal Yönetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik, 09.06.2011 Tarih ve 27959 Sayılı Resmi Gazete.

[69]5411 Sayılı Bankacılık Kanunu, 19.10.2005 Tarih ve 25983 (Mükerrer) Sayılı Resmi Gazete.

Yaşanan gelişmelerle birlikte "Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik" yayımlanmıştır.[70] Yönetmeliğin 1 inci maddesinde yönetmeliğin amacını; "Bankaların kuracakları iç kontrol, iç denetim ve risk yönetim sistemlerine ve bunların işleyişine ilişkin usul ve esasları düzenlemek." şeklinde belirtildikten sonra 3 üncü madde iç sistemler; "İç denetim, iç kontrol ve risk yönetim sistemleri." olarak ifade edilmiştir.

Yönetim kurulunun sorumlulukları yönetmeliğin 5 inci maddesi 1. fıkrasında, "İç sistemlerin bu Yönetmelikte belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde oluşturulması, etkin, yeterli ve uygun bir şekilde işletilmesi, muhasebe ve finansal raporlama sisteminden sağlanan bilgilerin doğruluğu, güvenilirliği ve muhafazası hususlarında her türlü tedbirin alınması, banka içindeki yetki ve sorumlulukların belirlenmesi nihai olarak yönetim kurulunun sorumluluğundadır." şeklinde açıklanmıştır.

21 inci madde 1. ve 2. fıkrasında iç denetim sisteminin amacı, "Üst yönetime banka faaliyetlerinin Kanun ve ilgili diğer mevzuat ile banka içi strateji, politika, ilke ve hedefler doğrultusunda yürütüldüğü ve iç kontrol ve risk yönetimi sistemlerinin etkinliği ve yeterliliği hususunda güvence sağlamaktır." şeklinde açıklandıktan sonra "İç denetim sisteminden beklenen amacın sağlanabilmesi için, iç denetim faaliyetleriyle; banka içi herhangi bir kısıtlama olmaksızın bankanın tüm faaliyetleri, yurt içi ve yurt dışı şube ve genel müdürlük birimleri dâhil diğer birimleri dönemsel ve riske dayalı olarak incelenir ve denetlenir, eksiklik, hata ve suiistimaller ortaya çıkarılır, bunların yeniden ortaya çıkmasının önlenmesine ve banka kaynaklarının etkin ve verimli olarak kullanılmasına yönelik görüş ve önerilerde bulunulur ve Kuruma ve üst yönetime iletilen bilgi ve raporlamaların doğruluğu ve güvenilirliği değerlendirilir." denilerek iç denetimin bağımsızlığına vurgu yapılarak kapsam belirtilmiştir.

Konuyla ilgili bir diğer düzenleme de Bankalarca Yıllık Faaliyet Raporunun Hazırlanmasına ve Yayımlanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliktir.[71] Yönetmeliğin 6 ıncı maddesinde, "Faaliyet raporunun finansal bilgilerin ve risk yönetimine ilişkin değerlendirmelerin verileceği üçüncü bölümünde, denetim komitesinin iç kontrol, iç denetim ve risk yönetim sistemlerinin işleyişine ilişkin değerlendirmeleri ve hesap dönemi içerisindeki faaliyetleri hakkında bilgiler verilir" denilmektedir.

---

[70]Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik, 28.06.2012 Tarih ve 28337 Sayılı Resmi Gazete.

[71]Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Bankalarca Yıllık Faaliyet Raporunun Hazırlanmasına ve Yayımlanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 01.11.2006 Tarih ve 2633 Sayılı Resmi Gazete.

1.5.2.3. Türk Ticaret Kanunu'nda Risk Yönetimi

Özel sektör işletmelerine yönelik, SPK ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun iç denetime dair sınırlı hükümlerinin yanında, Türk Ticaret Kanunu'nda da çeşitli düzenlemeler bulunmaktadır.[72]

Kanunun 375. maddesinde; "Yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez görev ve yetkileri; şirketin üst düzeyde yönetimi ve bunlarla ilgili talimatların verilmesi, muhasebe, finans denetimi ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal planlama için gerekli düzenin kurulması ve yönetimle görevli kişilerin, özellikle kanunlara, esas sözleşmeye, iç yönergelere ve yönetim kurulunun yazılı talimatlarına uygun hareket edip etmediklerinin üst gözetimi." denerek yönetimin iç denetim ile ilgili görevleri belirtilmiştir.

Riskin erken saptanması ile yönetimi konusu ise kanunun 378 inci maddesinde; "Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür. Diğer şirketlerde bu komite denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi hâlinde derhâl kurulur ve ilk raporunu kurulmasını izleyen bir ayın sonunda verir. Komite, yönetim kuruluna her iki ayda bir vereceği raporda durumu değerlendirir, varsa tehlikelere işaret eder, çareleri gösterir. Rapor denetçiye de yollanır." şeklinde açıklama yapılarak risk yönetim sisteminin, yönetim kurulunun görevi olduğunu izah etmesi önemli bir noktadır.

Risk yönetimi risk almamak için yapılmamaktadır. Kamu dâhil her şirkette yapılan planlar, beş yıllık strateji planları ve programlar hep risk alarak yapılan konulardır. Burada neyin, ne kadar risk alınarak yapılacağı konusu ön plana çıkmaktadır. Türk Ticaret Kanunu'nun 378 inci maddesi bu hususta çok büyük yenilik getirmiştir. Bu doğrultuda şirketler komitelerini kurmuşlardır ve ister etkin çalışsın ister çalışmasın mevzuat açısından çok önemli bir adım atılmıştır.[73]

Ayrıca yönetim kurulunun görev dağılımına dair kanunun 366 ıncı maddesi 2. fıkrasına göre; "Yönetim kurulu, işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor

[72] Çelikay-Şengül, *a.g.t.,* s. 34.

[73]Aysan Sinanlıoğlu, *Kamu İdarelerinde Daha Etkili Bir Yönetim İçin Nasıl Bir İç Denetim? Konferansı,* 24 Eylül 2014 içinde, Ramazan Doğanay R. – Mehmet Ali Meydanlı (der.), TBMM Basımevi, Ankara, 2015, s. 99-102.

hazırlamak, kararlarını uygulatmak veya iç denetim amacıyla içlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabilir."

Belirtilen düzenlemeler doğrultusunda Türk Ticaret Kanunu'nun getirdiği yenilikleri şu şekilde sıralayabiliriz.[74]

- Türkiye'de ilk defa bir kanunda risk yönetimi konusunda bir düzenleme yapılmıştır.
- Yönetim kurullarının kaliteli bir yönetim bakımından görevleri net bir şekilde belirtilmiştir.
- Halka açık olup olmadığına bakılmaksızın tüm anonim ortaklıklar için kurumsal yönetim ilkelerinin önemi belirtilmiştir.
- Menfaat sahiplerinin çıkarlarını düşünen, şeffaf ve hesap verilebilir bir kurumsal yönetim sistemi meydana getirmiştir.

1.5.2.4. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

Ülkemizde son yıllarda kamu yönetiminin yeniden yapılandırılması çalışmaları çerçevesinde kamu kaynaklarının verimli, ekonomik ve etkin bir yolla kullanılması[75] ile kamu kaynağı kullanan idarelerin hesap verilebilirliğinin sağlanmasına yönelik önemli yapısal ve örgütsel reformlar gerçekleştirildi. Bu reformların en önemlisi 2006'dan beri uygulanan KMYKK'dır. KMYKK'nın en önemli yönlerinden biri de fonksiyonel bağımsızlığı olan ve faaliyetlerinde hesap verebilen bir iç denetim anlayışı getirmesidir.[76]

KMYKK, Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sistemi ile kamu yönetiminin yapılanması, işleyişi ve yönetim araç ve metodolojisi yönünden önemli yenilikler getirmiştir.[77] Böylece kamu literatürümüzde yer almayan iç kontrol ve iç denetim olguları yer bularak genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde İDB'ler ile Strateji Geliştirme Başkanlıkları (SGB) kurulmuştur. Ayrıca, sistemin kurumsal seviyede kurulması ile işletilmesi açısından siyasi ve

---

[74]Şaban Uzay - Seval Kardeş Selimoğlu, *Muhasebe Denetimi,* 4. Baskı, Gazi Kitapevi, Ankara, 2014, s. 55.

[75]Ahmet Taner, "Kamuda Hesap Verme Sorumluluğunun Aracı Olarak Performans Esaslı Bütçeleme", *Sayıştay Dergisi,* S. 83, 2011, s. 11.

[76]İrfan Neziroğlu, *Kamu İdarelerinde Daha Etkili Bir Yönetim İçin Nasıl Bir İç Denetim? Konferansı,* 24 Eylül 2014 içinde, Ramazan DOĞANAY - Mehmet Ali MEYDANLI (der.), TBMM Basımevi, Ankara, 2015, s. 29-32.

[77]Ekrem Candan, *5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Eğitim Sunumu,* Cumhurbaşkanlığı Genel Sekreterliği Araştırma ve Eğitim Müdürlüğü Hizmet İçi Eğitim Programı, Ankara, 27.04.2010.

idari rol ve sorumlulukları birbirinden ayrıştırılmıştır.[78]

[78] M. Sait Arcagök - Ertan Erüz, *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara, 2006, s. 13.

İKİNCİ BÖLÜM

İÇ DENETİM

İç denetim, güvence ile danışmanlık faaliyetleriyle kurumuna; amaçlarına varma olanakları sunmalı ve riskle karşılaşma seviyesini azaltmak için tavsiyelerde bulunarak katma değer yaratmalıdır. Katma değer yaratma yönü, kamu kesiminde uygulanan uygunluk denetimine KRY ile kontrol süreçlerini değerlendirmeyi ilave ederek denetimin yaklaşımını günümüz koşullarına uygunlaştırma ve denetimin bakış açısında fark yaratmadır. Denetim yaklaşımı, iç kontrol sisteminin yeterli olup olmadığının değerlendirilmesinde geçmişte yapılmış işlemlerin üzerine durmaktan ziyade, ileride doğması olası risklerin belirlenmesi ve bu risklerin meydana gelmesi durumunda oluşacak etkileri minimuma indirecek kontrol süreçlerini değerlendirmeyi de kapsamaktadır.[79]

2.1. İÇ DENETİMİN TANIMI VE AMACI

IIA'nın yaptığı tanıma göre; "İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir."[80] Denetimin iç olma özelliği kurum çapında, kurumun yetkilileri adına yapılmasından kaynaklanmaktadır.[81]

İç denetimin bu tanımı, 1999 yılında uluslararası denetim standartlarının ana unsuru olarak IIA tarafından yapılmıştır. IIA'ca revize edilerek 2009 yılından itibaren geçerli olan yeni standartlarda ve 2010 yılı gözden geçirme çalışmalarında da iç denetim tanımı aynen korunmuştur.

İç denetimin tanımında değer katmanın ana istikameti doğru bir şekilde yapılmıştır. Kurum amaçları demek performans demektir. Burada iç denetimin doğrudan kurumun birçok seviyede performans parametresine katkı sağlayan çok önemli bir fonksiyondur. Performans

---

[79]T.C. Gazi Üniversitesi, "İç Denetim Rehberi", s. 2, http://icdenetim.gazi.edu.tr/posts/download?id=4394, (16.06.2016).

[80]M. Aykut Kelecioğlu, "İç Denetim Kavramsal Çerçeve Yapılanma Biçimi", Ağustos 2014, s. 1, http://makelecioglu.com/sitebuilder/MAK/i%C3%A7denetim.pdf , (16.06.2016).

[81]Makbule Didem Doğmuş, *Avrupa Birliğinde İç Denetim Sistemi,* Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Araştıra ve İnceleme Serisisi-2, Ankara, 2010, s. 18-20.

yönetimi kamu ya da özel sektörde üç seviyede ele alınmaktadır. Bunlar; stratejik seviye denilen üst yönetim kurulu ve icranın kurumun gideceği yönü çizdiği stratejik planlama süreci, şirketin hedeflerini gerçekleştirmek için birimlerin gerçekleştirdiği faaliyetlerden oluşan operasyonlar ve son olarak insan kaynağıdır.[82]

Tüm denetim kuruluşlarının amacı, "demokratik hukuk devleti ilkeleri çerçevesinde kamu kaynaklarının en uygun şekilde toplanmasını ve en rasyonel şekilde kullanımını sağlayarak, kamu yönetimine topluma daha iyi hizmet götürülmesinde yardımcı olmaktır."[83]

Türkiye'de kamu kurumlarında iç denetim konusunda ilk düzenleme KMYKK ile olmuştur ve bunu takiben ikincil ve üçüncül düzey mevzuat düzenlemeleri yapılmıştır. Kamu İç Denetim Birim Yönergesinin 4 üncü maddesinde iç denetimin amacı, "İç denetim faaliyeti; kamu idarelerinin faaliyetlerinin amaç ve politikalara, kalkınma planına programlara, stratejik planlara, performans programlarına ve mevzuata uygun olarak planlanmasını ve yürütülmesini; kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını; bilgilerin güvenirliğini, bütünlüğünü ve zamanında elde edilebilirliğini sağlamayı amaçlar." şeklinde belirtilmiştir.[84]

2.2. DÜNYADA İÇ DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Bir fonksiyon olarak iç denetim çağdaş örgüt teorisinde ortaya çıkmasında 1941 yılında Amerika'da kurulmuş olan IIA'nın büyük etkisi olmuştur. Kıta Avrupası'nda ise iç denetim Londra'da oluşturulan iç denetim meslek birlikleri ile 1948'den itibaren kendini göstermiştir.[85]

İç denetimin işletmelerde kazandığı önem iç denetçiliğin de dünyada ve ülkemizde daha fazla tanınmasına neden olmuştur. Bugün dünyada 190'dan fazla ülkede bulunan ulusal denetçiler enstitülerine 180 bin civarında üye bulunmaktadır. Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu'nda ise 37 Avrupa ülkesi üye olarak yer almaktadır.[86]

---

[82]Bertan Kaya, *Kamu İdarelerinde Daha Etkili Bir Yönetim İçin Nasıl Bir İç Denetim? Konferansı,* 24 Eylül 2014 içinde, Ramazan Doğanay - Mehmet Ali Meydanlı (der.), TBMM Basımevi, Ankara, 2015**,** s. 41-54.

[83]Atilla İnan, "Sayıştay ile İç Denetim Kuruluşları Arasındaki İlişkilerin Geliştirilmesi" *Amme İdaresi Dergisi,* Mart 1982, C. 15, S. 1, s. 75.

[84] İDKK, *Kamu İç Denetim Birim Yönergesi,* İDKK, Ankara, Nisan 2007.

[85] http://icdenetim.saglik.gov.tr/TR,4040/ic-denetimin-tarihcesi.html, (17.04.2017).

[86]Yakup Akpınar, "610 Nolu Uluslararası Denetim Standardı Hükümleri İle Türkiye Uygulamaları Çerçevesinde İç Denetim ve İç Denetim Çalışmaları", *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi,* Aralık 2010, C. 12, S. 2, s. 174-200.

İç denetimin işletme organizasyonlarında yer almaya başladığı yıllarda iç denetim işletme faaliyetlerinden doğan kontrol ihtiyacını karşılamayı amaçlamıştır. İç denetçilerce bu görev yerine getirilmek için yapılan çalışmalar muhasebe kayıtlarının işletmenin gerçek mali faaliyetlerini yansıtıp yansıtmadığı, işletme politika ve prosedürlerine uygunluğun sağlanıp sağlanmadığı araştırılmak ve sayısal işlemler ile kayıtların puantajını yapmak olmuştur.[87]

Zamanla iç denetim faaliyetlerinin tüm faaliyetler üzerinde geliştiği görülmektedir. Modern kurumlarda iç denetim, üst yönetime bağlı olarak çalışan temel bir birim şeklinde faaliyet göstermektedir. Zaman zaman iç denetimin sadece mali alanlarda sınırlandığı görülmekle beraber çoğunlukla iç denetimin aşağıda belirtilen faaliyetleri yerine getirmekle görevli olduğu ve bu şekilde düzenlenmesi gerektiği öngörülmektedir;[88]

- "Mali kontrollerin, muhasebe kontrollerinin ve diğer faaliyetlerle ilgili kontrollerin sağlıklılığını, yeterliliğini ve uygulamasını gözden geçirmek suretiyle değerlendirmek ve uygun maliyetli etkin kontrol sistemlerini geliştirmek ve uygulamak,
- Faaliyet ve işlemlerin belirlenmiş politikalara, planlara ve yönergelere uygunluğunu incelemek,
- İşletmenin varlıklarının zararlara karşı güvenceye alındığını araştırmak,
- Yönetimin oluşturduğu bilgilerin doğruluk ve güvenirliğini araştırmak,
- Üstlenilen görevlerin yerine getirilmesiyle ilgili faaliyetlerin kalitesini araştırmak,
- Faaliyetlerle ilgili iyileştirme önlemlerini yönetime tavsiye etmek."

2000'li yıllarla beraber yeniden düzenlenen iç denetim tanımı değişen dünya koşullarıyla iç denetçilerden beklenen yapıcı rolün arttığı görülmektedir. Günümüzde işletmelerde meydana gelen değişiklikler şöyledir;[89]

- "Bilgi sistemleri ve elektronik işletme uygulamalarının karmaşıklığı,
- Küreselleşme,
- Hızlı değişim ve rekabet ortamı,
- Endüstri konsolidasyonları,
- Yasal düzenlemeler,

---

[87] Celal Kepekçi, *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü,* Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No: 151/171, Eskişehir, 1982, s. 38.

[88]Lawrence B. Sawyer, *The Practice of Modern Internal Auditing,* The IIA, New York, 1973, s. 5-18.

[89] Cindy Cahill, "E Ticaret ve İç Denetim", V. Türkiye İç Denetim Kongresi: E-Risk&E-Denetim içinde, TİDE, İstanbul, 3-4 Mayıs 2001, s. 56.

- Artan kamu ve yasal soruşturma ve alanları,
- Maliyet azaltılmasıyla ilgili baskılar ve buna karşılık başarı düzeyindeki düşüklükler."

İşletmelerde meydana gelen bu değişiklikler işletme yönetimlerinden yeni beklentiler doğurmuştur. Bu beklentiler ise risk yönetimi, kurumsallık, iç kontrol kavramları olmuştur. Bu gelişmeler doğrultusunda iç denetçilerin önemi ortaya çıkmış ve iç denetçilerin görev sahası risk yönetimi ile kurumsal yönetimi içeren biçimde büyümüştür.[90] Böylece üçüncü aşama dediğimiz dönem doğmuştur.

Üçüncü aşama olarak iç denetimden beklenenler şu şekildedir;[91]

- "İspatlanabilir ilave değer hizmeti,
- İşletme strateji ve faaliyetleriyle aynı doğrultuda olmak,
- Yönetimin önüne geçmek ve yapıcı tavsiyelerde bulunmak,
- Önemli kontrol hususlarına odaklanmak,
- Tavsiyelerin yerine getirilmesi,
- Etkin ve verimli iç denetim."

Bu gelişmeler karşısında iç denetçilerin işletmelerdeki rolü de değişmiş ve iç denetçilerin danışmanlık görevi beklenir hale gelmiştir.[92] Böylece iç denetçilerden öz değerlendirme yapmaları beklenir olmuştur.

İç denetçiler, tüm sistemleri ve BT düzenlenmesinde danışmanlık rolü edinmişlerdir. İç denetçilerin çalışmalarında otomatik denetim teknikleri kullanmaya başlamışlar ve güven oluşturmuşlardır. İç denetimle ilgili başka bir rol değişikliği de, özel konularda gerektiğinde işletmenin dış kaynak kullanımından yararlanmaya başlamalarıdır.

İç denetimin gelişmesinde etkili olan dünyadaki düzenlemelerin birkaçı aşağıda belirttiğimiz gibidir.[93]

- Amerika'da SPK'nın kurulması – 1933
- IIA'nın kurulması – 1941
- IIA tarafından İç Denetçilerin Sorumluluklarıyla İlgili Tebliğ'in yayınlanması – 1956

---

[90]Ümit Şahin, "Belediyelerde İç Denetim", Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2008, s. 22.

[91] Cahill, *a.g.e.*, s. 56.

[92] Cahill, *a.g.e.*, s. 56.

[93]http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_alt.php?mn=1&p=33, (16.06.2016).

- Treadway Komisyonu Sponsor Kuruluşlar Komisyonu'nun kurulması – 1985
- Treadway Komisyonu'nca Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyon Raporu'nun yayınlanması – 1987
- IIA tarafından İç Denetim Standartlarının yayınlanması – 1989
- IIA tarafından iç denetimin tanımının yapılması – 1990
- Bağımsız Denetim Standartları No: 65: "Finansal Tablo Denetimlerinde İç Denetçilerin Dikkate Alınmasının yayınlanması - 1991
- COSO İç Kontrol Çerçevesinin yayınlanması – 1992
- İngiltere'de, Cadburry Raporu'nun yayınlanması – 1992
- Kanada Yetkili Muhasebecileri Enstitüsü tarafından, İç Kontrol Rehberi'nin yayınlanması – 1995
- İngiltere Finansal Raporlama Konseyi tarafından, İç Kontrol: Yöneticiler İçin Birleşik Kılavuz'un yayınlanması – 1999
- Blue Ribbon Komite Raporu'nun yayınlanması – 1999
- IIA'ca, İç Denetim Mesleki Uygulama Çerçevesinin oluşturulması – 1999
- Güney Afrika İçin Kurumsal Yönetimde King Raporu'nun yayınlanması – 2002
- Amerika'da, Kamu Muhasebesi Reformu ve Yatırımcı Koruma Yasası'nın kabul edilmesi – 2002
- COSO tarafından, KRY Çerçevesinin yayınlanması – 2006
- IIA Yönetim Kurulu tarafından, Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Çerçevesini (UMUÇ) kabul edilmesi – 2007

İç denetimin değişen yapısını ve işletmelerde iç denetimden beklenen faydaları aşağıdaki çizelgedeki gibi belirtebiliriz.

İç denetim mesleğinin gelişimine baktığımız zaman ise, yöneticilerin kendi sorumluluk alanlarına ilişkin işlevsel alanları gözlemlemelerinin ya da kendilerine dolaylı veya dolaysız bağlı personelle yeterli şahsi iletişim kurmanın olası olmaması gibi yeni sorunların üstesinden gelmeye çalışmaktadırlar. Bunun için yöneticiler kurumlarında neler olduğunu ve neden olduğunu inceleyerek kendilerine raporlayan özel çalışanların işe alınmaya başlamışlardır. Bu çalışanlara iç denetçi denilmeye başlandığını görmekteyiz.[94]

[94]https://na.theiia.org/about-us/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx, (16.06.2016).

Çizelge 2.1. İç Denetim Fonksiyonunun Değişimi

YILLAR	AMAÇ	KAPSAM
1950'li yıllar	İşletme varlıkların korunması	Muhasebe kayıtlarının kontrolü
1960'lı yıllar	İşletmenin finansal verilerinin güvenirliğini sağlamak	Finansal ve uygunluk denetimlerinin yapılması
1970'li yıllar	İşletmenin finansal ve finansal olmayan tüm verilerinin güvenirliğini sağlamak	Tüm faaliyetlerin finansal ve uygunluk denetimlerinin yapılması
1980'li yıllar	İşletmenin finansal ve finansal olmayan tüm verilerinin güvenirliğini sağlamak	Tüm faaliyetlerin, süreçlerin ve kontrollerin etkinliğinin denetlenmesi
1990'lı yıllar	İşletme amaçlarına ulaşmada yönetime yardımcı olmak	Tüm iç kontrol sisteminin ve risk yönetimin denetlenmesi
2000'li yıllar	İşletme amaçlarına ulaşmada yönetime yardımcı olmak	Tüm kurumsal, kontrol ve risk yönetimiyle ilgili süreçlerin denetlenmesi ve işletmeye artı değer katmak üzere danışma hizmeti

Kaynak: Yılancı, 2015: 20.

2.3. İÇ DENETİMLE İLGİLİ KURULUŞLAR

İç denetim faaliyetinin gelişmesine paralel olarak dünyada ve ülkemizde de ilgili kuruluşlar gelişmiştir. Bu kuruluşlar aşağıdaki gibi belirtebiliriz.

2.3.1. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü

Enstitünün faaliyet alanı, global iç denetim mesleği için dinamik liderlik sağlamaktadır. Bu doğrultuda yürütülen faaliyetler enstitü tarafından "iç denetçilerin kurumlarına sağladıkları değerleri savunmak ve tanıtmak, mesleki eğitim uygulamalarıyla ilgili rehberler ile sertifika programları düzenlemek, iç denetim ve iç denetimin "kontrol", "risk yönetimi" ile "kurumsal yönetim" alanlarında yaptığı araştırmaları yayınlamak, iyi iç denetim uygulama örnekleri

hususunda eğitimler vermek, deneyimlerin paylaşılması için farklı ülke iç denetçilerini buluşturmak" olarak belirtilmiştir.[95]

Enstitü çatısı altında ülke enstitüleri bir araya gelerek bölgesel konfederasyonlar oluşturmuşlardır. Bölgesel konfederasyonlara Türkiye'nin de üyesi olduğu "Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu", Asya İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu ve Latin Amerika İç Denetçiler Enstitüleri Federasyonu örnek olarak verilebilir.

IIA ve "Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu" tarafından iç denetim ve mesleğin standartları kararlaştırılarak bildirilmekte ve iç denetim konusunda toplantılar yapılarak uluslararası koordinasyon oluşturulmaktadır.[96]

2.3.2. Ülkemizde İç Denetim Kuruluşları

Ülkemizde iç denetimin gelişmesinde katkıda bulunmak üzere kurulmuş iki örgüt ve KMYKK çerçevesinde kamu İDB'lerini izlemek üzere kurulan İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) bulunmaktadır.

2.3.2.1. Türkiye İç Denetim Enstitüsü

Öncelikle özel sektöre yönelik faaliyetlerde bulunan Türkiye iç Denetim Enstitüsü (TİDE) 1995 yılında kurulmuş olup dernek statüsünde çalışan bir kuruluştur. Enstitünün kuruluş amacı, Ülkemizde uluslararası standartlar çerçevesinde iç denetimdeki ilerlemeler ile bilgi paylaşımı konusunda platform oluşturmak ve iç denetimin geleceğini yönetme doğrultusunda iç denetçilerin ulusal ve uluslararası boyutta teşkilatlanmasını temin etmektir.[97] Enstitü, 1996 yılında IIA'ya ve Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu'na üye olmuştur.

---

[95] http://www.theiia.org/theiia/about-the-institude/mission/, (16.06.2016).

[96] Mehri Tufan - Mustafa Görün, "Türkiye'deki Kamu İç Denetim Sisteminin Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde İncelenmesi", *Sayıştay Dergisi,* S. 89, 2013, s. 117.

[97] http://tide.org.tr/uploads/ULUSLARARASI_IC_DENETIM_FARKINDALIK_AYI_PLANLAMA_KLAVUZU_web.pdf, (16.06.2016).

TİDE, düzenlediği mesleki toplantılar, eğitimler, iletişim seminerleri ile mesleğin örgütlenmesini sağlamaya çalışmaktadır. Ayrıca, iç denetçi sertifikası için yurtdışında yapılan sınav organizasyonunun Türkiye'de yapılmasını sağlamaktadır.

2.3.2.2. Kamu İç Denetçileri Derneği

Kamu kurumlarına iç denetçilerin atamaları başlamasıyla birlikte 2007 yılında Ankara'da kurulmuştur. Kamu İç Denetçileri Derneği (KİDDER), kamu idarelerinin faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek amacıyla kurulmuş olup kamu iç denetçileriyle ilgili bir meslek örgütüdür.[98] Kamu kurumlarında görev yapan iç denetçilerin üyesi olabilecekleri diğer bir dernek yoktur.

2.3.2.3. İç Denetim Koordinasyon Kurulu

KMYKK'nın 66. Maddesi gereğince Maliye Bakanlığına bağlı İDKK kurulmuştur. Kurul 1'i Başbakanın, 1'i Kalkınma Bakanının, 1'i Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, 1'i İçişleri Bakanının, başkanla beraber 3'ü Maliye Bakanının teklifi doğrultusunda 5 yıl süreyle Bakanlar Kurulunca atanan 7 üyeden meydana gelmektedir. Maliye Bakanınca teklif edilecek adaylardan 1'i ekonomi, maliye, muhasebe veya işletme dalında doktorası bulunan öğretim üyesi olmalıdır. Üyeler görev süreleri dolduktan sonra tekrar atanabilirler.[99]

Kamuda iç denetim alanında İDKK'nın da katkısıyla kısa sürede önemli bir gelişim sağlanmıştır. Kamu idarelerindeki kontrol ve risk yönetim süreçlerinin geliştirilmesi, iş süreçlerinin iyileştirilmesi, kaynakların etkili ve verimli kullanılması, risklerin yönetilmesi ve zararların önlenmesi açılarından iç denetim uygulamalarının daha da geliştirilmesi, yaygınlaştırılması ve uluslararası standartlarda gerçekleştirilmesi büyük önem taşımaktadır.[100]

İhtiyaç duyulan durumlarda oy hakkı bulunmamak şartıyla danışmanlık almak için uzmanlar kurul toplantılarına çağrılabilir. İDKK ile ilgili konular "İDKK'nın Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik" araçlığıyla belirlenmiştir. Kurula atananların asli görevleri

---

[98] http://kidder.org.tr, (16.06.2016).

[99] İDKK, *Kamu İç Denetim Genel Raporu 2015,* İDKK, Ankara, Ekim 2016, s. 15.

[100] Yurtsever, *a.g.e.,* s. 17-21.

devam etmektedir.

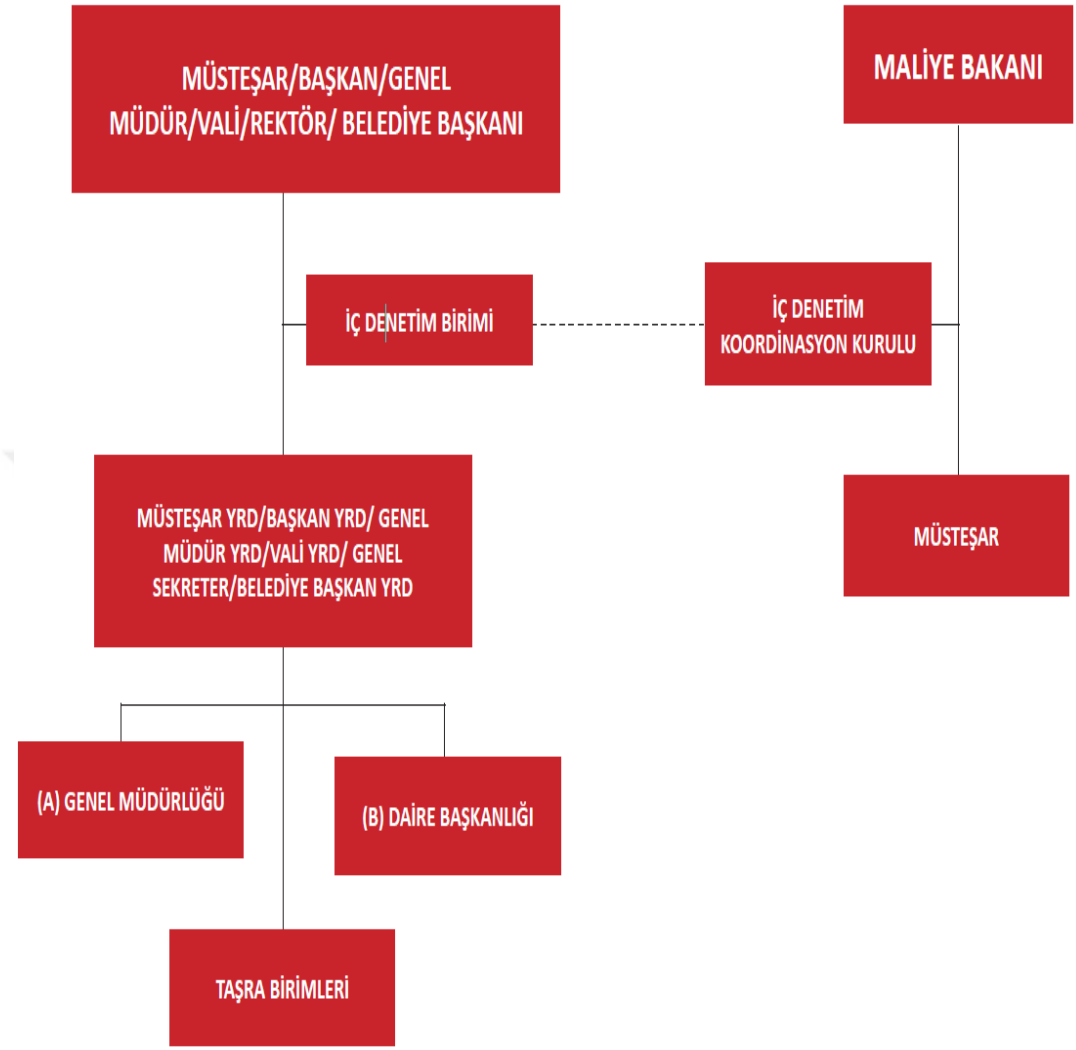
KMYKK madde 67'ye göre, "İDKK, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere aşağıdaki görevleri yürütür;

- İç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek,
- Uluslararası uygulamalar ve denetim standartlarıyla uyumlu risk değerlendirme yöntemlerini geliştirmek,
- Kamu idarelerinin denetim birimleri ile işbirliğini sağlamak,
- Yolsuzluk ve usulsüzlüklerin ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda önerilerde bulunmak,
- Risk içeren alanlarda iç denetçilere program dışı özel denetim yaptırılması için kamu idarelerine önerilerde bulunmak,
- İç denetçilerin eğitim programlarını düzenlemek,
- İç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak,
- İdarelerin iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Maliye Bakanına sunmak ve kamuoyuna açıklamak,
- İşlem hacimleri ve personel sayıları dikkate alınmak suretiyle idareler ile ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi atanıp atanamayacağına karar vermek,
- İç denetçilerin atanmasına ilişkin diğer usulleri belirlemek,
- İç denetçilerin uyacakları etik kuralları belirlemek,
- Kalite güvence ve geliştirme programını düzenlemek ve İDB'leri bu kapsamda değerlendirmek."

Ayrıca İDKK 2004-2009 yıllarını kapsayan ilk döneminde ağırlıklı olarak ulusal ve uluslararası paydaşlarla işbirlikleriyle, ülkemizde iç denetim alanında farkındalık yaratılmasına ağırlık verilmiştir. Kurulun ikinci döneminde çok sayıda mevzuat değişikliğinin yanında rehberler hazırlanmıştır. Rehberinin yayınlanmasının ardından rehberle birebir uyumlu olacak şekilde iç denetim süreçlerinin otomasyon üzerinden yürütülmesini sağlayacak şekilde yazılım

geliştirilmiştir.[101]

İDKK'nın organizasyon yapısı ve kamu İDB'leri ile bağı Şekil 2.1.'deki gibidir.



Şekil 2.1. İDKK ve İDB İlişkisi

Kaynak: : İDKK, Ekim 2016: 24.

Şekil 2.1.'de görüldüğü gibi kamu kurumlarındaki İDB'ler, iç denetçi mesleki eğitimleri ve denetim ile iç denetim mevzuatına uyum raporlarının birer örneğini İDKK'ya sunmaları gerekmektedir.

[101]Halis Kıral, *Kamu İdarelerinde Daha Etkili Bir Yönetim İçin Nasıl Bir İç Denetim? Konferansı*, 24 Eylül 2014 içinde, Ramazan Doğanay - Mehmet Ali Meydanlı (der.), TBMM Basımevi, Ankara, 2015, s. 167-173.

2.4. ULUSLARARSI İÇ DENETİM MESLEKİ UYGULAMA ÇERÇEVESİ

İç denetim metodolojisinde görülen değişimlerle beraber 2012 yılında son halini alan UMUÇ, iç denetimin tanımı, etik kurallar, uluslararası iç denetim standartları ve yorumları içeren uyulması zorunlu olan konular ile uyulması önerilen pozisyon raporları, uygulama önerileri uygulama rehberlerinden meydana gelmektedir ve iç denetçilerin kullanımına sunulmuştur.

UMUÇ'da, risk yönetimi ile ilgili unsurlardan bazılarına bakacak olursak;

- KRY pozisyon raporunda, sorumlulukların kimlerde olduğu ve iç denetimin üstlenmesi gereken alanlarla ilgili açıklamalarda bulunulmuştur.
- Uygulama rehberleri içerisinde risk uygunluğunun değerlendirilmesi ve iş risklerine dair BT Riskleri Değerlendirme Rehberi'ni (GAIT) kapsamaktadır.
- 2120 No.lu standartta iç denetim faaliyeti, "İç denetim faaliyeti; risk yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirilmesine katkıda bulunmak zorundadır." şeklinde ifade edilmişken standardın yorumunda risk yönetimi süreçlerinin etkili olduğuna karar vermek için hangi konularda değerlendirme yapılması gerektiği belirtilmiştir. İlgili standarda dair 2120-1 No.lu uygulama önerisinde kurumlardaki resmi risk yönetimi süreçlerine ait sorumluluklar ile iç denetim fonksiyonunun süreçteki rolüyle ilgili açıklamalar ve 2120-2 No.lu uygulama önerisinde de iç denetim faaliyetinin kendi risklerini nasıl idare edebileceğine ilişkin açıklamalar bulunmaktadır.

UMUÇ 3 ana standart grubundan oluşmaktadır. Bunlar, İDB ile iç denetim faaliyetini gerçekleştirilenlere ilişkin nitelik standartları, performans standartları ve belirli denetim türlerine ilişkin bilgiler veren ve hem niteliksel hem de performans standartlarını güçlendiren uygulama standartlarıdır. Standartlar ayrıca, ihtiyaç duyulduğu durumlarda güvence ve danışmanlık faaliyetlerine dair alt standartlara ayrılmıştır.

UMUÇ'da yer alan iç denetim standartlarının amaçları şöyledir;[102]

- İç denetim faaliyetlerinin tanımı ve desteklenmesine dair bir çerçeve oluşturmak.
- İç denetim faaliyetine ilişkin dünya genelinde uyulması gereken ana prensipleri belirlemek.
- Organizasyonel süreçlerin geliştirilmesini desteklemek.

[102]Sridhar Ramamoorti, *Research Opportunites in Internal Auditing,* IIA Research Fondation, 2003, s. 16.

- Tercih edilen tedarikçi unvanının kazanılması.
- Kalite güvence mekanizmasının oluşturulması.

2.5. İÇ DENETİMİN BİLEŞENLERİ

IIA'nın tanımından hareketle İç denetimin bileşenleri; "Değer katma, güvence sağlama ile danışmanlık, standartlara uygunluk, bağımsızlık, risk esaslı denetim ve meslek ahlak kurallarıdır."[103] İç denetim tanımında yer bulan ve öne çıkan bileşenler Şekil 2.2.'deki gibidir.

Şekil 2.2. İç Denetimin Temel Unsurları

Kaynak: Gönülaçar, 2007: 7.

2.5.1. Güvence ve Danışmanlık Kavramları

Güvence faaliyetleri, denetim konularının iç denetimin metodolojisi kapsamında değerlendirerek sonuçları üst yönetici ile denetlenen birimin yöneticisine sunmayı amaçlamaktadır. Bu faaliyetler, denetçilerin, süreçler üzerinde fikir sunabilmeleri için edindikleri delilleri tarafsız şekilde değerlendirmelerini ve önerilerini de içerek şekilde belirledikleri kurumun aksak tarafları hakkında geliştirme raporları yapmalarını kapsar.[104]

Sağlanan güvence kati olmayıp makul bir güvencedir. Makul güvence, denetim faaliyetini yerine getirirken lazım olan donanım ve deneyimi bulunan denetçinin, ilgili görev

---

[103]Şener Gönülaçar, "İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler", *Mali Hukuk Dergisi*, Temmuz-Ağustos 2007, S. 130, Eylül-Ekim 2007, S. 131, s. 7, http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/IC_DENETIMDE_Hedefler_ve_Beklentiler.pdf, (16.06.2016).

[104] İDKK, Kamu İç Denetim Rehberi, İDKK, Ankara, Eylül 2013, s. 34.

için gerekli duyulan tüm itina ile dikkati göstermek ve denetim metodolojisi sürecini takip etmek yoluyla görüşlerini denetim kanıtları ile birleştirmesiyle verilen güvencedir.[105]

Klasik yaklaşımda iç denetimin amacı her çeşit riski bulmak ve gidermektir. Günümüzde ise iç denetim bir faaliyetin doğruca ifa edilip edilmemesinden ziyade doğru faaliyetin ifa edilip edilmediğini mütalaa eden bir bakış açısı kazanmıştır.[106] İç denetçiler ayrıca faaliyetlerin etkin ve verimli bir şekilde yürütülüp yürütülmediği hususunda raporlarında yöneticiler için önerilere yer verirler.[107]

Danışmanlık faaliyetleri, hiçbir yönetsel sorumluluğu içermeyen, faaliyetleri geliştirip değer katan, niteliği ve muhtevası denetlenenlerle beraber oluşturulan danışma faaliyetleri ile ve benzeri görevlerdir. Yol ve yöntem göstermeyi, rehberlikte bulunmayı, işlerin yürütülmesini basitleştirmeyi ve eğitim faaliyetlerinde bulunmayı diğer görevlere örnek olarak verebiliriz.[108]

Danışmanlık hizmetinde bulunmayan iç denetimin, dış denetimden farkı kalmayacaktır. Dolayısıyla denetimin amaçlarına tam olarak ulaşma imkânı olmayacaktır. Çünkü denetim faaliyetlerin temel hedefi kurumun faaliyetlerinin ve çalışmalarının geliştirilmesidir.[109]

İç denetim standartlarına yönelik aynı zamanda uyulması kuvvetle tavsiye edilen uygulama önerileri de vardır.

Danışmanlık hizmeti, doğası nedeniyle öneri niteliğindedir ve çoğunlukla hizmeti talep edenlerin istekleri ile yapılır. Bu hizmetlerin niteliği ile boyutu, hizmet almak isteyenlerle iç denetçiler arasında yapılan akde göredir. Denetçiler danışmanlık faaliyetinde bulunurken, objektif davranmalı ve yönetsel mesuliyet almamalıdır.[110]

İç denetimin danışmanlık yönü, güvence verme rolünün de etkili bir yolla yerine getirilmesine, iç denetçilerin kurumdaki pozisyonunu güçlendirmesi ile öneminin farkına varılmasına büyük katkı sağlar.[111]

---

[105]Çetin Özbek, *İç Denetim: Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi, İç Kontrol*, I-II, 1. Baskı, TİDE Yayınları, Yayın No: 3, İstanbul, Ekim 2012, c. 1, s. 99.

[106]Ali Kamil Uzun, "Organizasyonlarda İç Denetim Fonksiyonu ve Önemi", *Active Bankacılık ve Finans Dergisi,* Nisan – Mayıs 1999, Yıl 1, S. 6, s. 70.

[107] Ersin Güredin, Denetim, Muhasebe Enstitüsü Yayın No: 57, 3. Baskı, İstanbul, 1988, s. 15.

[108]Kelecioğlu, *a.g.m.,* s. 3.

[109]Cemil Sabri Midyat, "Teftiş ve Geleneksel Denetimden İç Denetime: Yapılan Düzenlemeler, Sorunlar ve Tereddütlü Hususlara İlişkin Değerlendirmeler (I*)", Mali Hukuk Dergisi,* 2007, Yıl: 22, S. 129, s. 11-16.

[110]The IIA, 2010, s. 13.

[111] MİDYAT, *a.g.m.,* s. 11-16.

2.5.2. Bağımsızlık ve Tarafsızlık

IIA'ca belirlenen iç denetim standartlarına göre İDB yaptığı faaliyetlerde, bağımsızlığını ve tarafsızlığını korumalıdır. İç denetimin risk yönetimiyle alakalı esas vazifesi yönetim kurulu tarafından organizasyonun risk yönetimi faaliyetlerinin yeterliliği ve etkinliği ile bu gaye ile oluşturulan iç kontrol hususlarında tarafsız güvence vermektir.

Literatürümüzde sık sık ifade edilen bağımsızlık kavramı, ilk başlarda denetçilerin kurum dışından sözleşme yapmak yöntemiyle görevlendirilmesini ve kurum içerisindeki denetçilerden ayırmak amacıyla kullanılmakta olup[112], Türkiye'de kamu denetim elemanlarına yönelik olarak KMYKK'da net bir şekilde belirtilmiştir. Denetçilerce bağımsızlık bazen zihinsel bir tutum veya denetçinin karakteriyle alakalı bir konu olarak değinilmekte, bazen de doğruluk, dürüstlük ve objektiflik gibi çeşitli anlamlara geldiği kabul edilmektedir.[113]

Üst yönetim aldığı hatalı veya art niyetli kararların raporlanmaması için denetçilere baskı yapmaya çalışabilmektedir.[114] Kamu iç denetim standardı 1110.G1'e göre, "İç denetim faaliyeti, denetim konu ve kapsamının belirlenmesi, yürütülmesi ve sonuçların raporlanması hususunda her türlü müdahaleden uzak olmalıdır." Burada mutlak bir bağımsızlık anlaşılmamalıdır ve bağımsızlık denetim görevinin yapılabilmesi için düşünülmüş ve yönetilmesi gereken bir imtiyazdır.[115] Ayrıca, İDB'lerin üst yönetime bağlı olarak çalışması, fonksiyonel bağımsızlığın ihlal edilmesi demek değildir.

Fonksiyonel bağımsızlık kapsamında: İDB doğrudan üst yöneticiye bağlı olmalıdır, denetimi yapılan birimlerin yöneticileri ve İDB arasında üst yönetici denge oluşturmalıdır, İDB riskli gördüğü alanları denetleyebilmesi için karşısında engel bulunmamalıdır. Aksi durumda, iç denetçiyle üst yönetici arasında meydana gelebilecek fikir ayrılıklarında, iç denetçi bağımsızlığından feragat ederek görevini yürütecek veyahut işini yitirme riski ile vazifesini yapacaktır.[116]

---

[112]Sara Ann Reiter - Paul F. Williams, "The History and Rhetoric of Auditor Independece Concepts", Interdisciplinary Perspectives on Accounting Conference, Manchester, 2000, s. 6.

[113] Reiter - Williams, *a.g.e.,* s. 9.

[114]Stella Fearnley – Beattie Vivien – Richard Brandt, "Auditor Independence and Audit Risk: A Reconceptualisation", *Journal of International Accounting Research,* 2005, s. 39-71.

[115] Gill Courtemanche, *The New Internal Audit,* John Wiley and Sons, New York, 1986.

[116]Lawrence B. Sawyer – Mortimer A. Dittenhofer – James H. Scheiner, *Sawyer's Internal Auditing*, 5. Baskı, First Printing, Florida, 2003, s. 381.

İç denetim faaliyetinin bağımsızlığının oluşturulması doğrultusunda görevlerini yürütmeleri esnasında denetçilerin tarafsızlığına ehemmiyet gösterilmeli, tarafsızlığın zedelenebileceği bir durum veya çıkar çatışması meydana çıktığı takdirde denetçiler durumu ivedi olarak İDB başkanına sunmalıdır. Bu durumda İDB başkanı, öncelikle denetlenen birimin yöneticisiyle görüşerek engellemenin mevzuata aykırı olduğu bildirilmelidir. Durumun çözülememesi halinde, İDB başkanı durumu üst yöneticiye iletmelidir. Bu halde başka denetçilerin görevlendirilmesi veya görevin ertelenmesi, en az bir yıl geçtikten sonra gerek eskiden görev yaptıkları yönetim birimleri ile ilgili gerekse aynı dalda güvence görevinde bulundurulmamaları gibi alınabilecek tedbirlerden İDB başkanı sorumludur.[117]

İç denetimin fonksiyonel bağımsızlığına dair esaslar, iç denetim yönergelerinde gösterilmelidir. Bu doğrultuda İç denetçilerin programlama bağımsızlığının olmaması ve denetçilerin olay temelli görevlendirilmeleri, kurum çalışanları nazarında üst yönetimin personel faaliyetlerini öğrenmek için iç denetçileri ajan gibi kullanıldığı düşüncesine sebep olabilmektedir.[118]

Bağımsızlığı sağlamak yönünde denetçilerin kurum içindeki olaylara tarafsız bir gözle bakmalarının zamanla bozularak denetçiyi kurumuna yabancılaştırabileceği bir durumda orta çıkabilmekte[119] ve idare faaliyetlerine değer katacak bir yaklaşımla raporlarını hazırlamaktan uzaklaşmaktadır. Bu durumda denetçilerin çok sayfalı ve tahkik edici raporlardan ziyade üst yönetimle iletişim kanallarını geliştiren yaklaşım izlemeleri yerinde olacaktır.

Bağımsızlık konusunda bir başka konu ise denetim verilerinin, denetçilerin isimleri ve imzalarıyla raporlanması zorunluluğunun denetçilerin bağımsızlıklarını zedeleyeceği düşüncesidir.[120] Bu sebepten ötürü bazı İDB'lerde raporlar İDB başkanı imzasıyla iletilmektedir.

---

[117] İDKK, Eylül 2013, s. 18.

[118] K. H. Spencer Pickett, *The Internal Auditing Handbook*, John Wiley & Sons, Hoboken, New Jersey, 2003.

[119] Courtemanche, *a.g.e.*.

[120] Richard Webster, "File on 4: North Wales and the Easy Jorunalism of Child Abuse", 2004, http://www.richardwebster.net/print/xfileon4.htm, (16.06.2016).

2.5.3. Meslek Ahlak Kuralları

İç denetçiler, KRY ile kontrol süreçleri hakkında yürüttükleri denetimler objektif güvence esasına dayalı olduğundan dolayı, mesleklerine kuralların oluşturulması lüzumu doğmuştur.

IIA tarafından belirlenen kurallar iki unsuru barındırmaktadır;[121]

- "İç denetim mesleği ve uygulamasıyla ilgili etik kurallar,
- İç denetçilerden beklenen davranış tarzını tanımlayan davranış kuralları."

Belirtilen kurallar, uygulamalar esnasında standartların yorumuna yardımcı olmayı ve etik davranışlar hususunda rehberlik etmeyi amaçlamaktadır.

Kurallar ihlâl edilmesi durumuna, IIA yönetmelikleri ile idarî yönergeleri kapsamında durum incelenir. Davranış kurallarına atıf yapmayanlar, belli başlı davranışlarda "davranış kurallarına" atıf yapılmaması halinde davranış kabul edilemediğinden dolayı, disiplin cezası bakımından sorumludur.[122]

Yönetişim bakımından ise iç denetçilerin, işletme bünyesinde, lüzum görülen etik ve diğer değerleri geliştirme rolü vardır.[123]

İç denetim kurumsal yönetimin büyük resmini görmelidir.[124] Meslek ahlak kuralları dört kuraldan meydana gelmektedir ve bu kurallar içerlerinde iç denetçilerin uyması gereken 12 davranış kuralını barındırmaktadır. Bu kapsamda denetçilerin aşağıda belirtilen etik kuralları uygulamaları ve desteklemeleri beklenir;[125]

---

[121]"İç Denetçiler Enstitüsü Etik Kuralları", http://tide.org.tr/uploads/EtikKurallar.pdf, (16.06.2016).

[122]TİDE, "Sertifikasyon Aday El Kitabı", s. 24, http://tide.org.tr/uploads/news/SERTIFIKASYON_ADAY_EL_KITABI.pdf, (16.06.2016).

[123] SPL, *Kurumsal Yönetim,* Lisanslama Sınavları Çalışma Kitapları, 29 Şubat 2016, s. 76.

[124]Yahya Arıkan, "İç Denetime Genel Bir Bakış", e-kitap, Nisan 2015, s. 10, http://www.alosgk.com/2015/04/ic-denetim-uygulama-dosyas.html, (16.06.2016).

[125] http://www.tide.org.tr/uploads/pdf/EtikKurallari.pdf, (16.06.2016).

2.5.3.1. Dürüstlük

"İç denetçilerin dürüstlüğü, güven oluşturur ve böylece verdikleri hükümlere itimat edilmesine yönelik bir zemin sağlar." İç denetçiler;[126]

- "Çalışmalarını doğruluk, dikkat ve sorumluluk duygusuyla yaparlar,
- Hukuku gözetir ve hukukun ve mesleğin gerektirdiği özel durum açıklamalarını yaparlar,
- Kanun dışı bir faaliyete bilerek ve isteyerek taraf olmaz veya iç denetim mesleği ve kurum açısından yüz kızartıcı eylemlere girişmezler,
- Kurumun meşru ve etik amaçlarına saygı duyar, katkıda bulunurlar."

2.5.3.2. Objektiflik

"İç denetçiler, inceledikleri süreç veya faaliyet ile ilgili bilgiyi toplarken, değerlendirirken ve raporlarken en üst seviyede meslekî objektiflik sergiler. İç denetçiler ilgili tüm şartların değerlendirmesini dengeli bir şekilde yapar ve bir yargıya varırken kendilerinin veya başkalarının menfaatlerinden çok etkilenmez." İç denetçiler;[127]

- "Değerlendirmelerinin tarafsızlığına zarar verebilecek veya zarar vereceği varsayılabilecek herhangi bir ilişkiye ve faaliyete katılmazlar; bu katılım, kurumun çıkarlarıyla çatışan ilişki ve faaliyetleri de içerir,
- Meslekî muhakemelerini zayıflatabilecek veya zayıflatacağı varsayılabilecek herhangi bir şeyi kabul etmezler,
- Tespit ettikleri ve açıklanmadığı takdirde gözden geçirdikleri faaliyetlere ilişkin raporları bozacak tüm önemli bulguları açıklarlar."

[126] Nihat Arı, "Uluslararası İç Denetim Standartları Açısından Kamu Mali yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun (KMYKK) İncelenmesi", *Denetişim,* 2012/9, s. 13-15.

[127] Arı, *a.g.m.,* s. 13-15.

2.5.3.3. Gizlilik

"İç denetçiler, elde ettikleri bilginin sahipliğine ve değerine saygı gösterir; hukukî ve meslekî bir mecburiyet olmadığı sürece de gerekli yetkiyi almaksızın bilgiyi açıklamaz." İç denetçiler;[128]

- "Görevleri sırasında elde ettikleri bilgilerin korunması ve kullanımı konusunda ihtiyatlı olurlar,
- Sahip oldukları bilgileri kişisel menfaatleri için veya hukuka aykırı olarak veya kurumun meşru ve etik amaçlarına zarar verebilecek tarzda kullanmazlar."

2.5.3.4. Yetkinlik (Ehil Olma)

"İç denetçiler, iç denetim hizmetlerinin gerçekleştirilmesinde gereken bilgi, beceri ve tecrübeyi ortaya koyar." İç denetçiler;[129]

- "Sadece görevin gerektirdiği bilgi, beceri ve tecrübeye sahip oldukları işleri üstlenmelidirler,
- İç denetim hizmetlerini, Uluslararası İç Denetim Standartlarına uygun bir şekilde yerine getirirler,
- Kendi yeterliliklerini ve hizmetlerinin etkililik ve kalitesini devamlı geliştirirler."

2.5.4. Değer Katma

Değer katmak, "İç denetimin güvence verme ve danışmanlık hizmetleri yoluyla, kurumun amaçlarını gerçekleştirme fırsatlarını artırarak, faaliyetleri geliştirme imkânlarını belirleyerek ve/veya riske maruz kalma ihtimalini azaltarak idareye ve faaliyetlerine değer katmasıdır."[130] Bu doğrultuda iç denetim, yürütülen faaliyetlerin idarenin amaçlarına uygun olup olmadığını değerlendirerek faaliyetlerin daha az maliyetle daha etkin gerçekleştirilmesini

[128] Arı, *a.g.m.,* s. 13-15.
[129] Arı, *a.g.m.,* s. 13-15.
[130] İDKK, Eylül 2013, s. 170.

sağlamaktadır. Aynı zamanda, iç denetim programları yapılırken en riskli olan süreçler ile faaliyetler denetime alınmakta ve denetim ekibi tarafından denetimler gerçekleştirilirken en riskli alanlar denetime alınmaktadır. Böylece idarenin en riskli faaliyetlerine öneriler getirmek suretiyle iç denetim faaliyetlerin daha etkin olması sağlanır.

Ayrıca, eğer idarelerde risk yönetimi söz konusu ise tespit edilen risklerin gerçekten risk olup olmadığını, risklerin derecelerini ve riskleri önlemeye yönelik öngörülen tedbirleri değerlendirmek suretiyle iç denetçiler idarenin faaliyetlerine ve devamlılığına katkıda bulunur.

2.5.5. Risk Esaslı Denetim

Kurumların faaliyetlerine dair risk unsurlarının tanımlarının yapılması, risk düzeylerinin ölçülmesi, bu risklere uygulanan kontrollerin yeterliliği ile etkinliğinin değerlendirilmesi ve yüksek riskli alanların denetimine öncelik verilmesi hususlarını kapsayan bir denetim anlayışıdır.[131]

2.5.6. Standartlara Uygunluk

Standartlar, "Geniş bir aralıktaki iç denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi ve iç denetim performansının değerlendirilmesiyle ilgili gerekleri tanımlayan ve IIA İç Denetim Standartları Kurulu tarafından yayınlanan meslekî bir beyan." şeklinde tanımlanmaktadır[132] ve iç denetim faaliyetlerinde uyulması zorunludur. Aynı zamanda standartlar uluslararası boyutta iç denetim faaliyetinin yeknesaklığını sağlamaktadır. İç denetimin planlanması, iç denetimin yürütülmesi, raporlanması, hatta iç denetçilerin sertifikasyonu ve meslekte ilerlemeleri standartlar çerçevesinde yürütülmektedir. Dolayısıyla standartlara uygunluk denetimin tüm paydaşlarına güvence vermektedir.

---

[131] İDKK, Eylül 2013, s. 180.

[132] The IIA, Ocak 2010, s. 2.

2.6. İÇ DENETİMİN KAPSAMI VE TÜRLERİ

İç denetimin esas rolü güvence vermektir. Ayrıca iç denetim, süreçlerde danışmanlık faaliyeti de yürütebilir.

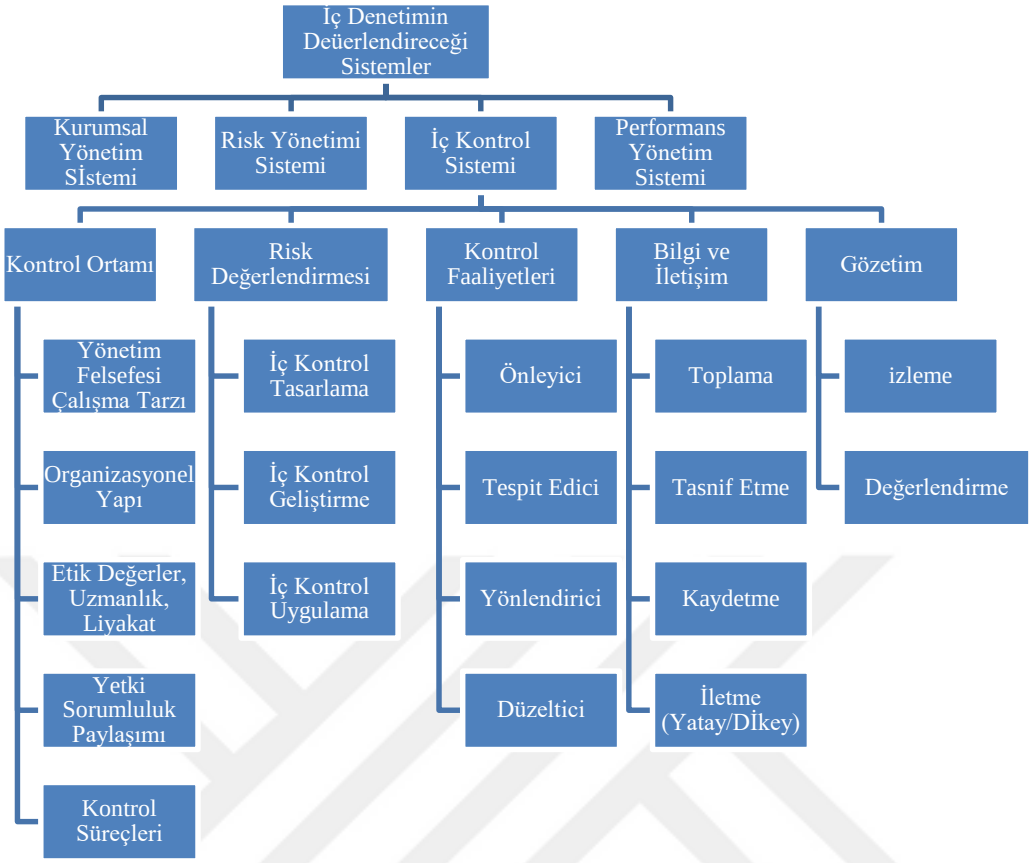
2.6.1. İç Denetimin Kapsamı

IIA'nın iç denetim faaliyet tanımında iç denetimin kapsamı, "İç denetim faaliyeti, kurumun risk yönetim, kontrol[133] ve yönetişim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur." şeklinde belirtilmiştir.[134]

İç denetimin kapsamı Şekil 2.3.'deki gibidir.

[133] "Yönetimin, yönetim kurulunun ve diğer tarafların riski yönetmek için ve belirlenmiş hedef ve amaçlara ulaşma olasılığını artırmak için alabilecekleri önlemler ve yapabilecekleri eylemler." The IIA, Ocak 2009, s. 7.

[134] İDKK, "Kamu İç Denetim Standartları", http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetimStandartlari.aspx , (19.07.2017).



Şekil 2.3. İç Denetimin Değerlendireceği Sistemler

Kaynak: Sandal, 2015.

Şekil 2.3.'de de belirtilen ve iç denetimin etkinlik değerlendirmesi yapacağı iç denetimin kapsamını aşağıdaki gibi belirtebiliriz.

İç denetimin kurumsal yönetim faaliyetleri kapsamında, hangi faaliyetlerin iç denetim planlarına dâhil edileceği kararı, risk değerleme ile üst yöneticilerin incelemelerinin sonuçları doğrultusunda kararlaştırılmalıdır. Bütün kurumsal yönetim faaliyetlerini denetim planı döneminde denetlenmek yerine yüksek risk barındırdığı belirlenen alanlar denetim kapsamına alınmalıdır. İDB başkanı, iç denetçilerin gerek gördüğü kişilere görüşme ya da belgelerin tedarik edilmesi konularında zorluk yaşama durumunu önemsemeli, önemli unvanlarda çalışan yöneticiler ile denetim planlanması safhasının başında toplantılar düzenlemelidir. Bu toplantılarda, gerek duyulan bilgilerin neler olduğu, yönetişim faaliyetlerinin etkinliğine bakılmaması halinde risk yönetim ve kontrol süreçlerine dair güvence hizmetlerinde

eksikliklerin olacağı ve benzeri hususlar yöneticilerle paylaşılmalıdır. İDB, kurumsal yönetim değerlendirmelerinde aşağıda belirtilen araçları kullanılabilir:[135]

- Anketler: Anket yöntemiyle bir konu hakkındaki durumu ortaya çıkarmak için düzenlenen ve mahiyeti iç denetçi ya da İDB tarafından kararlaştırılan detaylı soru grubudur. İyi oluşturulmuş bir anket "İç kontrol etkinlik anketi", "hizmet değerlendirme anketi", "memnuniyet anketi", "öz değerlendirme anketi" şeklinde süreçlerin etkinliğinin ve başarısının değerlendirilmesi hususlarında faydalı olmaktadır.[136]
- Yönetimin Öz Değerlendirmeleri: Bu araç ile yönetim, işletme sürecinin bir fotoğrafını çizer. Bu değerlendirmeler iç denetçilere yaptırılabilir ve yapılan çalışmalar birleştirilerek çalışma sonuçlarını konsolide edilmektedir. İç denetçiler konsolide çalışma sonuçlarını kullanabilecekleri bir analiz geliştirebilir.[137]
- Çalışma Grubu: Üst yöneticiler, İDB'nin isteği ile ya da İDB'den görüş almak suretiyle, uzmanlar kanalıyla dışarıdan hizmet almak yoluyla bazı kurumsal yönetim ögelerinin incelenmesini dileyebilir. Bu takdirde İDB başkanının, ilgili uzmanlarla ortak çalışma durumu ortaya çıkmaktadır. Ayrıca İDB başkanı, kurumsal yönetim ögelerinin incelenmesinin uzmanlık gerektirip gerektirmediğini kararlaştırmalı, iç denetçilerin bu ögelerin bütününü ya da birkaçını incelemek için gerekli donanımda olmadıkları durumlarda ise kurum dışı iç denetçilerden ya da uzmanlardan destek almalıdır.
- Etik İle İlgili Program ve Faaliyetlerin Değerlendirilmesi: İç denetim, kurum bünyesinde etik değerlerin geliştirilmesi amacıyla kurumsal yönetim sürecinin değerlendirilmesi ve iyileştirilmesi için tavsiyelerde bulunmalıdır ve bu doğrultuda Uluslararası İç Denetim Standardı 2110.A1'e göre; "İç denetim faaliyeti, kurumun etikle ilgili amaç, program ve faaliyetlerinin tasarımını, uygulanmasını ve etkinliğini değerlendirilmek zorundadır."

İç kontrol, kurumların amaçlarına erişmesine yönelik makul güvence sağlamak doğrultusunda oluşturulmuştur. COSO kapsamında iç kontrol; "Kurumdaki iş ve eylemlerin mevzuata uygunluğunu, mali ve yönetsel raporlamanın güvenirliğini, faaliyetlerin etkinliği ve etkililiği ile varlıkların korunmasını amaçlayan bir sistemdir."[138] COSO ile uyumlu kamu iç

---

[135] İDKK, Eylül 2013, s. 7.

[136] İDKK, Eylül 2013, s. 167.

[137] Ramamoorti, a.g.e., s. 14.

[138] İsmail Yıldız, "Üniversitelerde Bologna Süreci Bağlamında İç Kontrol Sistemi Uygulamaları", Uluslararası Yüksek Öğrenim Sempozyumu, s. 83, http://ihes2012.aksaray.edu.tr/sonuç/IHES2012_Ozet_Kitabi.pdf, (16.06.2012).

kontrol modelinin ana unsurları; mali yönetim ve kontrol sistemine dayalı yönetsel mesuliyet, iç denetim sistemi ile bunların metodolojisini oluşturan "Merkezi Uyumlaştırma Birimi" olarak özetlenebilir.[139] İç denetim, iç kontrol süreçlerinin kurumların hedef ile amaçlarına etkin ve ekonomik bir şekilde varması hususunda makul güvenceye sahip olup olmadıklarını araştırmayı amaçlamaktadır. Buna ilaveten iç denetim, iç kontrolün başarısını ve etkinlik seviyesinin kalitesini de araştırmaktadır.[140] Etkin bir iç kontrol sürecinin hayata geçirilmesi iç denetim sisteminin etkin olarak faaliyet göstermesine bağlıdır.

İç denetim, risklerin yönetilmesi kapsamında kurumun risklerinin belirlenmesi hususunda yapılan çalışmalara danışmanlık etmek ve yapılan iç denetim faaliyetleri esnasında iç denetçiler tarafından belirlenen riskleri raporlayarak üst yönetimin bilgisine sunmak şeklinde katkılarda bulunmaktadır.

2.6.2. İç Denetim Türleri

Denetim faaliyetleri, denetim türlerinden birini veya birkaçını içerecek şekilde yürütülebilir.[141] İç denetim türlerinden olmamakla birlikte usulsüzlüklerin önlenmesinden, caydırılmasından ve ortaya çıkarılmasından yönetim sorumludur. İç denetçiler ise, usulsüzlük riskinin yönetilmesi için kurulmuş olan iç kontrolleri değerlendirmek için denetim programı ve yöntemlerini oluşturmalıdır.[142]

Adli makamlara belge sağlanması için iç denetçiler usulsüzlüklerin incelenmesine katılabilirler. Usulsüzlükleri incelemek iç denetim fonksiyonunun yetenekleri içerisinde veya farklı bir güvenlik biriminin görevleri içerisinde olabilir. İşletmeler usulsüzlüklere dair meydana gelebilecek işlemlerin incelenmesini yapacak bir sisteme sahip olmalıdır. Sürece kişisel gizlilik haklarının korunması ve kanuni soruşturmayla hukuki davaların desteklenmesi

---

[139] Ayşegül Mutlu, "Türk Kamu İç Kontrol Sisteminde Maliye Bakanlığının Merkezi Uyumlaştırma Görevi", *İç Kontrol Bülteni,* Nisan – Haziran 2008, S. 1, s. 45.

[140] Ali Alagöz, "İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri İle İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesinde Rolü", *Güncel İşletmecilik Konuları* içinde, M. Emin İNAL - Zeki DOĞAN (der.), Tablet Kitabevi, Konya, 2008, s. 105.

[141] İSKİ, "İSKİ İç Denetim Rehberi", http://www.iski.gov.tr/web/tr-TR/kurumsal/ic-denetim, (16.06.2016).

[142] Makbule Didem Doğmuş, "Avrupa Birliği'ne Uyum Sürecinde Türkiye'de İç Denetim Sistemi", Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkileri Dairesi Başkanlığı, (Avrupa Birliği Uzmanlık Tezi), Ankara, 2008, s. 124.

yönünden hukuk ve insan kaynakları temeli olan kişilerde katılır. İç denetim usulsüzlükleri ölçülecek bir risk şeklinde görmelidir ve denetim planında yer vermelidir.[143]

İç denetim faaliyetlerinin türleri aşağıda belirtildiği gibidir.[144]

2.6.2.1. Mali Denetim

Elde edilen gelirler, yapılan giderler, varlıklar ve bu varlıkların sağlandığı kaynaklara dair hesapların doğruluğu ile finansal tabloların güvenirliliğinin değerlendirilmesidir.

2.6.2.2. Performans Denetimi

Tüm yönetim basamaklarında yürütülen faaliyetlerin planlanma, uygulama ve kontrol evrelerindeki etkililiğinin, ekonomikliğinin ve verimliliğinin değerlendirilmesidir.

2.6.2.3. Uygunluk Denetimi

"Kamu idarelerinin faaliyet ve işlemlerinin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun incelenmesidir."[145]

2.6.2.4. Bilgi Teknolojisi Denetimi

Denetlenecek olan birime ait elektronik bilgi sisteminin süreklilik ve güvenirlik değerlendirilmesidir.[146]

---

[143]Ahmet Başpınar, "Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu", *Maliye Dergisi*, Temmuz – Aralık 2006, S. 151, s. 27-28.

[144] İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 12.07.2006 Tarih ve 26226 Sayılı Resmi Gazete, Madde 8.

[145] İDKK, Eylül 2013, s. 34.

[146]Hüseyin Soylu, "İç Denetimin Yeni Bir Yaklaşım Olarak Kamu Sektöründe Uygulanması ve Mevcut Uygulamaların, Verimlilik ve Başarısı: Türkiye Örneği", Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Karaman, 2010, s. 112.

2.6.2.5. Sistem Denetimi

Denetlenecek olan birimde yürütülen faaliyetlerin ve iç kontrol sisteminin; kuruma katkı sağlayacak bir bakış açısıyla incelenmesi, eksikliklerin belirlenmesi, kalitesinin değerlendirilmesi, kaynakların etkinliğinin ve uygulanan yöntemlerin yeterliliklerinin ölçümü yoluyla incelenmesidir.[147] Sistem denetimi kapsamında; uygunluk BT ve kontrol güvenceye ilişkin konular da değerlendirilebilir.

2.7. İÇ DENETÇİ GÖREV TANIMI

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 15. ve Kamu İç Denetim Birim Yönergesinin 11. maddeleri çerçevesinde iç denetçilerin görevleri şöyledir;

- "Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek,
- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak,
- Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak,
- İdarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek,
- Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak,
- Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak,
- Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlanıldığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek,
- Kamu idaresince üretilen bilgilerin doğruluğunu denetlemek,
- Üst yönetici tarafından gerekli görülen hallerde performans göstergelerini belirlemede yardımcı olmak, belirlenen performans göstergelerinin uygulanabilirliğini değerlendirmek,
- Suç teşkil eden durumlara ilişkin tespitleri üst yöneticiye bildirmek."

---

[147]Soylu, *a.g.t.*, s. 112.

İç denetçiler belirtilen görevlerini uluslararası kontrol ile denetim standartlarına uygun olarak yürütürler, ayrıca iç denetçilere asli görevleri haricinde hiçbir görev verilemez.[148]

2.8. İÇ DENETİM KALİTE GÜVENCE VE GELİŞTİRME PROGRAMI

Kalite güvence ve geliştirme, "Sunulan bir hizmet veya ürünün kalitesinin olması gereken haliyle karşılaştırılarak değerlendirilmesine imkân sağlayan bir sistem." şeklinde tanımlanmaktadır. İç denetimin, güvence hizmetlerinin kalitesini arttırabilmesi için hizmetlerinin güvenirliğini temin etmelidir ve bu şekilde kurum amaçlarına erişmesine katkıda bulunabilecektir. Arzu edilen kalite seviyesine ulaşılması ve kalitenin artırılması gayretleri, iç denetimin "kalite güvence ve geliştirme programını" hayata geçirilmesi sayesinde olmaktadır.[149]

İç denetim faaliyetinin kalite güvence ve geliştirme programı yapmasının amaçları şöyledir;[150]

- "İç denetim faaliyetinin güvenirliğinin sağlanması,
- Denetim kalitesinin artırılması,
- Denetimin kurum faaliyetine değer katmasının sağlanması,
- İç denetim faaliyetinin geliştirilmesi,
- Standartlara ve etik kurallara uyum sağlama için bir güvence."

İDB başkanı, İDKK tarafından düzenlenen "İç Denetim Kalite ve Güvence Geliştirme Programını" "Kamu İç Denetim Standartları" ile etik kurallar kapsamında biriminin programını hazırlamaktan ve yürütmekten sorumludur ve en azından yılda bir değerlendirilmesini sağlamalıdır. Bu değerlendirmeye, denetimler ardından birimlerden gelen denetim görevlerine ilişkin görüşler de dâhil edilmektedir. Bakanlıklar ile bağlı kuruluşlarda İDB başkanı, dış değerlendirmelerin raporlarını düzenli olarak bakana sunmalı ve iç - dış değerlendirmeler ile tespit edilen iyileştirmesi gereken konular hakkında tedbirler almalıdır. İç değerlendirmeler

---

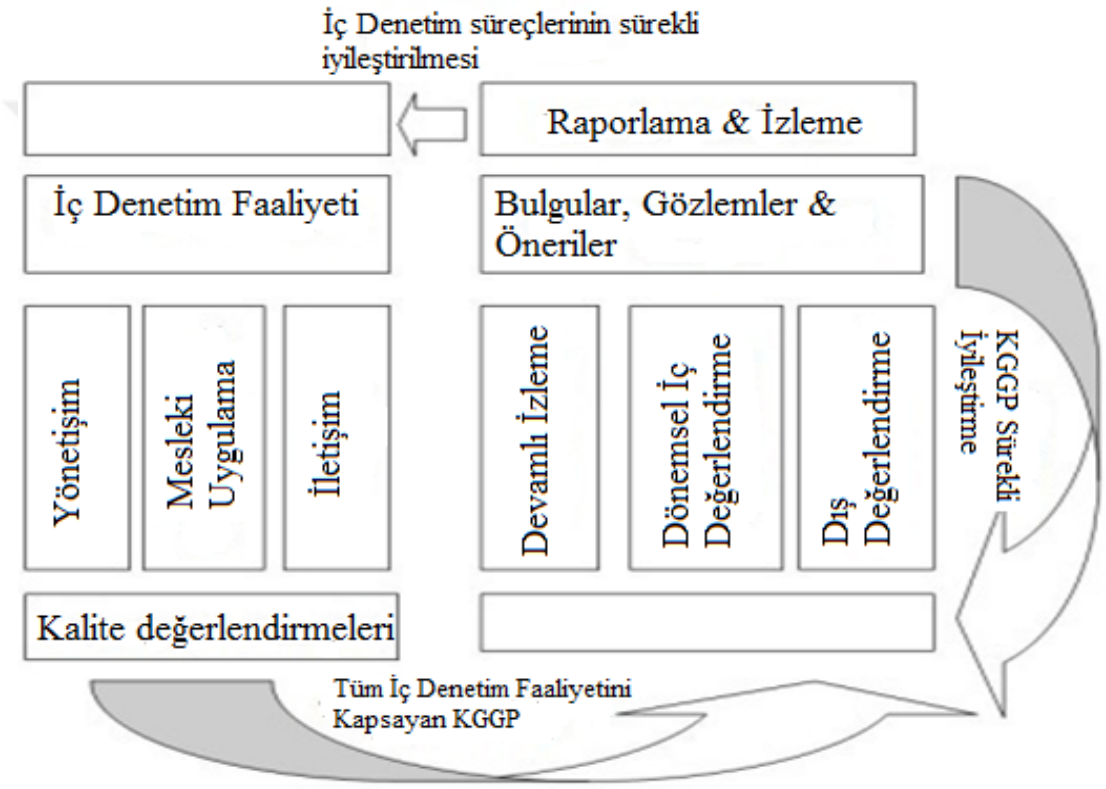
[148] 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 24.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete, Madde 64.

[149] İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı, 15.10.2011 Tarih ve 28085 Sayılı Resmi Gazete.

[150] Gürdoğan Yurtsever, *Teftişten İç Denetime Banka Müfettişliği*, Türkiye Bankalar Birliği, İstanbul, 2009, s. 182.

sonucunda düzenlenen "dönemsel gözden geçirme programları" ve "eylem planının" bir sureti bir ay içinde İDKK'ya yollanılır."[151]

Kalite güvence ve geliştirme programının iç denetim yöneticilerince hazırlanması ve sürdürülmesi zorunlu olup iç ve dış değerlendirmelerden oluşmaktadır. İç değerlendirme İDB'nin kendisini değerlendirmesi veya bu hususta gerekli donanımı bulunan kurum içerisindeki personelle de yapılabilmektedir. IIA kalite güvence ve geliştirme programı örneği Şekil 2.4.'deki gibidir. Uluslararası iyi uygulamalar çerçevesinde de 2016 Nisan ayında "Kamu İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Rehberi" yayımlanmıştır.[152]



Şekil 2.4. IIA Kalite Güvence ve Geliştirme Çerçevesi

Kaynak: http://na.theiia.org//services/quality/Public_Documents/Quality%20Assessment%20Manual%20Chapter%202.pdf, (16.06.2016).

[151] İDKK, Eylül 2013, s. 19.

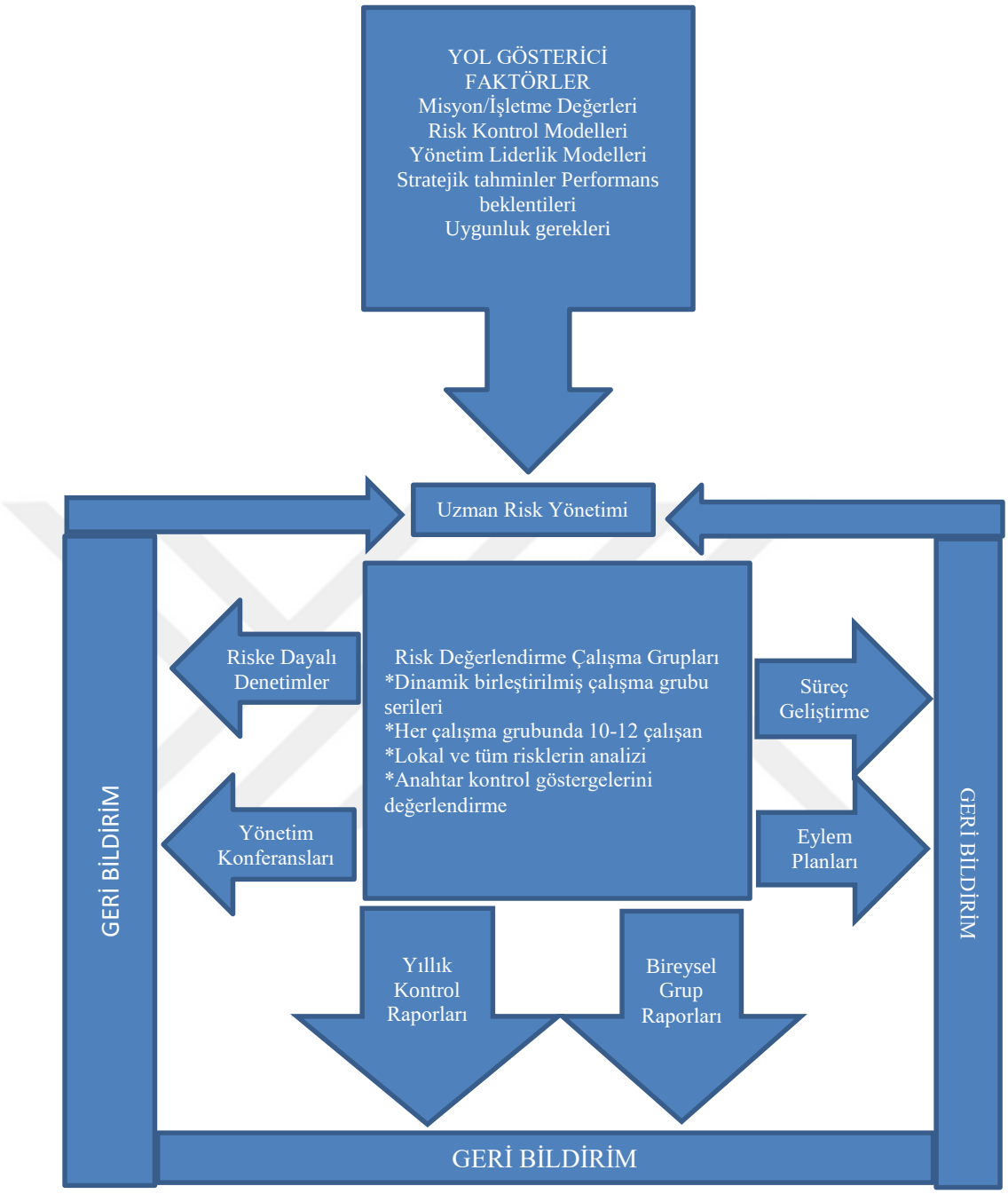
[152] http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Kalite%20Guvence/KaliteGuvenceRehberi.pdf, (22.04.2017).

Şekil 2.4.'de görüleceği gibi, iç denetim ve faaliyetleri ve bu faaliyetlerin değerlendirilmesi süreklilik arz eden bir döngü halindedir. Bu değerlendirmeler sayesinde iç denetim güncelliğini de korumaktadır.

2.9. İÇ DENETİM VE KONTROL ÖZ DEĞERLENDİRME

1987 yılında Kanada'da oluşturulan kontrol öz değerlendirme, UMUÇ Uygulama Önerisi 2120-1'e göre, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinden yönetim sorumlu olduğu ve iç denetimin risk yönetim süreçlerinin yeterliliğini değerlendirdiği bir metodolojidir. IIA da, "Kontrol öz değerlendirme, iç kontrolün etkinliğinin incelendiği ve değerlendirildiği bir süreçtir. Amacı gerçekleştirilmek istenen iş hedeflerine makul güvence sağlamaktır." şeklinde tanımlamıştır.

Şekil 2.5.'de riske dayalı öz değerlendirme modeli gösterilmiştir.



Şekil 2.5. Riske Dayalı Öz Değerlendirme Modeli

Kaynak: Galloway, 2002: 59.

Şekil 2.5.'deki modelde görüldüğü üzere iç denetim faaliyetleri ve yılsonu raporları, denetim sonuçları ile elde edilen geri bildirimler sayesinde risk esaslı öz değerlendirme yapmaktadır.

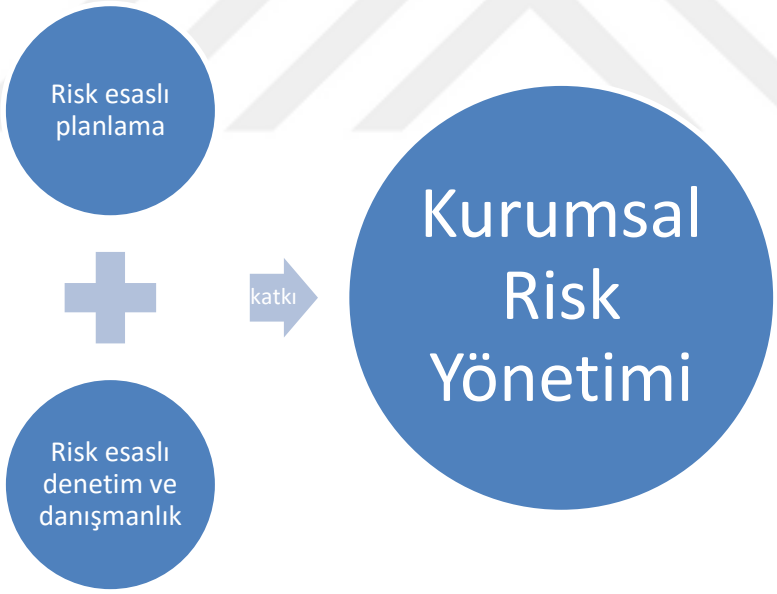
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İÇ DENETİMİN KURUMSAL RİSK YÖNETİMİNDEKİ ROLÜ

İç denetim, muhtemel riskleri tespit etmek suretiyle idareye yardım etmek, etkin iç kontroller ile süreçlerin verimliliğini sağlamak ve risk kaynaklı kayıpların azaltılması yollarıyla kurumlara katkıda bulunmaktadır. Hata-hile bulmak üzerinde yoğunlaşan, işlem merkezli iç denetim bakış açısı günümüzde büyük ölçüde değişerek süreç ve verimlilik bazlı danışmanlık yaklaşımına dönüşerek risk yönetiminde kaçınılmaz bir yer edinmiştir.[153]

İDB, risk yönetim sisteminin etkililiği ve risklerin gerektiği gibi yöneltildiğinin tespiti konularında incelemeler yapmak suretiyle üst yönetime mevzuat kapsamında raporlama yapmaktadır. Kurumlar, risk yönetim sisteminin oluşturulması ve yürütülmesinde, İDB'lerin yol göstericilik ve personel eğitimi danışmanlık faaliyetlerinden faydalanabilirler.[154]

İDB'lerin KRY kapsamında neler yaptığını Şekil 3.1.'deki gibi özetleyebiliriz.



Şekil 3.1. İç Denetimin KRY Görev ve Sorumlulukları

Kaynak: Olgun-Özen, 2013.

[153]Platin Dergisi Eki, "Kurumsal Yönetimin Güvencesi İç Denetim", Mayıs 2011, s. 5, http://www.tide.org.tr/uploads/news/Platin_Ek.pdf, (16.06.2016).

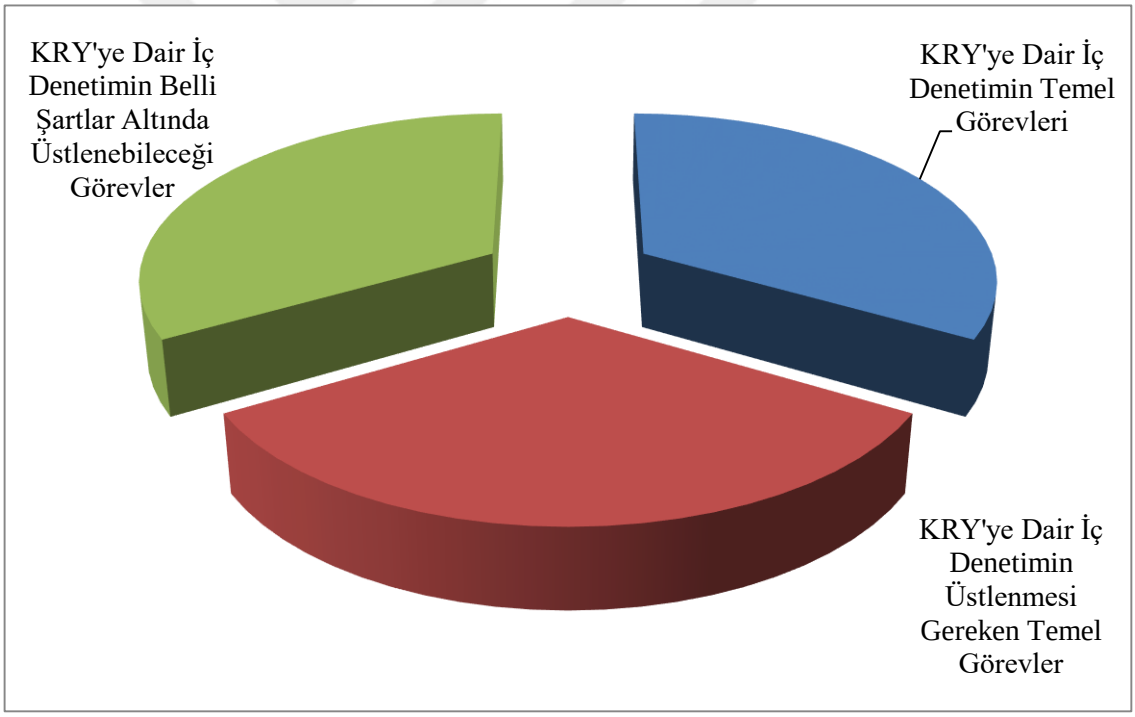
[154] Bodrum Belediyesi Strateji Geliştirme Müdürlüğü, *a.g.e.*, s.32.

3.1. İÇ DENETİMİN KURUMSAL RİSK YÖNETİMİNDE OYNADIĞI ROL

Sağlam bir kurumsal yönetim için risk yönetiminin önemi gittikçe artmaktadır. Kurumlar, karşılaştıkları riskleri tanımlamak ve kabul edilebilir bir düzeyde tutmak için nasıl idare ettiklerini izah etmek durumunda kalmışlardır. Gün geçtikçe kurumların risk yönetiminin faydasını görmesiyle, "bir kurumun risk yönetim süreçlerini uygulamak için kullanmayı seçtiği yapılar, metodolojiler, prosedürler ve tanımların toplamı" olarak ifade edilen KRY Çerçevelerini[155] daha etkin hale getirmişlerdir. İç denetim, gerek güvence gerekse danışmanlık rol ve görevleri ile risk yönetimine katkı sağlar.

UMUÇ doğrultusunda iç denetimin KRY kapsamında yaptığı faaliyetler Çizelge 3.1.'deki gibi 3 başlık altında belirtilmiştir.

Çizelge 3.1. KRY ve İç Denetim



Kaynak: Kıral, 2014: 323.

Bu başlıklar; güvence faaliyetlerini kapsayan KRY'ye dair iç denetimin temel görevler, danışmanlık faaliyetlerini kapsayan KRY'ye dair iç denetimin belli şartlar altında

[155]The IIA, Ocak 2009, s. 8.

üstlenebileceği görevler ve iç denetimin KRY'deki rolünün sınırlarını oluşturan KRY'ye dair iç denetimin üstlenmemesi gereken görevlerdir.

İç denetimin KRY'ye dair esas rolü, etkin bir risk yönetim sistemi yürütülüp yürütülmediği hususunda üst yönetime güvence vermektir. Bu konuda araştırmalar da, önemli risklerin gerektiği gibi yönetilip yönetmediği ve KRY ile iç kontrol süreçlerinin etkin bir şekilde yürütülmesi konularında güvence vererek iç denetimin kurumlara değer kattığı hususunda iç denetim unsurların hemfikir olduklarını belirtmektedir.[156]

UMUÇ'a göre KRY'de iç denetimin rolü, Çizelge 3.1.'de de belirtilen KRY'ye dair iç denetimin görevleri çerçevesinde, Çizelge 3.2.'de gösterildiği gibi sınıflandırılabilir.[157]

Çizelge 3.2. İç Denetimin KRY'deki Rolü

Temel Görevleri	Risk yönetimi sürecini değerlendirmek
	Risklerin tam olarak belirlendiği konusunda güvence vermek
	Risklerin doğru ölçümlendiği konusunda güvence vermek
	Risklerin etkin yönetildiği konusunda güvence vermek
	Risklerin raporlanma sürecini değerlendirmek
Belirli Şartlar Altında Üstlenebileceği Görevler	Risk yönetimi modeli kurulumu konusunda öncülük yapmak
	Risk yönetimi modelinin tasarlanması ve sürdürülmesini takip etmek
	Risk yönetimi aktivitelerinin birimler arası koordinasyonunu sağlamak
	Risklerin belirlenmesi ve ölçümlenmesi adımlarında arabuluculuk görevini üstlenmek
	Yönetime risklerin yönetilmesi konusunda danışmanlık yapmak
	Kurumun risk yönetimi stratejisini, yönetim kurulunun onaylayacağı şekilde oluşturmak
Üstlenmemesi Gereken Görevler	Kurumun risk iştahını tanımlamak
	Risk yönetimi sürecini sahiplenmek
	Risklere karşı getirilecek önlemler hakkında nihai kararı vermek
	Yönetim adına risklere karşı alınacak önlemleri tanımlamak ve süreçler içine uyarlamak
	Risk yönetimi konusunda nihai sorumluluğu üstlenmek

Kaynak: Vuruşkaner - Doğanyiğit, 2010.

[156]The IIA-İngiltere ve İrlanda ve Deloitte & Touche, *The Value Agenda: a Detailed Study of How and Where Internal Audit Adds Value,* The IIA, 2003.

[157]Onur Vuruşkaner - Mehmet Doğanyiğit,

Çizelge 3.2. KRY kapsamında yer alan faaliyetler ile İDB'lerin üstlenmesi ve üstlenmemesi gereken roller açıklamaktadır. İDB'lerin bu rollerinin belirlenmesinde, yürütülen faaliyetlerin İDB'nin bağımsızlığı ile objektifliği hususlarına karşı tehdit barındırıp barındırmaması ve kurumlarının KRY ile iç kontrol faaliyetlerini geliştirme olanağının bulunup bulunması unsurları göz önünde bulundurulmalıdır.

Çizelge 3.2'nin üstünde yer alan faaliyetler, risk yönetimi konusunda güvence veren faaliyetlerdir. UMUÇ doğrultusunda hareket eden İDB'ler, bu faaliyetlerin en az bir bölümünü yapmalıdır.

Buradan anlaşılacağı üzere, dışarıdan Sayıştay denetçileri veya özel firma denetçileri gelmeden, iç denetçileri kurumlarının risklerini görebilir ve yönetilmesine katkı sağlayabilirler.

İç denetçilerin KRY çalışmaları yapıp yapmamaları, yönetim kurulunun ulaşabileceği kaynaklara ve kurum risk olgunluğuna bağlıdır.[158] Ayrıca bu çalışmaların kapsamı zamanla değişme ihtimali de vardır. İç denetçilerin yaptıkları risk değerlendirmeleri ve KRY kapsamındaki fasilitasyon[159] konularında işin ehli olmaları KRY çalışmalarında, "Risk yönetiminin faydalarını destekleyen ve kurumun yönetimi ve personelini risk yönetimi uygulamalarında yapmaları gerekenler hakkında eğiten ve onları bu eylemleri yapmaya teşvik eden ve onlara bu eylemlerinde destek olan" olarak ifade edilen "Lider"[160] olma durumunu yaratır. Kurumların, "Kurumun hedeflerine ulaşmasını etkileyen fırsatlar ve tehditlerin tespit edilmesi, tanımlanması, değerlendirilmesi, bunlara verilecek yanıtların kararlaştırılması ve bunların rapor edilmesi için yönetimin planlandığı gibi ve tüm kurum çapında sağlam bir risk yönetim yaklaşımı benimseme ve uygulama ölçüsü ve derecesi" anlamına gelen "Risk Olgunlukları"[161] arttıkça ve kurumlarda KRY uygulamaları yerleştikçe, iç denetçilerin KRY çalışmalarında lider olma rolleri azalabilir. Yine aynı şekilde, kurumlar risk yönetim uzmanlarından yararlanmalarıyla birlikte, İDB'nin danışmanlık faaliyetleri yerine güvence hizmetlerine ağırlık verme olanakları artmaktadır. İDB, Çizelge 3.2.'nin üst bölümündeki risk

---

[158] The IIA-İngiltere ve İrlanda, "Risk Bazlı İç Denetim Hakkında Görüş Açıklaması", The IIA, 2003, http://www.bis.org/publ/bcbs128.pdf, (08.05.2017).

[159] Fasilitasyon: "Bir grubun (veya bireyin) ilgili toplantı veya etkinlik için kararlaştırılmış bulunan hedeflere ulaşmasını kolaylaştırmak gayesiyle o grupla (veya bireyle) birlikte çaba göstermek ve çalışmak anlamına gelir. Bu çalışma; grubu ve üyelerini dinlemeyi, sınamayı, gözlemlemeyi, sorgulamayı ve desteklemeyi kapsar. Bu çalışma, işi onlar adına yapmak veya onlar adına kararlar almak gibi hususları kapsamaz." The IIA, Ocak 2009, s. 7.

[160] The IIA, Ocak 2009, s. 7.

[161] The IIA, Ocak 2009, s. 8.

temelli yaklaşımı hayata geçirmedikleri takdirde, şeklin orta bölümünde belirtilen danışmanlık hizmetleri konularında gerekli donanıma sahip olmaları durumu ortaya çıkmaktadır.

3.1.1. Kurumsal Risk Yönetimi Konusunda Güvence Sağlamak

Yönetim kurulları ya da emsali idari organlar, risk yönetim sürecinin etkin ve verimli yürümesi ile ana risklerin kabul edilebilir bir düzeyde yönetimi konularında güvence almak istemektedirler. Dış denetçiler ile bağımsız uzmanlarca yapılan incelemeler yoluyla da güvence sağlanabilmekle birlikte bu yolların en önemlisi iç denetim kanalıyla yapılanıdır. İç denetçiler, esas olarak üç hususta güvence verirler;[162]

- "Risk yönetimi süreçleri ve bu süreçlerin hem tasarımı hem de çalışması,
- Kontrollerin ve risklere verilen diğer yanıtların etkinliği de dâhil, kritik olarak sınıflandırılan risklerin yönetilmesi,
- Risklerin güvenilir ve uygun bir şekilde değerlendirilmesi ve risk ve kontrol statüsü ve durumunun rapor edilmesi."

3.1.2. Danışmanlık Rolleri

İç denetçilerin KRY ile ilgili yerine getirebilecekleri danışmanlık rolleri Çizelge 3.2.'nin orta bölümünde gösterilmektedir. İDB faaliyetleri şeklin alt bölümüne ne kadar kayarsa, iç denetçiler bağımsızlık ve objektiflik korunma önlemlerine o derecede başvurmalıdır. KRY faaliyetlerinin uyumlu hale getirilip getirilmediğine bakılırken, kurumlarında İDB risk yönetimin sorumlusu olmak gibi roller üstlenip üstlenmediği göz önünde bulundurulmalıdır. İDB, risk yönetim alanında bir görev yerine getirmediği müddetçe ve KRY'nin etkin bir şekilde kurum genelinde uygulanması konusunda üst yönetim yeterli istek ile çabayı gösterdiği müddetçe danışmanlık faaliyetinde bulunabilir. İdarelerde KRY konusunda iç denetçiler danışmanlık görevi yürütmeleri ve değerlendirmeler yapmaları halinde, risk yönetim sorumluluğunun üst yönetime ait olduğu İDB çalışma planında açıkça belirtir

[162]The IIA, Ocak 2009, s. 3.

hükümler bulunmalıdır. İç denetçilerin yerine getirebileceği danışmanlık rol ve görevlerinden bazılarını;[163]

- "İç denetçiler riskleri ve kontrolleri analiz etmek için kullandığı araçları ve teknikleri yönetimin kullanımına sunmak,
- KRY'nin kuruma tanıtılması ve kazandırılmasına, kurumun risk yönetimi ve kontrolü hakkında uzmanlığının yükseltilmesine ve kurumun genel bilgi düzeyinin artırılmasına liderlik etmek,
- Risk ve kontrol konularında tavsiye ve önerilerde bulunmak, atölye çalışmalarında kolaylaştırıcı rol üstlenmek ve kurumu yönlendirmek ve ortak bir dil, çerçeve ve anlayışın geliştirilmesini teşvik etmek,
- Risklerin koordinasyonu, izlenmesi ve raporlanması konusunda merkez nokta olarak işlev göstermek,
- Bir riski hafifletmenin en iyi yolu ve yöntemini belirleme çabalarında yöneticilere ve müdürlere destek olmak." olarak belirtebiliriz.

3.1.3. Koruma Önlemleri

İDB, belli şartların meydana gelmesi koşuluyla, Çizelge 3.2.'de belirtildiği üzere KRY alanındaki görev kapsamını genişletebilir. Bu şartlar;[164]

- "Risk yönetimi sorumluluğunun kurum yönetiminde kaldığı açıkça belirtilmelidir,
- İç denetçinin sorumluluk ve görevleri, iç denetim yönetmeliğinde açıkça ifade edilmeli ve denetim komitesi tarafından da onaylanmalıdır,
- İDB, herhangi bir riski kurum yönetimi adına yönetmemelidir,
- İDB, risk yönetimi kararlarını kendisi almak yerine, kurum yönetiminin karar alma sürecine tavsiye ve önerileriyle ve diğer yollarla destek olmalıdır,
- İDB, KRY çerçevesinin kendi sorumluluğunda olan herhangi bir kısmı hakkında objektif güvence de veremez. Bu güvence, uygun uzmanlığa sahip başka taraflarca verilmelidir,

[163] The IIA, Ocak 2009, s. 5.

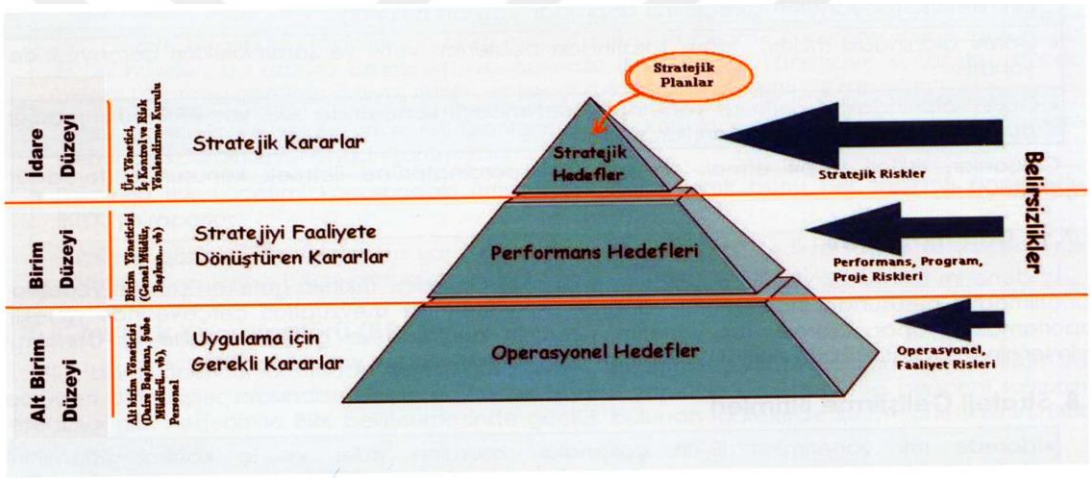
[164] The IIA, Ocak 2009, s. 6.

- Güvence faaliyetlerinin ötesindeki iş ve görevler, bir danışmanlık görevi olarak algılanmalı ve bu göreve ilişkin uygulama standartlarına uyulmalıdır.”

3.2. KURUMSAL RİSK YÖNETİMİ KAPSAMINDA İÇ DENETİM UYGULAMASI

KRY çalışmaları stratejik plan ve performans programı hazırlık çalışmalarıyla aynı zamanda yürütmektedir. “Bu doğrultuda önce stratejik planda belirtilen gayeleri hayata geçirecek hedeflerle riskler arasında denge kurulması ve belirlenen risk iştahları kapsamında hedeflerinin belirlenmesi gerekmektedir.”[165]

Bu doğrultuda oluşturulan risk hiyerarşisi Şekil 3.2.’deki gibidir.



Şekil 3.2. Risk Hiyerarşisi

Kaynak: BÜMKO, 2014: 30.

Şekil 3.2.’de gösterildiği gibi risk yönetiminin ana basamakları idari, birim ve alt birim düzeyleridir. Belirtilen risk yönetim düzeyleri sırasıyla stratejik, birim ile faaliyet kararları ile yönetilmektedir. Bu düzeyleri aşağıdaki gibi açıklayabiliriz.[166]

- **İdare Düzeyi:** Bütün kurum faaliyetlerini içeren, stratejik hedeflerin belirlendiği ve buradaki faaliyetlerin yürütülmesinden kurum üst yöneticilerinin sorumlu olduğu seviyedir. Üst yöneticiler karar verirken birçok durumu değerlendirerek zorundadırlar.

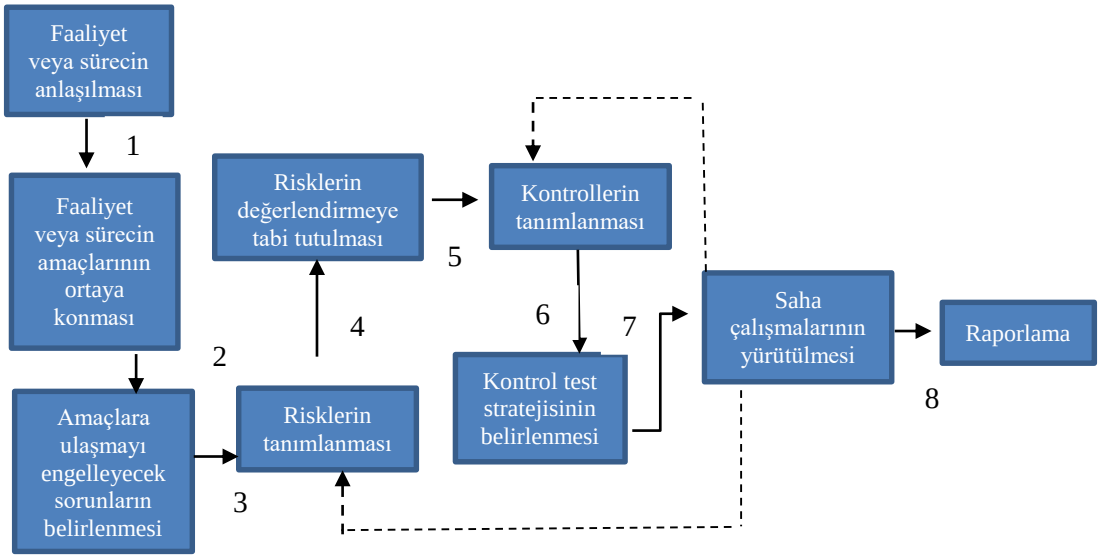
[165] Bodrum Belediyesi Strateji Geliştirme Müdürlüğü, *a.g.e.,* s.36.

[166] BÜMKO, Kamu İç Kontrol Rehberi, Maliye Bakanlığı, Şubat 2014, s. 30.

Riskler etkilerini en üst düzeyde gösterdiği, ayrıca dışsal risklerin en yüksek oranda etkilerini gösterdiği seviyedir. Bu seviyedeki risklerin yönetilmesinden üst yöneticiler sorumlu olup, bu seviyedeki riskler iyi yönetilmemesi halinde öteki seviyeleri de etkileyecektir.

- **Birim Düzeyi:** Üst yönetim tarafından belirlenen politikaların hayata geçirildiği ve kurum bünyesinde kamu kaynaklarının kullanılmasından en yüksek seviyede sorumlu birimlerden meydana gelmektedir. Burada kısa vadede etkin riskler bulunmaktadır. Kurumun stratejik amaçlarına erişebilmesi bakımından birimler görevlerine dair hedefler belirlemelidirler ve belirledikleri hedeflere ait risklerin yönetildiği seviyedir. Gerek dışarıdan gerekse kurum bünyesinden kaynaklanan risklerden etkilenmektedir. Alt birim ile idare seviyelerinden kaynaklanan riskler bu aşamada değerlendirildiğinden ve birbirinden ayrı faaliyetlerde bulunan birimlerin kurum stratejik hedefleri ulaşmak için bir arada hareket etmesi gerektiğinden dolayı, çok önemli bir rolü olan seviyedir. Bu seviyede yönetilen risklerden birim amirleri sorumludur.
- **Alt birim Düzeyi:** Taşra birimini de kapsayan bu seviyede yapılmakta olan faaliyetler birim çalışanlarınca yürütülmektedir ve de birim amaçlarını hayata geçirmeyi hedeflemektedir. Bu seviye, iç riskleri kapsayan, kısa vadeli planların yapıldığı, kamu faaliyetlerinin oluşturulduğu ve belirsizliklerin hemen hemen görülmediği bir seviyedir. Dış risklerden ziyade iç risklerden etkilenir. Alt birim düzeyinde risklere yerinde tedbir alınmaması durumunda stratejik hedeflerin erişilmesi zorlaşmaktadır.

İç denetimde risk yönetim süreci Şekil 3.3.deki gibidir.



Şekil 3.3. Risk ve Kontrollerin Belirlenmesi Süreci

Kaynak: İDKK, Eylül 2013: 47

Bu risk yönetiminin ana düzeyleri doğrultusunda, Şekil 3.3.'de görüldüğü gibi, risk yönetimi aşamaları meydana gelmektedir.

KRY temelli iç denetim faaliyetlerini ana hatlarıyla aşağıdaki gibi sıralayabiliriz;[167]

- "Kurumun hedeflerinin açıkça ifade edilmesi ve bildirilmesi,
- Kurumun risk alma iştahının tespit edilmesi,
- Bir risk yönetim çerçevesi de dâhil olacak şekilde uygun bir kurum içi ortamın kurulması,
- Kurumun hedeflerine ulaşmasının önündeki potansiyel tehdit ve tehlikelerin tespiti ve tanımlanması,
- Riskin değerlendirilmesi,
- Risklere verilecek yanıtların seçilmesi ve uygulanması,
- Kontrol ve diğer yanıt faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi,
- Riskler hakkında edinilen bilgilerin kurum içinde tüm kademe ve seviyelere tutarlı bir tarzda bildirilmesi ve açıklanması,
- "Risk yönetim süreçleri"[168] "ve sonuçlarının merkezi olarak izlenmesi ve koordine edilmesi,
- Risklerin yönetiminin etkinliği hakkında güvence verilmesi."

İç denetim süreci özet olarak Şekil 3.4.'de görüldüğü gibidir.

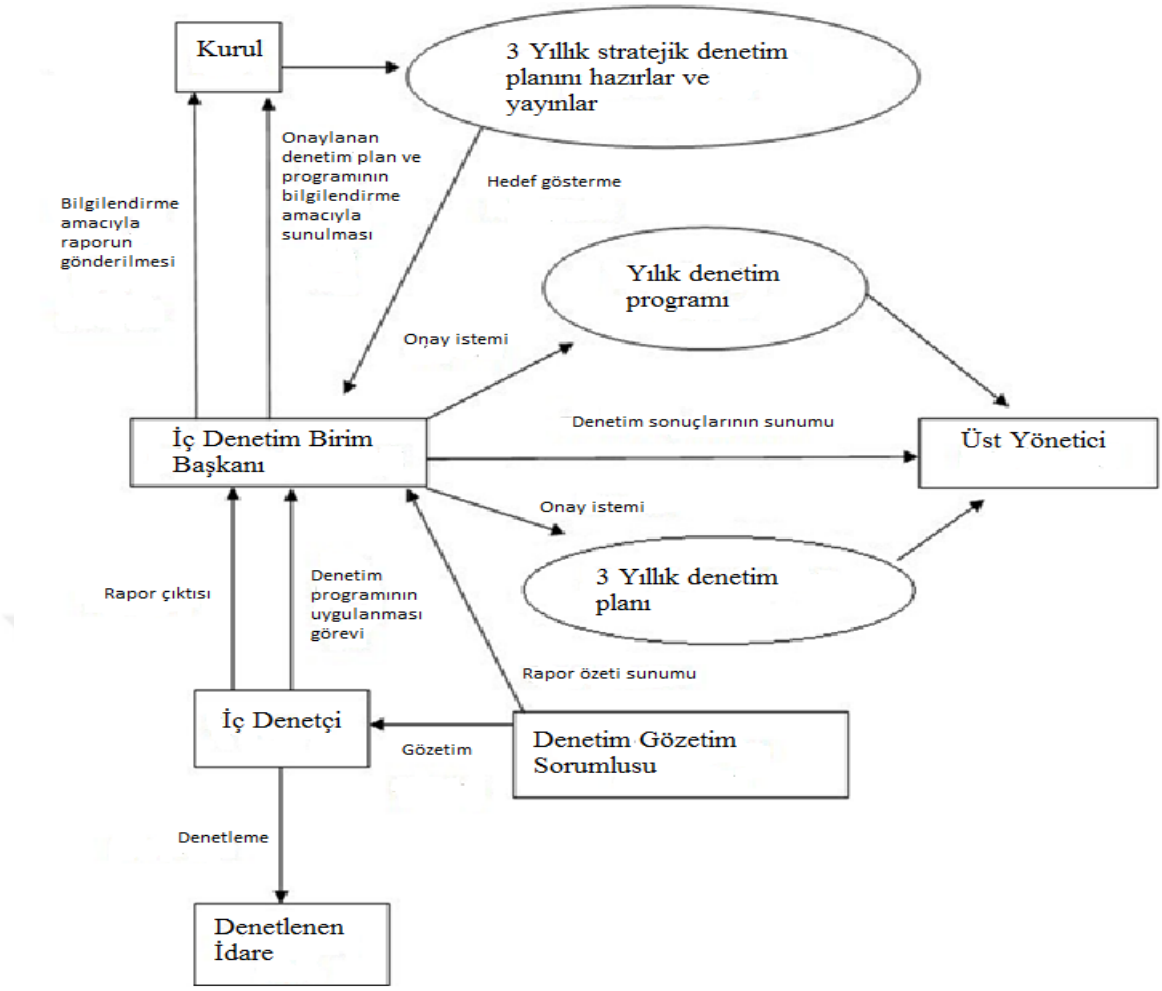
İç denetim genel metodolojisi bütün iç denetim faaliyetleri için geçerli olmakla birlikte, esas olarak işlevsel ve mevzuata uygunluk denetimlerinde uygulanmaktadır. İç denetim faaliyet süreci Şekil 3.4.'de görüldüğü gibidir. Şekilde de görüldüğü üzere iç denetim faaliyetlerinin değer katma fonksiyonunu yerine getirebilmesi için uygulanması gereken süreç planlama, denetimin yürütülmesi ve denetim sonuçlarının izlenmesi basamaklarından oluşmaktadır. Bu basamaklar şu şekildedir:[169]

---

[167] The IIA, Ocak 2009, s. 3.

[168] "Kurumun hedeflerine ulaşması konusunda makul güvence sağlayabilmek amacıyla, potansiyel olayları veya durumları tespit etmek, tanımlamak, değerlendirmek, yönetmek ve kontrol etmek için uygulanan süreçler anlamına gelir." The IIA, Ocak 2009, s. 8.

[169] David Galloway, *Internal Auditing: A Guide for the New Auditor,* 2. Baskı, The IIA, USA, 2002'den aktaran *İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi,* Detay Yayıncılık, Ankara, 2015, s. 187.



Şekil 3.4. İç Denetim Faaliyet Süreci

Kaynak: Kebeli, 2012: 30.

3.2.1. Planlama

Risk değerlendirmesi ve bu doğrultuda hazırlanan risk odaklı iç denetim planı, İDB'lerin organizasyonunda etkinlik ve verimlilik elde edilmesinde önemli bir araçtır. Bu doğrultuda risk değerlemesinin başarısı için iç denetim faaliyetlerinde planlama sürecinin risk odaklı olarak oluşturulması gerekmektedir. Risk temelli denetim planının amacı denetimin kaynaklarını riskin "etki" ve "olasılık" bileşiminin en fazla olduğu noktalara odaklaştırmaktır. Risk temelli iç denetim planı;[170]

- İç denetçi için kılavuzdur.

[170]Ali Rıza Eşkazan, "Risk Odaklı İç Denetim Planlaması", http://www.icdenetimmerkezi.com/Content/wp-content/makaleler/sayi11.pdf, (17.04.2017).

- İç denetim bütçe taleplerini destekler.
- Yönetimin denetim planlarına katılımı ve denetim alanlarındaki sorumluluğunun elde etmesinin bir yoludur.
- İç denetçilerin kendi başarılarının ölçümü ile bir standarttır.
- İç denetimin uzman bir kontrol altında olduğunu gösterir.

Uluslararası İç Denetim Standartları madde 2010'a göre "İç denetim yöneticisi, kurumun hedeflerine uygun olarak, iç denetim faaliyetinin önceliklerini belirleyen risk temelli planlar yapmak zorundadır." ve 2010.A1'e göre ise "Denetim evreninin, kurumun en güncel stratejilerini ve yönelimlerini yansıtması için en az yılda bir kere değerlendirilmesi tavsiye edilir." Yıllık denetim planlarının kurumun en riskli alanlarına öncelik verilerek hazırlanması günümüz iç denetim uygulamalarının en önemli ihtiyaçlarından birini meydana getirmektedir.

Şekil 3.5.'de iç denetim planının hazırlanması gösterilmiştir.

Şekil 3.5. Risk Bazlı İç Denetim Planının Oluşturulması

Kaynak: KPMG-İDKK, 2014.

Şekil 3.5.'de görüldüğü gibi denetlenebilir alan ölçeği belirlendikten sonra riskler değerlendirilir ve riskler denetim evreni ile eşleştirilerek bunlar denetim planına dâhil edilir. Denetim planı oluşturulması aşamaları: denetim evreninin tanımlanması, denetim alanlarının belirlenmesi, risk ölçütlerinin tanımlanması ve risklerin değerlendirilmesi, planın hazırlanması ile onaylanması ve denetçi ile denetlenecek birimlere bildirimdir.

3.2.2. Denetimin Yürütülmesi

Uluslararası İç Denetim Standardı 2230-1'e göre öncelikli olarak, İDB başkanı denetim faaliyetlerinin yürütülebilmesinin sağlanması doğrultusunda ihtiyaç duyulan kaynak ile para

unsurlarını düzenlemelidir. Bu unsurlar çerçevesinde denetim görevinin özelliğine göre iç denetçiler ilgili denetim faaliyetine yönelik görev tahsisleri yapılmalıdır.

Denetimler yürütülürken ilk olarak ön çalışma ve bireysel çalışma planı yapılmaktadır. Bu kapsamda iç denetçiler çalışma kâğıtlarını ile formları kullanmaktadır ve denetimin amacını belirledikten sonra bilgi toplamaya yönelik ön çalışma yapmaktadırlar. Bu aşamanın ardından denetime başlamadan önce denetlenecek birim ile açılış toplantısı yaparak riskleri değerlendirmektedirler ve bireysel çalışma planlarını oluşturmaktadırlar. Daha sonra saha çalışması esnasında uyguladıkları denetim testleri sonucunda elde ettikleri bulguları değerlendirerek denetimini yaptıkları birim ile bu bulguları paylaşmaktadırlar. Son olarak ise iç denetçiler kapanış toplantısı düzenleyerek saha çalışmalarını bitirmektedirler.[171]

Denetimin yürütülmesi kapsamında yapılan çalışmalar aşağıdaki gibidir.[172]

3.2.2.1. Risklerin Tespit Edilmesi

Bu ilk basamak aracılığıyla, hedeflere ulaşmayı engel teşkil eden riskler tanımlanan yöntemler ile belirlenir, gruplandırılır ve güncellenir. Tespit edilen riskler, iç risk ve dış risk olarak ayrıştırılmalıdırlar. Riskler tespit edilirken, iç denetçiler Ek: 1'de belirtilen risk uyarı formunu kullanabilir.[173]

Dış riskleri ve iç riskleri hareket geçiren önemli unsurları şu şekilde belirtebiliriz;[174]

- Olası dış riskleri harekete geçiren unsurlar:
- Firmayı ve sektörü etkileyen yeni düzenlemeler,
- Rakip firmaların, faaliyet stratejilerini tehdit eden girişimleri,
- Teknolojik gelişmeler,
- Küresel ekonomik gelişmeler,
- Müşteri demografisinde oluşan değişiklikler,
- Tedarikçi firmalarla ilişkilerde oluşan değişiklikler.
- Olası iç riskleri harekete geçiren unsurlar:

---

[171] Griffiths, 2005, s. 99-108.

[172] İDKK, Eylül 2013, s. 24-76.

[173] Şerif Olgun Özen, *Kurumsal Risk Yönetimi – Risk Yönetim Modelleri Sunumu*, KİDDER, Haziran 2013.

[174] Kurt F. Reding – Craig H. Barber – Kristine K. Digirolama, "Faaliyet Riski Envanteri Oluşturmak", *İç Denetim,* 2001, S. 1, s. 44-48.

- Yeni kurumsal hedefler,
- Kurumsal yapıdaki değişim,
- Yeni BT değişimleri,
- Yeni faaliyet sistemi,
- Personel değişiklikleri,
- Firma birleşmeleri.

Riskleri tespit etmek için genellikle şu yöntemler kullanılmaktadır;[175]

- PESTLE analizi: Politik, ekonomik, sosyolojik, teknolojik, yasal ve çevresel unsurların esas olarak kullanıldığı dış çevre analiz yöntemidir. Kurumlar risk kütüklerini oluştururken, riskleri daha kolay yönetmek için sınıflandırabilirler. PESTLE analizi kullanılarak risklerin belirtilen unsurlar halinde sınıflandırılması yöntemiyle risk yönetimine katkıda bulunabilmektedir.[176]
- SWOT analizi: Bu analiz yaklaşımında güçlü ve zayıf yönleri ile fırsatlar ve tehditler arasında ilişki kurularak kurum stratejileri geliştirilmeye çalışılır. Bu şekilde kurumlar kendileri ile kurumlarını etkileyen içsel ve dışsal etkenler sistemsel bir şekilde değerlendirilmektedir. SWOT analizi yöntemi stratejik planlamanın diğer basamaklarının temelini oluşturmaktadır. Tespit edilecek güçlü yanlar kurumların hedeflerini, zayıf yanlar da kurumların alacakları önlemleri gösterecektir. İçsel etkenler kurumun hâlihazırdaki ve gelecekteki durumlarını etkileme ihtimali olan ve kurumlar tarafından kontrol edilebilen yanlarından oluşurken dışsal etkenler kurumların kontrol edemediği durumlardan oluşmaktadır.[177]
- Beyin fırtınası: Eleştiri ve müdahaleler olmadan her türlü düşüncenin özgürce belirtildiği toplantılara beyin fırtınası denilmektedir. Bu şekilde yapılmayan beyin fırtınalarında bazı risklerin dile getirilememesi durumu ortaya çıkabilir. Beyin fırtınalarında hayata geçirme imkânı en iyi olan düşünceler seçilmektedir ve her kurumun şahsına münhasır riskler belirlenmektedir. Bu toplantılara katılacak iç denetçiler ile KRY çalışanları eğitilmektedir. Ayrıca beyin fırtınası kurumun yönetimi veya denetim komitesi ile yönetim kurulu tarafından yapılması halinde daha çok yararlıdır.[178]

---

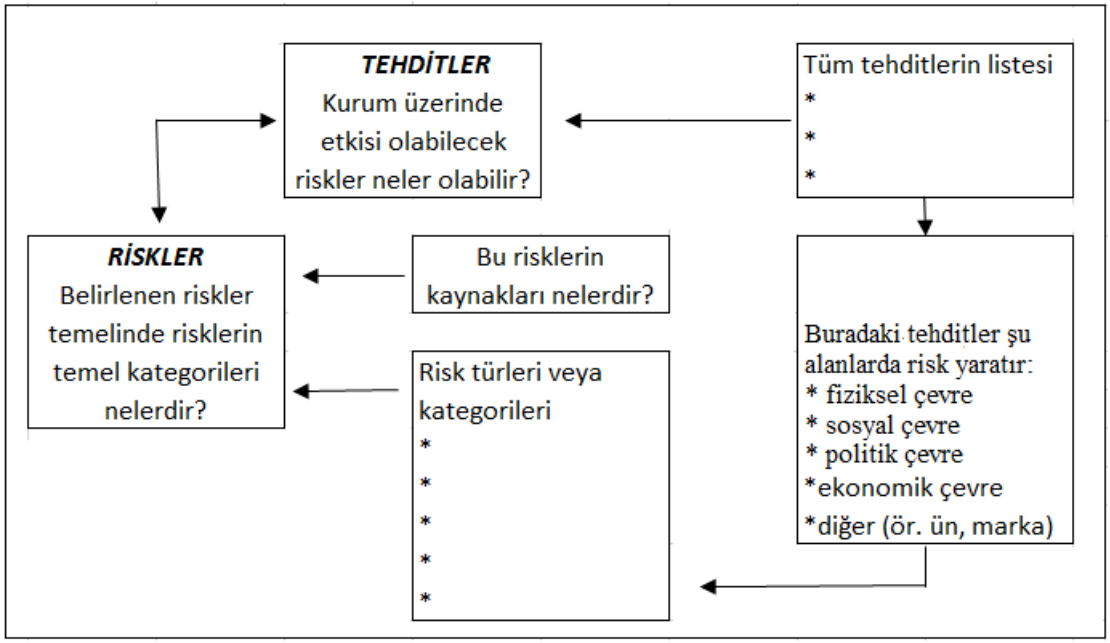
[175] W. G. Shenkir – P. L. Walker, "Enterprise Risk Management: Tools and Techniques for Effective Implementation", Institute of Management Accountants, 2007, s. 4, http://poole.ncsu.edu/erm/document/IMAToolsTechniquesMay07.pdf, (31.05.2017).

[176] Phil Griffiths, *Risk-Based Auditing,* Gower Publishing Limited, 2005, s. 22-23.

[177] DPT, *Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu,* 2. Sürüm, Ankara, Haziran 2006, s. 23-25.

[178] M. Kemal İmrek, *Yöneticiler İçin Karar Verme Teknikleri El Kitabı,* Beta Basım Yayım, İstanbul, 2003, s. 181.

Beyin fırtınası ile risk belirleme süreci Şekil 3.6.'da gösterilmiştir.



Şekil 3.6. Risk Belirleme Sürecinde Beyin Fırtınası Yönteminin Kullanılması

Kaynak: Tourism Risk Management, 2004.

Risk değerlendirme ve analiz çalışmalarında beyin fırtınası grupları Şekil 3.6.'daki tekniklerin aracılığıyla riskleri belirlemektedir.

Bu süreç kapsamında iç denetçiler Ek: 2'de belirtilen birim/alt birim risk kütüğü örneğini kullanabilir.[179]

3.2.2.2. Risklerin Değerlendirilmesi

Bu aşamada, hedeflere ulaşmayı etkileyebilecek unsurların etki ve olasılık bakımından değerlendirilmesidir. Riskler değerlendirilirken ayrıca, idarenin kendine has durumları da dikkate alınmalıdır.[180]

Risklerin değerlendirilmesi, riskleri ölçme, derecelendirilme ve kaydetme basamaklarından oluşur. Risklerin ölçülmesi, risklerin etkilerinin hesaplanmasıdır. Riskler ölçülürken; "Bir idarenin, hedeflerine ilişkin olarak tespit ettiği risklerin, herhangi bir cevap

[179]Olgun Özen, *a.g.e.*.

[180] BÜMKO, Şubat 2014, s. 34.

verilmeden öncesi seviyesi." olarak açıklanan doğal risk[181] ve artık risk esas alınarak değerlendirilmelidir. Derecelendirme, risklerin ölçüm sonrası aldıkları puanlara bakılarak sıralanmasıdır. Kaydetmeyse risklerin numaralandırılması suretiyle yetkililerce onaylanması ve ilgili formlara kaydedilmesidir.[182]

Riskler analiz edilirken Şekil 3.7.'deki model kullanılabilir.

DÜŞÜK	(1-9 puan)	Bu faaliyet veya süreçte yaşanacak sorunların etkisi kurum açısından çok kritik değildir. Dönem dönem kontrol edilmesi yeterlidir.
ORTA	(10-18 puan)	Bu faaliyet veya süreçte yaşanacak sorunlar mali ve itibar kayıplarına neden olur. Söz konusu denetim alanı, iç denetim planında mutlaka yer almalıdır.
YÜKSEK	(19-25 puan)	Bu faaliyet veya süreçte yaşanacak herhangi bir aksama, ciddi mali ve itibar kayıplarına neden olur. Söz konusu denetim alanı, iç denetim programına öncelikli olarak alınması gerekir.

Risk Analizi Modeli (Puanlama)						
		ETKİ				
RİSK ANALİZ MODELİ		Çok Düşük (1)	Düşük (2)	Orta (3)	Yüksek (4)	Çok Yüksek (5)
OLASILIK	Çok Düşük (1)	1	3	6	10	15
	Düşük (2)	2	5	9	14	19
	Orta (3)	4	8	13	18	22
	Yüksek (4)	7	12	17	23	24
	Çok Yüksek (5)	11	16	20	23	25

Şekil 3.7. Risk Analiz Modeli

Kaynak: İDKK, 2013: 100.

İç denetim risk analiz modelinde, makro risk analiz yöntemiyle yapılan denetimler esnasında uygulanan mikro risk analiz yönteminin tutarlılıklarının temini bakımından; her iki analiz yönteminde kullanılan bir modeldir. İç denetim yönergelerinde düşük, orta ve yüksek risk düzeyleri için puan seviyeleri tanımlanır. Denetim alanında bulunan süreçler, denetim

[181]Bodrum Belediyesi Strateji Geliştirme Müdürlüğü, *a.g.e.*, s.41.

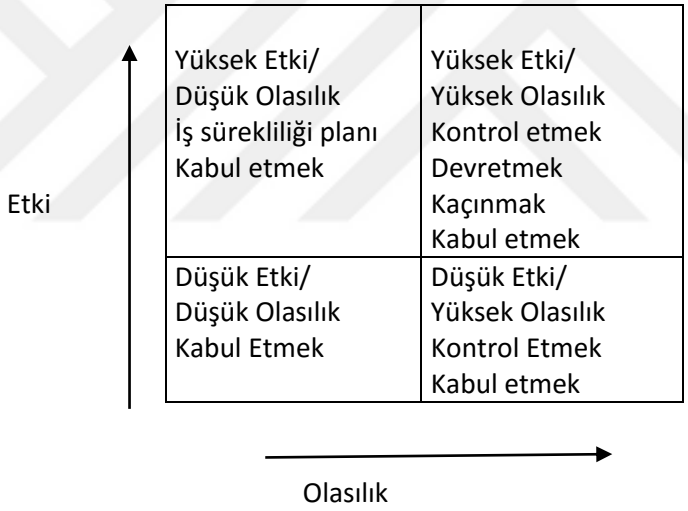
[182]T.C. Karadeniz Teknik Üniversitesi Mimarlık Fakültesi, "İç Kontrol El Rehberi", 2014, http://www.ktu.edu.tr/dosyalar/48_00_00_39381.pdf, (16.06.2016).

alanındaki aralığı yüzde şeklinde belirlendikten sonra süreçler, risk unsurları da dikkate alınarak, Şekil 3.7.'deki gibi etki ile olasılık derecelerinin kesiştiği noktada yer alan risk puanı bulunur. Böylece her sürecin ağırlıklı aritmetik ortalaması alınması suretiyle ilgili denetim alanındaki risk seviyesi tespit edilir.[183]

3.2.2.3. Kontrollerle ilgili Hipotezlerin Oluşturulması

Bu aşamada, fayda – maliyet analizi yapıldıktan sonra, risk iştahları çerçevesinde değerlendirilen risklere verilecek yanıtlar ile beklenen fırsat ve tehditlere dair hipotezler oluşturulur. Böylece riskin etkisi düşürülerek, amaca etkin bir şekilde ulaşılmak hedeflenir.[184]

İç Denetçiler, Şekil 3.8.'de belirtilen matris aracılığıyla hipotezler ile ilgili cevaplar oluşturabilir.



Şekil 3.8. Risk Değerlendirmesi ve Cevap Matrisi

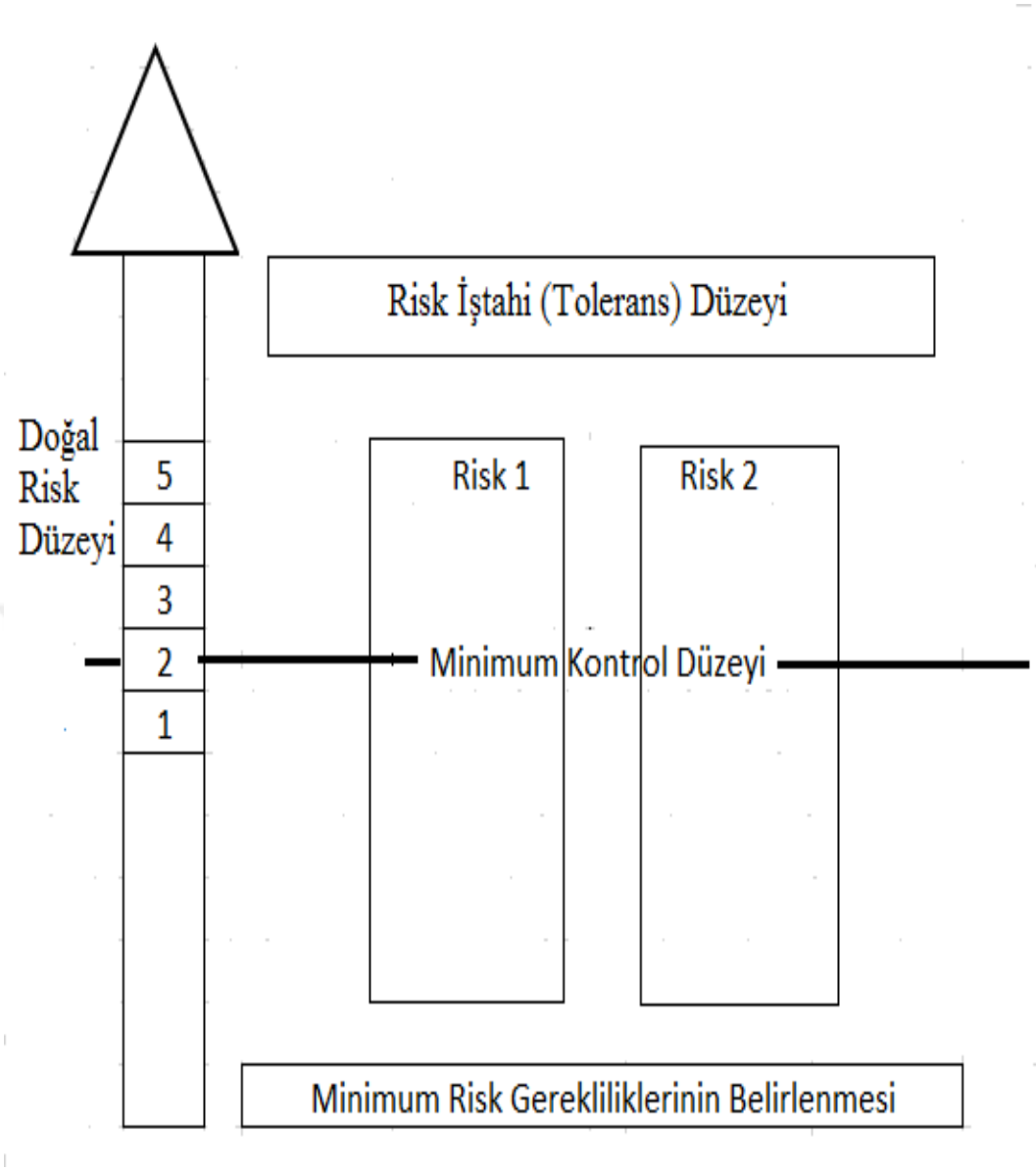
Kaynak: BÜMKO, 2014: 39.

Şekil 3.9. ve 3.10'da ise risk iştahı doğrultusunda, doğal riskin riske verilen yanıt doğrultusunda artık riske dönüşme süreci belirtilmektedir.

---

[183] İDKK, Eylül 2013, s. 100.

[184] BÜMKO, Şubat 2014, s. 39.

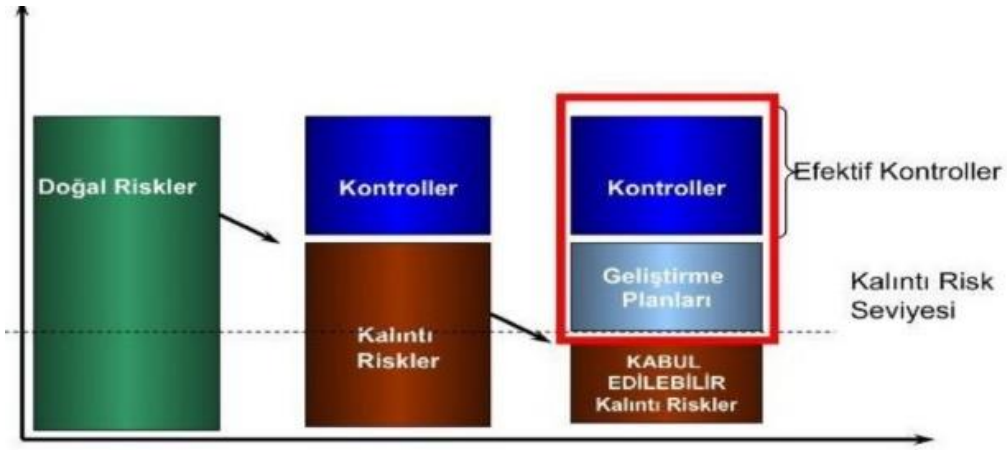


Şekil 3.9. Risk İştahı Tablosu

Kaynak: Grant Thornton - İDKK, 2013: 39.

Şekil 3.9.'da da görüleceği gibi kamu sektörü ile özel sektör arasındaki temel fark, kamu sektöründe kar elde etme amacı olmadığı için risk iştahı kavramı yerine risk toleransı kavramı kullanılmaktadır. Risk iştahı riskler meydana gelmeden ön görülürken risk toleransı riskler oluştuktan sonra ölçülmektedir. Şekil 3.9.'un 2. Satırında risk cevapları ile doğal risk azaltılarak artık risk, risk iştahı ile aynı seviyeye getirilmiştir. Bu nokta, risk yönetim sürecinde ideal noktalardır. 3., 4. ve 5 inci satırlarında kalıntı risk, risk iştahı düzeyinden yüksektir. Dolayısıyla bu durumlarda risk cevapları yeniden gözden geçirilmelidir. 1 inci satırda ise kalıntı risk, risk

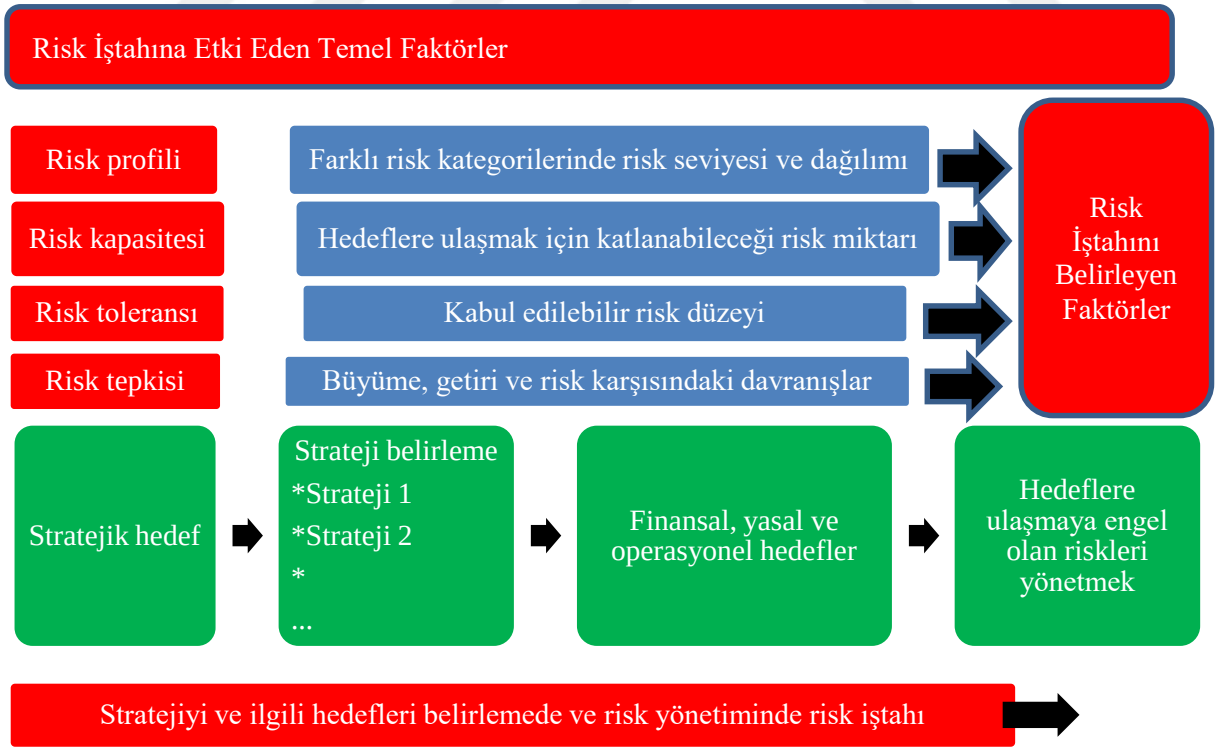
iştahının altındadır. Bu halde kalıntı riski, risk iştahına çıkartacak daha etkin cevaplar geliştirilmelidir.



Şekil 3.10. Risk Yönetim Süreci

Kaynak: Kaya, "Gerçekten Bir İç Kontrol Sisteminiz Var mı?", https://www.linkedin.com/pulse/ger%C3%A7ekten-bir-i%C3%A7-kontrol-sisteminiz-var-m%C4%B1-dr-bertan-kaya?forceNoSplash=true, (16.06.2016).

Bu süreçte risk iştahını belirlerken Şekil 3.11.'deki hususlar göz önüne alınmalıdır.



Şekil 3.11. Risk İştahını Belirleme

Kaynak: http://cloudsofvagueness.com/wp-content/uploads/2012/11/COSO.gif, (16.06.2016).

Şekil 3.11.'de görüldüğü gibi risk iştahı belirlenirken: KRY'nin amacı, risk iştahı düzeyi, uygulanacak risk metodolojisi, risk kategorileri, risk belirleme kriterleri, risk değerlendirme kriterleri, risk yönetimine ilişkin organizasyonel yapı ve görevler, risklerin hangi düzeye kadar yönetileceği, toplantı ve raporların sıklıkları ve usulleri, çalışanların risk yönetimine ilişkin rolü ve katkısı, kullanılacak belge formatları ile kontrol faaliyetlerinde uygulanacak strateji ve yöntemler göz önüne alınmalıdır.

3.2.2.4. Hipotezlerin Geçerliliğinin Kanıtlanması

Riskler zamanla koşulların değişmesi ya da alınan önlemler sonucu etkileri bakımından değişebilirler. Aynı zamanda koşulların değişmesiyle birlikte yeni risk alanları doğabilir. Bu sebeplerden dolayı risk hipotezlerinin belirli periyotlarla geçerliliklerinin kanıtlanması lazımdır. Bu hipotezlerin geçerliliklerinin kanıtlanması, değişen şartlara uyum sağlama konusunda idareye esneklik sağlayacaktır.[185]

3.2.2.5. Raporlama

Raporlama, karar alama süreçlerini direk etkileyen bir husustur. Raporların, kısa ve öz bilgilerden meydana gelmesi, ilgili olması, ilgili kanıtlara yer vermesi, ihtiyaç duyulduğu anlarda ilgililerine iletilmesi önemlidir. Raporlar, idarece belirlenecek formatlarda ve belirtilen periyotlarda yapılmalıdır.[186]

Raporlama esnasında taslak denetim raporları hazırlanarak gönderilir ve nihai denetim raporunun hazırlanarak sunulmaktadır. Raporlama safhası "bulguların resmi olarak paylaşılması", "kapanış toplantısı" ve "bulgulara ilişkin resmi görüş ve eylem planlarının alınmasından" oluşmaktadır. Bu şekilde denetimin yürütülmesi esnasında takip edilen bütün yöntemler ve elde edilen sonuçlar belgelendirilmektedir. Denetim faaliyetlerinde denetim bulgularının değerlendirilmesi ve bu bulgulara dayanarak mantıklı sonuçlara ulaşılmasını da kapsamaktadır.[187]

---

[185] BÜMKO, Şubat 2014, s. 44.

[186] BÜMKO, Şubat 2014, s. 45.

[187] Kurt F. Reding vd., *Internal Auditing: Assurance & Colsulting Services,* 1st Edition, The IIA, 2007, s. 6.

Uluslararası İç Denetim Standardı 2060-1 doğrultusunda İDB başkanı, denetim faaliyetlerinin amaçlarını, yetkilerini, sorumlulukları ile performanslarını denetim komitesine, yönetim kuruluna ve üst yönetim kademesine dönemsel raporlar halinde sunmalıdır. Bu raporlar üçer aylık dönemler ile yıl sonunda konsolide olarak sunulmaktadır. Üç aylık raporlara bir bilgiye öncelikli olarak ihtiyaç duyulduğu zaman bakılmaktadır. Fakat üçer aylık raporlar konsolide raporların oluşturulması zorunluluğunu ortadan kaldırmamaktadır.[188]

3.2.3. Denetim Sonuçlarının İzlenmesi

Uluslararası İç Denetim Standardı 2500.A1-1'e göre İDB başkanı, yönetim tarafından alınan tedbirlerin gerektiği gibi uygulanması yahut risklerin yönetim kademesince kabulü halinde meydana gelebilecek durumların gözlemlenmesine dair risk izleme süreci oluşturmalıdır. Denetim sonuçlarının izlenmesi denetimin ve iç denetçilerin değerlendirilmesini kapsamaktadır.

İç denetçiler risk izleme süreçlerini üstlenmeleri halinde, düzenledikleri raporlarda yaptıkları tavsiyelerin yerine getirilip getirilmediğini ilerleyen dönemlerde gözetlemelidirler ve denetim testlerini tekrar yapmalıdırlar. Üst yönetim denetim sonuçlarının izlenmesin akabinde tespitleri ile önerilere dair kararları, yönetim kurulu ile denetim komitesiyle paylaşmalıdır.[189]

---

[188] Sawyer – Dittenhofer – Scheiner, *a.g.e.*, s. 698.

[189] Paul J. Sobel, *Auditor's Risk Management Guide: Integrating Auditing and ERM,* Chicago, CCH Inc., 2011, s. 1202-1205.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KAMU İÇ DENETİMİ

Sosyal hayatın tüm dallarında kendine yer edinen denetim, devlet bünyesinin içinde de özel bir rol kazanmıştır. Kamu kaynaklarını etkililik, ekonomiklik, verimlilik hususlarında kullanılma gereksinimi, geleneksel uygunluk denetimini geçersiz kılarak yerini denetim birimlerini yenilikçi yaklaşımlara geçmeye itmiştir. Türkiye'de yaşanan gelişmelerden biri de kamu mali yönetiminde meydana gelen değişimdir. KMYKK ile uluslararası standartlar ve AB uygulamalarına uyum sağlanmaya çalışılmaktadır.

Çalışmanın bu bölümünde kamu yönetimi teorisinden bahsedildikten sonra Türk kamu yönetimi ve denetim ortamına değinilmiştir. Daha sonra Türkiye'de kamu iç denetim sistemine yer verilmiştir.

4.1. KAMU SEKTÖRÜNDE YÖNETİŞİM

1887 yılında Amerika başkanı Woodrow Wilson'un kaleme aldığı "Yönetimin İncelenmesi" yazısıyla birlikte kamu yönetimi kavramı literatürde yer bulmaya başlamıştır.[190] Yönetim çeşitli anlamlarda kullanılan bir terimdir. Geniş anlamda yönetim, belirli bir amacı hayata geçirme doğrultusunda kişilerin işbirliği yapmasıdır. Bu tanım kamunun yanında özel sektörü de içine almaktadır. Devlet vazifeleri ile idarelerini kapsayacak şekilde kamu yönetimi, "düzenli toplumlarda kamu erkinin örgütlenmesini ve işleyişini kapsamaktadır". "Olağan kamu yönetimi", yasama, yargı ile kısmi hükmetme haricindeki bütün kamu kurumlarını ve faaliyetlerini kapsamaktadır.[191]

4.1.1. Kamu Yönetimi Teorisindeki Gelişmeler

Katı, hiyerarşik ve bürokratik yapısından dolayı zamanla kamu yönetiminde yapısal sorunlar çıkmaya başlamıştır. Kamu yönetiminde yaşanan bu sorunlar nedeniyle günümüzde

---

[190]Woodrow Wilson, "The Study of Administration", *Political Science Quarterly,* Vol 2, June 1887, s. 197-222.

[191] A. Şeref Gözübüyük*, Yönetim Hukuku,* Turhan Kitabevi, 16. Bası, Ankara, 2002, s. 1-2.

daha esnek ve piyasa esaslı kamu yönetimi sistemine ihtiyaç duyulmuştur. Geleneksel kamu yönetimi yaklaşımının itibarını kaybetmesiyle birlikte yirminci yüzyılda yeni yaklaşımlar oluşmaya başlamıştır.[192]

Zamanla kendini gösteren yeni kamu yönetimi yaklaşımları çerçevesinde, temel olarak kamu yönetim modelleri aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir.

4.1.1.1. Geleneksel Kamu Yönetimi

Zemini 1850'lere dayanan geleneksel kamu yönetim yaklaşımı 1920'lerde oluşumunu tamamlamış ve 1960'lı yıllara kadar kamu yönetiminde yer edinmiştir. Bu yönetim yaklaşımının ana özelliklerini şu şekilde belirtebiliriz;

- Kamu yönetim sisteminde siyasetin yeri yoktur,
- Kamu yönetiminde hizmetler direk olarak sunulmalıdır,
- Merkezi bürokrasi yapısını esas alır,
- Kamu kurumları verimlilik ve akılcılık unsurlarına göre çalışmalıdır,
- Mümkün mertebe kapalı sistem bürokrasi oluşumu.

Bu yaklaşım idarenin faaliyetlerine siyasetin karıştırılmaması, kurumların Weber'in Bürokrasi Teorisi'ne göre kurumların teşkilatlanması ve kamu sektöründe yönetim şeklinin özel sektörden farklılık gözettiği değerlerinin üzerine kurulmuştur.[193]

4.1.1.2. Kalkınma Yönetimi

Bu model, dünyada kolonilerin bağımsızlıklarını kazanması sonucu kurulan ülkelerin batı devletlerini izleyerek ekonomilerini güçlendirmeleri ve üçüncü dünya devletleri için geliştirilen yönetim sistemidir.[194] Bu yönetim sistemi kalkınma teorilerini incelemektedir. Kalkınma yönetimi, insan kaynakları performansın ölçümü ile planlama konularının üzerinde

---

[192] Uğur Ömürgönülşen, "The New Public Management", *AÜSBF Dergisi,* 52, 1997, s. 517.

[193] Süleyman Sözen, *Teori ve Uygulamada Yeni Kamu Yönetimi,* Seçkin Yayınevi, Ankara, 2005, s. 20.

[194] Mehmet Vecdi Gönül, "İdarenin Sayıştayca Denetlenmesi", *Yeni Türkiye,* Mayıs-Haziran 1995, Yıl 1, S. 4, Ankara, s. 105-119.

yoğunlaşmaktadır. Yönetimin arzu edilen hedefine ulaşamamasının sebebi gelişmekte olan ülkelerin kültürel yapıları olarak belirtilmiştir. Kalkınma yönetimi ülkemizde 1960'lı yıllarla birlikte uygulanmaya başlayan kalkınma planlı dönemler ile yer almıştır.[195]

4.1.1.3. Yeni Kamu Yönetimi

Geleneksel kamu yönetim yaklaşımının yetersiz kalması nedeniyle 1980'lerde doğan bir yönetimdir. Yeni kamu yönetim anlayışı ile beraber kamu hizmetlerinde tasarruf ile kalite sağlamak için rekabetçi koşullarında faaliyet gösteren işletme yönetim metotları kamu sektörüne dâhil edilmiştir.[196] Bu yönetim anlayışının üzerinde durduğu etkililik, ekonomiklik ve verimlilik hususları Türkiye'de KMYKK ile birlikte gündeme gelmiştir.[197]

4.1.1.4. Kalkınmacı Kamu Yönetimi

Bu yönetim tarzı 1980'lerde ortaya çıkmıştır. Bu yönetim anlayışı, gerek etkililik, ekonomiklik ve verimlilik hususlarının gerekse gelişmekte olan devletlerin sorunları üzerinde durmaktadır.[198] Kalkınmacı kamu yönetimi denklik ve kalkınma arasında tercih yapılmasını savunmaktadır.

4.1.2. Türk Kamu Yönetimi

Anayasamızın 123. maddesine göre; "İdarenin kuruluş ve görevleri, merkezden yönetim ve yerinden yönetim esaslarına dayanır." ve "İdare kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir." Buradaki "idare" kavramı, gerek örgüt gerekse işlevsel boyutunu kapsayacak şekilde geniş anlamdadır. Anglosakson devletlerde kamu sektörü yönetimi için "kamu yönetimi" kavramı kullanılırken Kıta Avrupa'sı devletlerinde ve Türkiye'de "idare"

---

[195]Hüseyin Özer, *Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi,* T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1997, s. 151.

[196]Sözen, *a.g.e.*, s. 74.

[197]Paşa Bozkurt, "Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeler", *Denetişim,* 2013, S. 12, s. 58.

[198]Ledivina Vidallon Carino, "A Review of the Evolution, Meaning and Operationilaziton of Key Concept in Public Administrative," *State Audit and Acountability*, State of Israil, State Comptroller Office, 1991, Jesusalem, s. 47.

olarak ifade edilmektedir.[199]

Türkiye'de idare Anayasamızın 126-135 inci maddeleri doğrultusunda genel olarak şöyle sınıflandırabilir;

- Merkezi İdare: Anayasa madde 126'ya göre; "Türkiye, merkezî idare kuruluşu bakımından, coğrafya durumuna, ekonomik şartlara ve kamu hizmetlerinin gereklerine göre, illere; iller de diğer kademeli bölümlere ayrılır. İllerin idaresi yetki genişliği esasına dayanır."
- Mahalli İdareler: Anayasa madde. 127'de değinildiği gibi; "İl, belediye veya köy halkının mahallî müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere kuruluş esasları kanunla belirtilen ve karar organları, gene kanunda gösterilen, seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzelkişileridir."
- Hizmet Yerinden Yönetim Kuruluşları: Merkezi idare ve mahalli idarelerin dışında kalan ve bazı hizmetlerin yürütülmesi için bulunan kuruluşlardır. TRT, yükseköğrenim kurumları ve yükseköğretim üst kuruluşları bu tür kuruluşların arasındadır.
- Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşları: Anayasamızın 135. maddesinde ifade edildiği üzere; "Belli bir mesleğe mensup olanların müşterek ihtiyaçlarını karşılamak, meslekî faaliyetlerini kolaylaştırmak, mesleğin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesini sağlamak, meslek mensuplarının birbirleri ile ve halk ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hâkim kılmak üzere meslek disiplini ve ahlâkını korumak maksadı ile kanunla kurulan ve organları kendi üyeleri tarafından kanunda gösterilen usullere göre yargı gözetimi altında, gizli oyla seçilen kamu tüzel kişilikleridir." Tabipler odası, veteriner hekimleri birliği, diş hekimleri odası, barolar birliği, mimarlar ve mühendisler odası gibi mesleki kuruluşları ve bunların oluşturdukları üst kuruluşlardan oluşmaktadır.

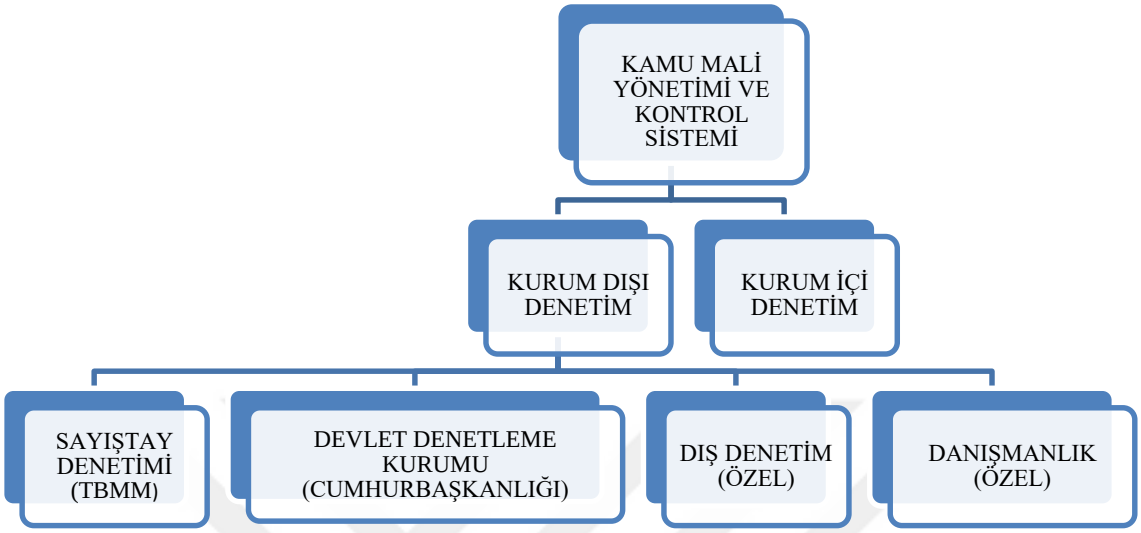
4.2. KAMU DENETİM ORTAMI

Batılı devletlerde demokrasi sisteminin yerleşmesi ve parlamenter demokrasinin oluşması vatandaşların yöneticiler karşısında sürdürdükleri mücadeleler sonucu olmuştur.

[199]Gözübüyük, *a.g.e.,* s. 1.

1665'de parlamenter denetim sisteme geçilmesi, bu konudaki mihenk taşlarından biridir.[200]

Kamu mali yönetimi ve kontrol sistemi kapsamında denetim türleri Şekil 4.1.'deki gibidir. Kurum içi denetim teftiş ve iç denetim mekanizmalarından oluşmaktadır.



Şekil 4.1. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemine Göre Denetim Sistemi

Kaynak: Kaspiana, 2016.

Türkiye'deki kamusal denetim, kamu örgüt sistemine göre organik olarak yasama, yürütme ve yargı organları tarafından yapılan denetimler şeklinde, üç ana başlık altında oluşmuştur.[201]

4.2.1. Yasama Organının Denetimleri

Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM), idarelerimizin denetimi için birçok türde metot kullanmaktadır. TBMM'nin, kanunların yapılması, değiştirilmesi ve yürürlükten kaldırılması, bütçe kapsamında ödeneklerin dağıtılmasında ve benzeri hususlarda görüşme yapılması esnasında idareleri denetleme olanağı bulunmaktadır.[202]

---

[200]Hasan Güner, "Denetim Açısından Milli Emlak Genel Müdürlüğünü Denetim Sistemi İle Kamu Yönetiminde İç Denetim ve Dış Denetim Açısından Milli Emlak İşlemlerinin Değerlendirilmesi, Performans Denetimi; İlkeleri, Metodolojisi ve Milli Emlak İdaresinde Uygulanabilirliği", M.B. Milli Emlak Genel Müdürlüğü, (Uzmanlık Tezi), Ankara, 2008, s. 45.

[201]Özer, *a.g.e.,* s. 155.

[202]Hacı Ömer Köse, "Denetim ve Demokrasi", *Sayıştay Dergisi,* Nisan-Haziran 1999, S. 33, s. 62-85.

Ayrıca Anayasa madde 160'da, "Sayıştay, merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir." denilerek Sayıştay'a meclis adına denetim yapma rolü verilmiştir.

4.2.1.1. Dolaylı Yoldan Yapılan Denetimler

Bu denetimleri, "kanun koymak, kaldırmak ve değiştirmek, bütçe kesin hesap tasarılarını görüşmek ve kabul etmek, gelir gider ve malların Sayıştay tarafından denetlenmesi, genel uygunluk bildirimi ve Sayıştay raporlarının görüşülmesi, "Kamu İktisadi Teşebüsleri'nin" ve Fonların Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulun tarafından hazırlanan denetim raporlarına göre sorumluları hakkında karar vermek" şeklinde belirtebiliriz.[203]

4.2.1.2. Doğrudan Yapılan Denetimler

TBMM, bütçeyi ve kamu mali yönetimini denetleyebilmektedir. Bütçe kararlarının alınması ve bu kararların yürütülmesi ile kesin hesapların denetimi şeklinde ifade edilen bütçe süreci TBMM görev kapsamındadır.[204]

Anayasa madde 87'ye göre; "Bütçe ve kesin hesap kanun tasarılarını görüşmek ve kabul etmek" TBMM'nin görev ve yetkileri arasında belirtilmiştir. Ayrıca yine madde 164 doğrultusunda, kesin hesap kanun tasarılarının TBMM tarafından denetleneceği düzenlenmiştir. KMYKK madde 5'de ise kamu maliyesinin temel ilkeleri arasında, "Kamu mali yönetimi TBMM'nin bütçe hakkına uygun şekilde yürütülür." denilerek bu hükümler çerçevesinde yasama organı kamu maliye politikalarının yürütülmesini denetlemektedir.

Bunlar dışında TBMM'nin doğrudan denetim yolları 98, 99 ve 100. maddelerinde düzenlenmiş olup madde 98'de, "TBMM soru, Meclis araştırması, genel görüşme, gensoru ve Meclis soruşturması yollarıyla denetleme yetkisi kullanır." şeklinde ifade edilmiştir.

---

[203]Özer, *a.g.e.,* s. 157.

[204]DPT, *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyon Raporu,* DPT Yayınları, Ankara, 2000, s. 90-91.

4.2.2. Yargı Organlarının Denetimleri

Kişiler ve yönetimle vatandaşlar arasında oluşan anlaşmazlıkların çözümünde en iyi yöntem idarenin faaliyetlerinin yargı organlarınca denetilmesidir. Yargısal denetim, hukuk devletinin orijinini, temelini ve menşeisini meydana getirmektedir.[205] Kamuda görev yapan bürokratların yürüttükleri faaliyetlerin hukuk kuralları çerçevesinde uygunluğu araştırılarak, devlete karşılık vatandaşların haklarını korumak için yargısal denetim önem kazanmıştır.[206] Yargı organlarının yaptıkları denetim uygunluk denetimidir.

4.2.2.1. Anayasa Mahkemesi Denetimi

Anayasa Mahkemesi görev ve yetkileri Anayasa madde 148'de, "Anayasa Mahkemesi, kanunların, kanun hükmünde kararnamelerin ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğünün Anayasaya şekil ve esas bakımlarından uygunluğunu denetler ve bireysel başvuruları karara bağlar. Anayasa değişikliklerini ise sadece şekil bakımından inceler ve denetler." olarak ifade edilmiştir.

4.2.2.2. Yönetsel Yargı Organlarının Denetimi

Bu denetimler Danıştay ve Askeri Yüksek İdare Mahkemesi tarafından yürütülmektedir. Danıştay Kanunu madde 23'e göre, "İdare Mahkemeleri ile vergi mahkemelerinden verilen kararlar ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülen davalarla ilgili kararlara karşı temyiz istemlerini incelemek ve karara bağlamak." ile "Kanunda yazılı idari davaları ilk ve son derece mahkemesi olarak karara bağlamak." Danıştay'ın görevleri arasında sayılmıştır.[207]

---

[205]Seda Gazez, "Türkiye'de Yeniden Yapılanma Çalışmaları İçerisinde Denetim Fonksiyonunun Yeri ve Önemi", Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2007, s. 45.

[206]Ahmet Başözen, "Kamu Bürokrasisi ve Denetim Yolları", *Kamu Hukuku Arşivi,* 1991/1, s. 41-51.

[207] 2575 Sayılı Danıştay Kanunu, 20.01.1982 Tarih ve 17580 Sayılı Resmi Gazete.

4.2.3. Yürütme Organlarının Denetimleri

Yürütme, Anayasamızda 101 inci ve takip eden maddelerde Cumhurbaşkanı, Bakanlar Kurulu, olağanüstü yönetim usulleri ve idare olarak ifade edilmiştir. Cumhurbaşkanlığı, başbakanlık, bakanlıklar ile bunlara bağlı-ilgili kurum ve kuruluşlara ait teftiş ile denetim kurulları aracılığıyla, devlet kurum ve kuruluşları denetlenmektedir.

4.3. TÜRKİYE'DE KAMU İÇ DENETİM SÜRECİ

Bugün itibariyle Türkiye'de de gelinen noktada; iç denetim, daha önceden de var olan mevcut teftiş ile denetimin eskiyen yöntem ve araçlarının modernize edilmiş şekli olarak karşımıza çıkmaya başlamıştır. İç denetim sistemi aslında modern denetim sisteminde özümsenen ve günümüzde gerekliliği herkesin kabul ettiği ilkeleri temel alır. İç denetçiler hata, suiistimal ve kusurdan ziyade risklerle ilgilenmektedir. Ancak ne denetlenen birimler ne yöneticiler ne de iç denetçiler, iç denetimin geçmişle değil daha çok gelecek ile ilgilenmesi gerektiği konusunda yeterli farkındalığa sahiptirler. Ülke olarak geçmiş ve olanlarla ilgilenirken meydana gelme ihtimali olanı göz ardı etmekteyiz.[208]

4.3.1. Türkiye'de Kamuda İç Denetime Geçiş Süreci

Denetim tarihinin, çok eski çağlara dayandığı varsayılmaktadır. Denetimin asırlardır var olması, yönetimin önemli bir fonksiyonu olarak bundan sonra da var olmaya devam edeceğini göstermektedir.

Denetim, yönetimin en önemli süreçlerinden birisidir. Çünkü denetimle, amaçlanan ile yapılan arasındaki fark ortaya çıkacak, böylece amaçların ne derecede gerçekleştiği anlaşılacak, geleceğe dönük plan ve programlar buna göre yapılacaktır. O halde, diğer bir deyişle denetim, uygulamanın başarı derecesini tarafsız olarak tespit etmektir.[209]

Zaman içerisinde, denetim sistemi de çağın gereklerine ve beklentilere göre kendini yenileme ve geliştirme ihtiyacı hissetmekte, dönem dönem denetim sistemlerinde yeni

---

[208] Faruk Uysal, *Kamu İdarelerinde Daha Etkili Bir Yönetim İçin Nasıl Bir İç Denetim? Konferansı,* 24 Eylül 2014 içinde, Ramazan Doğanay - Mehmet Ali Meydanlı (der.), TBMM Basımevi, Ankara, 2015**,** s. 13-15.

[209] Ersan, *a.g.e.,* s. 122.

yaklaşımlar ve yöntemler uygulanmaktadır. Yönetime ilişkin kuramlar, yönetim süreçlerinden biri olan değerlendirme aracılığı ile denetimi de kapsamaktadırlar. Bu kuramların amaçlarına, özelliklerine göre, savundukları ilkelerin değişmesiyle, ilgili oldukları denetim anlayış ve uygulanışı da değişmektedir.[210]

Denetim sistemlerinde değişimi zorunlu kılan nedenler; organizasyonların büyümesi, kaynakların daha etkin kullanılma zorunluluğu, faaliyetlerin giderek daha karmaşık hale gelmesi, iletişim ve bilgi işlem teknolojisinde yaşanan gelişmeler, risklerin doğru bir şekilde belirlenmesine ve tanımlanmasına duyulan ihtiyacın artması, performans yönetiminin benimsenmesi şeklinde sayılabilir. 1950'lerle beraber şirketlerin genişlemesi ile iç denetimin gelişmesi de hızlanmış ve iç denetim uluslararası nitelikte yapılanmaya başlamıştır. Modern iç denetim, IIA'nın kurulmasıyla başlamıştır. İç denetimle ilgili uluslararası kuruluşlardan bazıları, IIA, "Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu", "Uluslararası Sayıştaylar Birliği", "Bilgi Sistemleri Denetimi ve Kontrolü Demeği", COSO şeklinde sayılabilir. Özellikle AB adayı ülkeler, müzakereler doğrultusunda hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlanmak için iç denetim sistemini kurmaları zorunlu olmasından dolayı ilgili mevzuatlarında yer vermeye başlamışlardır.[211]

İç Denetim uygulamaları Türkiye'ye 80'li yıllarda girmeye başlamıştır. Özel sektör içerisinde önem kazanması, iç denetimin dünyada olduğu gibi ülkemizde de giderek tanınmasına ve önemsenmesine neden olmuştur. 2000'li yılların başından itibaren, Türk Kamu Yönetim anlayışını da etkilemiş ve AB uyum süreciyle birlikte, kamu idari yapımız içerisindeki yerini almaya başlamıştır. Önceleri, iç denetim işletme sahiplerine ya da yöneticilerine muhasebe ve mali konularda yapmış oldukları denetimlerle mali anlamda mevcut durumlarını korumalarına destek verecek bir görev üstlenirken, 2000'li yıllardan itibaren iç denetim tüm faaliyetleri içine alacak şekilde genişletilmek suretiyle, örgütün tüm aktivitelerine uygulanabilir bir yapıya kavuşmuştur. Bu gün itibariyle gelinen nokta, iç denetçilerin yetenek ve yeterliklerini daha yukarılara taşımalarını zorunlu kılmaktadır. Zira değişen ve gelişen küresel koşullar iç denetçilerin geliştirici ve yapıcı rollerinin daha üst düzeylere çıkarılmasını gerektirmektedir.[212]

Türkiye'de yazılı mevzuatlarla ilk iç denetim uygulamaları bankacılık sektöründe başlamıştır. Basel I ölçütleri, Bankacılık Gözetim Komitesi tarafından 1989 Yılında yayımlanmış olmasına karşılık ülkemiz bankacılık sisteminde 2001 Yılından itibaren

---

[210]Başar, *a.g.e.,* s. 5.

[211]Şahin, *a.g.t.,* s. 84.

[212] Gürkan, *a.g.t.,* s.94.

uygulanma imkânı bulabilmiştir. Basel I ile birlikte Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun, 03.10.2001 tarihli kararı üzerine, 2002 yılında Merkez Bankasında İç Denetim Genel Müdürlüğü kurulmasıyla birlikte iç denetim Türk bankacılık sistemine girmiştir.[213]

Bankacılık sektörü dışındaki diğer kamu idarelerinde süreç, kamuda yapılan reformlara ilişkin projelerden birisi olarak başlamıştır. AB ile yürütülen müzakerelerin bir gereği olarak, iç denetim sistemi KMYKK ile kamu idari yapısındaki yerini almaya başlamıştır. Türk mali yapısının AB müktesebatına uygunluğunu sağlamak için AB fonlarından finanse edilen çeşitli projeler hazırlanmış ve uygulamaya konulmuştur. Bu projelerden biri de Maliye Bakanlığı ile Fransa Ekonomi Maliye ve Endüstri Bakanlığı'nca yürütülen "Türk Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sisteminin AB Uygulamaları ve Uluslararası Standartlarla Uyumlaştırılması" mevzulu projedir. Proje 2004 yılında uygulamaya konulmuştur. Projeyle İç Kontrol ve İç Denetimin temel süreçlerine ilişkin önemli çalışmalar yapılmıştır.[214]

Yine 2006 yılı içerisinde gerçekleştirilen MATRA Projesi ile Hollanda ile mali hizmetler birimlerine yönelik eğitim çalışmaları gerçekleştirilmiş, düzenlenen konferansta kamu idarelerinde yeni olan mali hizmetler birimlerinin işleyişine yönelik uluslararası standartların anlaşılması ve uygulamaya geçirilmesine yönelik önemli katkılar sağlanmıştır.[215]

1927 yılından bu tarafa kamu idarelerinin, yönetimi, nitelikleri, teşkilat yapıları, sayıları ve görev anlayışlarında önemli değişiklikler olmuştur. Mali yönetim ve kontrol sistemleriyle ilgili Dünyada da önemli gelişmeler yaşanmıştır. KMYKK ile birlikte kamu idarelerinde; "stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, orta vadeli harcama sistemi, mali saydamlık ve hesap verebilirlik" kavramları ön plana çıkmıştır.[216]

Kamu Mali Yönetiminin AB müktesebatına uygun hale getirilebilmesi ve uluslararası standartlara kavuşturulabilmesi amacıyla, KMYKK yürürlüğe konulmuştur. KMYKK ile yapılan düzenlemelerin bir kısmı, Kanunun yayımlandığı 10.12.2003 tarihinde, bir kısım maddeleri 01.01.2004 tarihinde, diğer maddeleri de 01.01.2005'de yürürlüğe girmiştir. Kanunla

---

[213] Levent Sezal, "Banka Sistemlerinde Etkin Bir İç Denetim Ve Risk Yönetim Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri: Ticari Bir Bankanın Uygulamaları Üzerine İncelemeler", Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Adana, 2006, s. 150.

[214] Ahmet Bağbaşlıoğlu, "1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunun Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Karşılaştırılması", *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar* içinde, Erkan Karaarslan (der.), Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları, Yayın No: 11, Ankara, 2006, s. 23.

[215] T.C. Maliye Bakanlığı - Hollanda Maliye Bakanlığı, Kamu Mali Yönetim Sisteminde Strateji Geliştirme Başkanlıklarının Rolü Konferansı, 9 Kasım 2006.

[216] Şafak Birol Acar, "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sisteminde Mali Hizmetler Birimleri", *İç Kontrol Bülteni,* Nisan-Haziran 2008, S. 1, s. 78.

ilgili ikincil düzey mevzuat 31.12.2007 tarihi itibariyle tamamlanmıştır.

KMYKK yürürlüğe girmesiyle birlikte Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (BÜMKO) bünyesinde 05.05.2006 tarihinde, yeni düzenlemelerin uygulanmasını koordine etmek için "İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi" ve İDKK'nın sekretaryasını yürütmek üzere "İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Dairesi" kadroları ihdas edilmiştir.[217]

KMYKK ile öngörülen yeni sisteme geçişle ilgili olarak, 2004 yılından itibaren önemli çalışmalar yapılmış ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrolü kapsamında birçok ikincil ve üçüncül düzey mevzuat hazırlanmıştır. Ortaya çıkan yeni ihtiyaçlar göz önüne alınarak "5436 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" KMYKK'da önemli yenilikler yapılmış, bu değişiklikler ve öngörülen mali yönetim ve kontrol sistemine dair düzenlemeler, 01.01.2006 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

5436 sayılı Yasayla yapılan yeni düzenleme ile;

Mali hizmetler birimine verilen görevlerin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesi için organizasyon bünyelerinde bulunan "Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlıkları" ile "Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Dairesi Başkanlıkları", SGB'lere, Strateji Geliştirme Daire Başkanlıklarına ve müdürlüklere dönüştürülmüştür.[218]

Yasanın yürütülebilmesi doğrultusunda ihtiyaç duyulan kadro ihdas ve iptalleri ile özlük haklarına dair değişikliklerin yanı sıra yeni mali yönetim ve kontrol sisteminin Maliye Bakanlığına verdiği görevlerin daha etkin ve verimli bir yolla yürütülebilmek için uzmanlaşmaya dair düzenleme yapılmıştır.[219]

Bu değişiklik ile birlikte, BÜMKO tarafından 05.05.2006 tarihli Onay ile Harcama Öncesi Kontrol Dairesi'nin adı İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi olarak, Mali Yönetim Dairesinin adı Mali Yönetim Merkezi Uyumlaştırma Dairesi olarak ve İç Denetim Dairesi'nin adı da İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Dairesi olarak değiştirilmiştir.

---

[217]İDKK, "İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Dairesi 2007 Yılı Faaliyet Raporu", http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Faaliyet%20Raporlari/IcDenetimMerkeziUyumlaştirmaDairesi2007FaaliyetRaporu0111-5588.aspx, (09.05.2017). BÜMKO, "2007 Yılı Faaliyet Raporu", İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi, s. 1, https://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/3643,2007faaliyetraporupdf.pdf?0, (09.05.2017).

[218]Bağbaşlıoğlu, *a.g.e.,* s. 23.

[219]Burak Pınar, "Türk Bütçe Hukuku Açısında Kamu Mali Yönetim Sisteminin Hukuki Analizi", Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İzmir, 2009, s. 385.

Ayrıca "2015 yılına ait Genel Yatırım ve Finansmanı Programının Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esasların Belirlenmesine Dair Tebliğ"[220] yayınlanmasıyla birlikte "Kamu İktisadi Teşebbüsleri" ve bağlı ortaklıklarında iç kontrol sistemleri oluşturmaları ve iç kontrol birimleri kurma çalışmaları tamamlanmıştır. Böylece iç denetim sistemi kamu işletmelerini de bünyesine alarak denetim ağını genişletmiştir.

Gelişen süreçlerle beraber denetim yaklaşımlarında meydana gelen değişimler Çizelge 4.1.'deki gibidir.

Çizelge 4.1. Denetim Yaklaşımları

	1. NESİL KONTROL ESASLI DENETİM	2. NESİL SÜREÇ ESASLI DENETİM	3. NESİL RİSK ESASLI DENETİM	4. NESİL RİSK YÖNETİMİ ESASLI DENETİM
AMAÇ	Temel mevzuata uyum	Sürecin etkinliği ve verimliliği	Kontrolün etkinliği ve kilit risklerin azaltılma prosedürleri	Hedeflere ulaşmak ve riskleri azaltmak/ optimize etmek için risk yönetim faaliyetlerinin etkinliği
YAKLAŞIM	Mevzuatı anlama ve uyum denetimi	Mevcut süreci iyi uygulama örnekler ile kıyaslama	Kilit kurumsal risklerin tespiti ve kontrollerin riskleri azaltıp azaltmadığının değerlendirilmesi	Hedef/amaçları anlama, ilgili riskleri tespit etme, risk tolerans düzeyini anlama, performans ve risk tedbirlerini tanımlama, risk yönetiminin etkinliğini değerlendirme
ODAK NOKTA	Uygunluk durumundan sapmaların tespiti	Mevcut durum ile en iyi uygulama arasındaki farkların tespiti	Kontrol ve prosedürlerin risklerin azaltılması için gereken şekilde işleyip işlemediğinin	Mevcut durum ile istenen risk yönetimi etkinliği arasındaki farkların tespiti
TEST YAKLAŞIMI	Bazı uygunluk testleri içeren istatistiksel temelli tahmin ve maddi doğruluk testi	Bazı uygunluk testleri içeren ve mevcut durum ile en iyi uygulama değerlendirmesini	Maddi doğruluk ile uygunluk testlerinin bileşimi ve kilit risklere odaklanma	Maddi doğruluk ile uygunluk testlerinin bileşimi ve kilit hedefler ile bu hedefler ile bağlantılı risklere odaklanma
ÖNERİLER	İlgili mevzuattan sapmalara yönelik öneriler	Belli operasyonel hedeflere yönelik öneriler	Kilit risklere ilişkin sapmalara yönelik öneriler	Temel risk ve kilit kurumsal amaçlardan sapmadan kaynaklanan risk yönetimi etkinliğine yönelik öneriler

Kaynak: Sobel, 2011, s. 3009-3010.

[220]Başbakanlık (Hazine Müsteşarlığı), 2015 Yılına ait Genel Yatırım ve Finansman Programının Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esasların Belirlenmesine Dair Tebliğ, 15.01.2015 Tarih ve 29237 Sayılı Resmi Gazete.

Çizelge 4.1.'den de anlaşılacağı üzere, yalnızca mali tabloların uygunluğu denetimi ile başlayan birinci nesil iç denetim yaklaşımından kurumun hedeflerine ulaşırken karşılaşacağı risklerin optimal biçimde yönetimi konusunda bağımsız inceleme yapan ve öneriler getiren dördüncü nesil iç denetim yaklaşımına doğru büyük değişimler yaşanmaktadır.

Birinci nesil denetim yaklaşımı olarak kabul edilen 1980 öncesi dönemde iç denetimde yaygın olarak kullanılan kontrol esaslı denetimde amaç yasal düzenlemelere, kurum politikalarına ve "Kamu İç Denetim Standartlarına" uyum ile temel mali tabloların doğruluğunun tespit edilmesidir. Denetim fonksiyonunun, genel yönetim sorumluluğu bağlamında katkısı devam ettiğinden kontrol esaslı denetim günümüzde de ağırlığını korumaktadır. 1980'li yıllarda önem kazanan süreç esaslı denetimin temel amacı, belirli kurumsal hedeflere ulaşmada süreçlerin etkinliği ve verimliliğine karar vermektir. Özellikle 1990'lı yılların sonlarında KRY anlayışı ile gelişen risk esaslı denetim ile risk yönetiminin belli bir birimde değil, kurumun tümünde bütüncül bir yaklaşım ile ele alınmasının önemi artırmıştır. Öte yandan, risk esaslı denetim yaklaşımında risklerin kabul edilebilir düzeye düşürülmesi temel vurgu iken, risk yönetimi esaslı denetim yaklaşımında ise kurumsal hedeflere ulaşmak için gerekli olan kilit risklerin optimize edilmesi önem kazanmaktadır.[221]

4.3.2. İç Denetimle İlgili Beklentiler

Yasal düzenlemeler gereği, iç denetim çeşitli kamu idarelerinde diğer denetim birimlerinden ayrı bir denetim olarak yapılandırılmıştır. İç denetimin kamu yönetiminde sağladığı yararlar konusunda araştırmalar yapılmaktadır. Yeni yöntem ve teknikler göz önüne alındığında, iç denetimin kamu hizmetlerinin yürütülmesine değer katması beklenilmektedir.

İç denetimin kamu idarelerinde yapılandırılmasına ilişkin beklenti ve görüşler genel hatlarıyla klasik beklenti ve görüşler ile yenilikçi beklenti ve görüş olarak iki grupta toplanabilir.

[221]Paul J. Sobel, Auditor's Risk Management Guide: Ingtegrating Auditing and ERM, CCH Inc., Chicago, 2011'den aktaran Halis Kıral, İç Denetim "yönetime değer katmak", İDKK Yayınları, Yayın No: 1, Ankara, 2014, s. 327.

4.3.2.1. Klasik Görüş

Klasik görüşün ana teması, görülen ve bilinen yöntemlerin en iyisi teşkilat yapısı, işleyiş ve yönetim anlayışı olarak iç denetime kazandırılmalıdır. Bu görüş bir kısım iç denetçiler ile özellikle, iç denetimin birim olarak kurulabildiği iç denetim birimlerinde yöneticilik görevi üstlenenlerin bir kısmı tarafından savunulmaktadır. Mesleğin itibarının, imajının, kariyerinin, değerinin, bu şekilde sürdürülebileceği kanaatinin hâkim olduğu bir görüştür. Varsayımları aşağıdaki gibidir;[222]

- İDB, idarelerin teşkilat şemaları içerisinde ne kadar yukarılarda bir yerlere bağlı olursa o kadar güçlü olur. Hem mevcut denetim birimlerinin genel yapılan ve beklentileri hem de uluslararası iç denetim standartları bunu gerektirmektedir.
- Ne kadar güçlü olarak bilinen birimlerin yapısına benzerse veya onlardan biraz daha fazla imtiyazlı bir yapı kurulursa o kadar etkili olur.
- Birim yöneticisinin unvanı ve aylık göstergesi ne kadar yüksek olursa iç denetimin itibarı o kadar yüksek olur.
- Birim yöneticisi ne kadar çok sorumluluk alırsa, birim içindeki gücü o kadar çok artar. İç işleyişte karışıklık olmaz.
- Yöneticinin ne kadar çok yetkisi olursa, birim içi disiplin o kadar iyi sağlanır. İşler iç denetçilere daha iyi yaptırılır. İş verimi ve kalitesi artar. Her şey yolunda gider.
- İç denetim yönetiminin iç denetçiler üzerindeki vesayeti güçlendirilirse, iç denetim hizmetlerinin çekip çevrilmesi kolaylaşır.

4.3.2.2. Yenilikçi Görüş

Mevcut kamu kuruluşlarının teşkilat yapılarının verimsiz olduğu, etkili ve verimli bir hizmet üretilemediği için reform arayışlarına girilmiştir. Yapılan yeni düzenlemelerle yönetimden beklenenler değişmiştir. Yeni yönetim anlayışı; "katılımcı ve paylaşımcı, şeffaf ve hesap verebilir, stratejik planlama ve performans yönetimine dayalı, gelecek yönelimli, sonuç ve hedef odaklı, yerel ve yerinden yönetim ağırlıklı, yatay organizasyon yapısı ve yetki devri

[222] Durmuş Gökmen, *Kamu İdarelerinde İç Denetim,* Alt Yayınevi, Ankara, 2009, s. 22.

ile yönetime değer katan sistem odaklı" bir denetim anlayışını gerektirmektedir, ayrıca henüz alt yapısının teşekkül ettirilememiş ve kamu idarelerinde yeterince denenmemiş olmasından kaynaklanan bir takım belirsizlikleri bulunan bir görüştür.[223]

4.3.3. İç Denetim ve Teftiş Yaklaşımlarının Değerlendirilmesi

Ülkemizde uygulanan hali hazırdaki denetim sistemi teftiş ağırlıklıdır. Audit kavramıyla belirtilen denetim sistemine nazaran inspection kavramıyla açıklanabilecek teftiş sisteminin noksanlıkları bulunmaktadır. Günümüz teftiş kurullarının daha ziyade düzenlilik denetimine ağırlık vererek faaliyet denetimi yapmaları sebebiyle yolsuzluk doğuran sistemin giderilmesi hususunda gerekli desteği yapmamaktadırlar. Genel kabul gören denetim standartlarının olmamasından, gelişen denetim yaklaşımlarından faydalanmamalarından, denetim raporlarının kamuoyu ile paylaşılmamasından, denetleyen ile denetlenenler arasından güvensizlikten kaynaklanan eksiklikler bulunmaktadır.[224]

Kamu idareleri içerisinde üst yöneticiye bağlı olarak denetim faaliyetlerini yürüten teftiş kurullarının tüzük ya da yönetmeliklerinde teftiş ya da denetim kelimesinin tanımlanmasının yapılmadığı görülmektedir. Bu kavramlar ile birlikte ayrıca danışman anlamında murakıp kavramı da kullanılmaktadır. Literatürdeki tanımlar incelendiğinde farklı anlayış ve beklentilere göre farklı, teftiş ve denetim tanımlarının yapıldığı görülmektedir. Bu doğrultuda Türkiye'de denetimin genel amacı esas alındığında aşağıdaki gibi tanımların ön plana çıktığı görülmektedir.

Türkçede denetim kelimesi denetlemek fiilinin gerçekleştirilmesini ifade etmektedir. Türk Dil Kurumu'nun tanımına bakıldığında[225], denetlemek "Bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek" şeklinde tanımlanmıştır.[226] Türk Dil Kurumuna göre teftiş ise "Bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırma, denetleme, denetim" olarak tanımlanmıştır.[227]

---

[223]M. Sait Arcagök, "Yeni Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi", Sayıştay Sunum, http://sgb.gov.tr/Yeterlilik/SAYIsTAYsnm.pdf, (16.06.2016).

[224]Ahmet Kaplan, "İngiltere'deki Kamu Denetim Sisteminin Genel Olarak Yapısı", T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı Müfettişliği, 2007, teftis.kulturturizm.gov.tr/TR,14181/arastirma-raporlari.html, (16.06.2016).

[225]İsmail Parlatır vd., "Denetim", *Türkçe Sözlük,* 9. Baskı, Türk Dil Kurumu Basım Evi, Ankara, 1998, c. 1, s. 553.

[226]Saadetdin Tunahan Baykara, "Denetimin İlişkili Olduğu Disiplinler Üzerine Bir Değerlendirme", *Sayıştay Dergisi*, 2013, S. 90, s. 97.

[227] Parlatır vd., "teftiş", a.g.e., c. 2, s. 2167.

Denetim kavramı farklı yazarlar tarafından farklı farklı tanımlanmaktadır. Başar (2000), denetim kavramını açıklarken, klasik yönetim kuramlarının denetimin, kontrol öğesine ağırlık verdiğini, yapılan işin gözetilmesi esasına dayandığını belirtmektedir. İnsan ilişkileri merkezli yönetim kuramlarının ise; rehberlik ve yardıma yönelik denetimi benimsediklerini ve denetimin sosyal yönünün ağırlık kazandığını belirtmektedir.[228] Fişek (2012), denetimi *"*Örgütçe benimsenen amaçların ya da üstlenilen görevlerin eksiksiz, verimli ve zamanında gerçekleşip gerçekleşmediğinin hiyerarşi içinde yaptırımlı biçimde izlenmesidir" şeklinde tanımlamıştır.[229] Ersen (1987), Yönetim Süreçleri adlı kitabında, denetimi *"*Uygulamayı plan ile karşılaştırmak, plandan ayrılan noktaları tespit etmek *ve* bunların nedenlerini araştırmak, aksaklık ve yanlışlıkları giderici, düzeltici çalışmalar yapmaktır."[230] şeklinde ifade etmiştir. Türkiye'de denetim kelimesinden genel olarak, bir kurumda çalışan geçici personelin görev ifa etme yöntemlerini gözlemlemek, hata ile eksikleri bulmak, bunların düzeltmesi için ihtiyaç duyulan tedbirleri almak, problemleri çözmek, gelişmeleri göstermek, yeni yöntemler oluşturmalarını sağlamak anlaşılmaktadır.[231]

Güredin (1988), denetim türlerini; finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimi, iç denetim, faaliyet denetimi şeklinde dört başlık altında saymıştır. İç denetimi ise "mali nitelikteki faaliyetler ile mali nitelikte olmayan faaliyetlerin gözden geçirilerek değerlemesinin yapıldığı bir denetim türüdür." ifadeleriyle ortaya koymuştur.[232]

19'uncu yüzyıldan itibaren ülkemizde yer edinen Teftiş sisteminin kökeni Osmanlı dönemine kadar uzanmaktadır. Teftiş ve müfettiş kavramları özellikle "Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığı", "İç İşleri Bakanlığı Mülkiye Teftiş Kurulu" ve "Adalet Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığı" gibi köklü teftiş kurulları ile özdeşleşmiştir. Türkiye'de teftiş oluşumu 1925 yılından itibaren kamu sektöründe daha belirgin hale gelmiştir.[233]

Teftiş kavramına baktığımızda genel olarak, inceleme, araştırma, soruşturma, doğruyu bulmak için arama, tarama, muayene ve kontrol etme anlamına gelir.[234] Rehberlik ve mesleki yardım etkinliklerine ağırlık veren insan ilişkileri yaklaşımına uygun olarak, iş başında yardım

---

[228] Hüseyin Başar, *Eğitim Denetçisi,* Pegem Akademi Yayıncılık, Ankara, 2000, s. 5-6.

[229] Kurthan Fişek, *Yönetim,* Kilit Yayınları, Ankara, 2012, s. 238.

[230] Nurgün Ersan, *Yönetim Süreçleri ve Teorileri,* Semih Ofset, Ankara, 1987, s. 121.

[231] Taymaz, *a.g.e.*, s. 27.

[232] Güredin, *a.g.e.*, s. 14-15.

[233] İ. Kalender, "Türk Kamu İdaresinin Yeni Yönetim ve Denetim Sistemleri", *Türk İdare Dergisi*, S. 460, 2008, s. 96.

[234]Osman Erdem, *Türk Teftiş Sistemine Genel Bir Bakış, I. Teftiş Semineri, Türk Teftiş Sisteminin Bugünü ve Geleceği,* Denetde Yayını, Ankara, 1988, s. 12.

ve rehberlik kavramlarının ön plana çıkarıldığı birçok teftiş tanımı da yapılmıştır.

Teftiş, kamu ile kuruluş menfaatine beşeri davranışları kontrol etme süreci olup daha evvel önceden ortaya koyulan hedeflerin meydana gelme seviyesini belirlemek üzere her kurumda yapılır.[235]

Eğitim öncelikli teftiş tanımı; arzu edilen ve gereksinim hissedilen yer ile zamanda temin edilen, eğitimin tüm seviyelerine yürütülebilen mesleksel rehberlik ile yardımdır.[236]

Kullanılan kelimelere yüklenen anlamlar, zaman içerisinde farklılaşabilmektedir. KMYKK ile benimsenen denetim anlayışı, denetim ve teftiş kelimelerinin yeniden yorumlanması gereğini ortaya koymaktadır. KMYKK madde 75 ve 77 haricinde, kanunda "teftiş" kavramı yer almamaktadır. Bu maddelerde, "malî yönetim ve kontrol sisteminin tümüyle zaafa uğradığı, belirgin yolsuzluk veya kamu zararına yönelik emarelerin ortaya çıktığı durumlarda" Maliye Bakanı ve İçişleri Bakanı "yetkili denetim elemanlarına, tüm malî yönetim ve kontrol sistemlerini, malî karar ve işlemlerini mevzuata uygunluk yönünden teftiş ettirir." Yine yasada 94 yerde "denetim" kavramı bulunmasına rağmen "teftiş" kavramı 4 yerde geçmektedir. Bu husus yeni denetim anlayışında denetim kavramına yapılan vurgu açısından önemlidir.[237]

KMYKK ile getirilen iç denetim, batıda kullanılan "audit" kavramına uygun olarak düzenlenmeye çalışılmıştır.

Denetçiler, müfettişler ile düzenleyicilerin rolleri birbirine benzer gibi görünmektedir. Ancak rolleri farklı olmakla birlikte birbirlerini tamamlayan süreçleri kapsamaktadır. Denetim ile düzenleme sistemleri değişkendir. Geleneksel denetim yaklaşımı olarak teftiş; "hizmetlerin ulusal ve yerel performans standartlarını, yasal ve mesleki gereklilikleri ve hizmetin kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılayıp karşılamadığı hakkında bağımsız bir kontrol sağlayan ve raporlamada bulunan periyodik ve hedefli bir inceleme sürecidir."[238]

İç denetim, yönetimin bir parçasıdır. Fakat yönetimden fonksiyonel bağımsızlığa sahiptir. İç denetim ağırlıklı olarak risk esaslı ve sistem odaklı olarak planlanmakta ve yapılan denetimler sonucunda idarelere güvence sağlamaktadır. Denetim hizmetlerinin yanında

---

[235] Haydar Taymaz, *Eğitim Sisteminde Teftiş,* Pegem Akademi Yayıncılık, Ankara, 2015, s. 1.

[236] Taymaz, *a.g.e.*, s. 2-3.

[237] Nazmi Arif Gürkan, "Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı", Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Isparta, 2009, s. 128-130.

[238] Public Audit Forum, The Different Roles of External Audit, Inspection and Regulation: A Guide for Public Service Managers, Public Audit Forum, London, November 2002.

danışmanlık hizmetleri de verilmektedir.

Türkiye'de İç denetim; denetimin idari işleyişten bağımsız olması gerektiği ilkesinden hareketle AB Komisyonunun da görüşleri doğrultusunda idarelerin en üst yöneticisine rapor verecek şekilde konumlandırılmaya çalışılmıştır. KMYKK ile Milli Savunma Bakanlığı hariç bakanlık düzeyinde üst yönetici müsteşar olarak tanımlanmıştır. Bu nedenle, bakanlık düzeyinde görev yapacak iç denetçiler, Milli Savunma Bakanlığı dışındaki diğer bakanlıklarda müsteşara bağlı olarak görev yapacak şekilde konumlandırılmışlardır.

Kamu idare yapısında birimlerin protokol sıraları, üst yöneticiye yakınlık ve uzaklığa göre ortaya konulmaktadır. Birimler arası ast üst ilişkisinde de bu sıralamaya uyulur. Bakanlık düzeyinde, idarelerin büyük çoğunluğu üst yöneticiye bağlı olarak yapılandırılmıştır.

Kamu idarelerine birden fazla aynı görevi yapan denetim birimi olmamalıdır. Birçok kamu idaresinde önceden var olan teftiş kurulları veya denetim birimleri görevlerine devam ederken benzer misyon yüklenmiş İDB'ler de kurulmuştur. Kamu idaresinde iç denetimden başka denetim birimlerinin bulunması halinde, denetim birimleri arasında ahenk ve uyumun sağlanabilmesi için, denetim birimlerinin görev alanları, işbirliği yapılabilecek konular ve benzeri hususlar yapılacak hukuki düzenlemelerle belirlenmelidir.[239]

Teftiş ile iç denetim hakkında bir diğer konu ise, teftişin belirsiz zamanlarda ve arzu edildiğinde yapılmakta olan bir faaliyet iken iç denetim, idarenin kurumunda bizzat veya kurduğu birime yaptırdığı faaliyettir.[240]

İç denetim uygulamalarında BT denetimi ayrı bir öneme sahiptir. BT'lere yönelik ayrı denetim rehberleri hazırlanmakta, bu alanda görev yapacak iç denetçilere alana özel yeterliliklerin kazandırılmasıyla ilgili eğitimlerin verilmesi ön görülmektedir. "İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik" madde 34'de, "Kamu idarelerinde görev alan iç denetçilerden ihtiyaca göre oluşturulan gruba, Kurulun koordinatörlüğünde yazılım, donanım ve BT yeterliliği, verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı, izinsiz erişimlere karşı güvenliği, bilgi ve kayıtlara erişimlerin kontrol altında tutulması ve bir sistem içinde denetlenmesi amacıyla ayrı bir eğitim verilir." şeklinde ifade edilmiştir. BT denetim görevi iç denetimlere verilen görevler arasında sayıldığından ve bu denetim türü, özel teknik bilgi alt

---

[239]Semih Bilge, Murat Kiracı, "Kamuda İç Denetime Geçiş Sürecinde İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler: Kamu İç Denetçileri Üzerine Bir Araştırma", *Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Sempozyumu Kitabı* içinde, Ege Üniversitesi, 25-27 Mart 2011, s. 164.

[240]Yaşar Okur, "Türkiye'de Teftiş ve İç Denetim: Kavramlar, Beklentiler ve Hayatla Yüzleşme", Maliye Dergisi, 2010, S. 158, s. 570-582.

yapısına sahip olmayı gerektirdiğinden İDB'lere, BT denetimi yapabilecek alan uzmanlarının da alınması ya da mevcut iç denetçilerden bir kısmının özel eğitimlerle bu alanda yetiştirilmesi, sistemin sağlıklı işlemesi için zorunluluk olarak görülmektedir.

İDKK tarafından yayımlanan (2008-2010) strateji belgesinin "Stratejik Amaçlar" başlıklı üçüncü bölümünde "Birden fazla uzmanlık alanını ilgilendiren faaliyetleri olan kamu idarelerinde bu uzmanlık alanlarına sahip iç denetçilerin de atanması" şeklindeki ifade ile kamu kurum ve kuruluşlarının denetlenmesinde, İDB'lerde denetçi yeterlilikleri açısından zayıflıkların oluşmaması hedeflenmiştir.

Teftiş ve iç denetim sistemlerinin karşılaştırılması Çizelge 4.2.'deki gibi belirtilebilir.

Çizelge 4.2. İç Denetim ve Teftiş Farkı

İç Denetim	Teftiş
İnsan odağa alınır. Güven esaslıdır.	Devlet/Bürokrasi merkezlidir.
Risk bazlı denetim anlayışı hâkimdir.	Risk değerlendirmesini geçmiş tecrübeleri ile belirler.
Denetim maliyetlerini dikkate alır.	Denetim maliyetlerini sorgulamaz.
Denetçinin performansını sürekli ölçer.	Denetçinin performansını değerlendirme ölçütleri kısıtlı ve teamüllere bağlıdır.
Uluslararası denetim standartlarıyla belirlenmiş denetim tekniklerini kullanır. Risk esaslı ve sistematik süreç denetimleri yapar. Proaktiftir.	Uygunluk denetimleriyle yolsuzlukla mücadeleyi ölçer. Mevzuata uygunluğu esas alır. Birey, olay ve işlem odaklı teftiş yapar. Reaktiftir.
Mesleki yeterliliğin gereği sürekli ve sistematik eğitim vardır.	Düzensiz, kesintili meslek içi eğitim vardır.
İdareye makul bir güvence sağlar.	İdare uygulamalarındaki hata ve yanlışlıkları tespit etmek suretiyle idareye güvence sağlar.
İdareye sürekli danışmanlık yapar.	İdareye teftiş öncesi ve sonrası her zaman öneride bulunur.
Sistem ve süreç odaklı denetim yapar.	Örnekleme yoluyla denetim yapar.
En üst yöneticiye bağlıdır.	Bakan dâhil değişik otoritelere bağlıdır.
Denetimin tüm türlerini kapsar.	İdari iş ve işlemlerin tümüne odaklanmıştır.
Riskleri tespit etmek ve öneriler geliştirmek asli görevidir.	Yolsuzluk ve usulsüzlükleri tespit etmek asli işlerinden sadece birisidir.
Geleceğe odaklıdır.	Geçmişe dönüktür.
Yazılı kurallara sahiptir.	Yazı kurallarından çok teamüllere bağlıdır.
Çalışma ve raporlama anlayışı standarttır.	Çalışma ve raporlama anlayışı kurumdan kuruma değişiklik gösterebilir.

Kaynak: Gürkan, 2009: 129.

Çizelge 4.2.'de görüldüğü gibi özet olarak risk odaklı yeni iç denetim yaklaşımın teftişten farkı; denetim planlamasında üst yönetici ile birlikte çalışanların görüş ve önerileri

dikkate alınır, sürekli olarak denetimde iyi uygulama örnekleri araştırılır, geliştirilir ve idarelerin amaçlarına katkı sağlanmaya çalışılır. Yürütülen denetim süreçlerinde uluslararası denetim standartları esas alınır. İDB'ler İDKK tarafından belirli aralıklarla "Kamu İç Denetim Standartlarına" uygunluk yönünden denetlenir.

Teftiş ve iç denetim yaklaşımlarına yapılan eleştirilere de baktığımız zaman teftiş yaklaşımı, uzun zamandır gerek yapılanmaları, gerekse fonksiyonları olarak önemli eleştirilerle yüz yüze kalmıştır. Bu eleştirilerin bir kısmı aşağıdaki gibidir:[241]

- Teftiş, idarelerin amaç ve hedefleri doğrultusunda yönetim süreçlerine odaklı makro düzeyde değil, mikro düzeyde ve özel işlemler bazında yürütülmekte, denetim sonunda getirilen öneriler, yönetimin karar almasına ve yönetimin yönlendirilmesine arzu edilen katkıyı verememektedir.

- Kontrolör ve müfettişlerden oluşan Teftiş elemanları tarafından, inceleme, soruşturma ve ön inceleme gibi memurlarla ilgili disiplin işlemlerinin de yürütülmesi nedeniyle düzenli ve sistemli denetim hizmetleri verilememektedir.

- Teftiş elemanlarının fonksiyonel bağımsızlığına engel olabilecek şekilde katı kıdem esaslı yapılanma, denetim elemanlarının bireysel gelişimlerini ve teftişin yeni yapılanmalara uyumunu zorlaştırmaktadır. Teftiş elemanlarının performanslarına göre değerlendirilmesine engel olmaktadır.

İç denetim anlayışının eleştirilebilecek yönleri ise aşağıda özetlenmeye çalışılmıştır:[242]

- İlk iç denetçilerin geleneksel çizgiden gelen denetim elemanları arasından görevlendirilmiş olmaları nedeniyle, yeni yöntemlerin benimsenmesi ve uygulanması aşamalarında, yeni yöntemlerin uygulanması ve benimsenmesine alışamama nedeniyle eski alışkanlıklarını devam ettirmeye çalışmaktadırlar,

- Farklı yapıdaki idarelerin teftiş elemanlarının, ihtisas sahibi oldukları alanların dışında iç denetçi olarak görevlendirilmiştir,

- Kuruluş aşamasında, genel olarak genç ve tecrübe düzeyi daha az olan teftiş elemanlarının iç denetimi tercih etmiştir,

- Özellikle bakanlıklarda, üst yöneticiye bağlı olarak çalışmaları nedeniyle, fonksiyonel

---

[241] Erkan Karaarslan, "Kamu Yönetiminde Yaşanan Son Gelişmelere Toplu Bir Bakış", http://www.memurlar.net/haber/7763/, (16.06.2016).

[242] Gökmen, a.g.e., s. 20.

olarak, teftiş kurullarına oranla daha zayıf yapılandırılmışlardır,

- Yeni yöntem ve tekniklerin tecrübe kazanmış uygulayıcılarının olmaması nedeniyle, etkili ve verimli olmaları için zamana ihtiyaç vardır,
- İDKK'nın yapısının zayıf olması ya da tüm kamu idarelerini vesayeti altında tutmasının, çeşitli kamu idarelerinin kendi yapılarına uygun özel yapılanmalarının ve uygulamalarının gerçekleştirilmesinde sıkıntılara neden olabilmektedir,
- İlk iç denetçilerin büyük çoğunluğunun ihtisas alanlarının mali konularla ilgili olması nedeniyle, farklı hizmet alanlarına yönelik, özel alan bilgisi ve tecrübesine ihtiyaç duyulan kamu idarelerinde, yürütülen denetim hizmetlerinin etkisi ve verimi düşük olabilmektedir.

4.4. KAMU İÇ DENETİM STANDARTLARI

KMYKK madde 64'de, "İç denetçi bu görevlerini, İDKK tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir." ibaresi belirtilmiştir.

İDKK, 08.07.2011/14 tarih ve sayılı kararı doğrultusunda, "Kamu İç Denetim Standartları" yayımlanmıştır. KMYKK ve "İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik" gereği, İDB başkanları ile iç denetçiler standartlara uymak zorundadır.[243]

Standartların düzenlenmesinde, IIA'nın "Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları" göz önünde bulundurulmuştur. Bu standartlarda, kamu iç denetçilerinin nitelikleri ile iç denetimde uyulması zorunlu olan süreçler belirtilmiştir.[244]

"Kamu İç Denetim Standartları"; iç denetime dair kuralları ifade etmeyi, uygulama çerçevesini meydana getirmeyi, iç denetim kalite ölçütlerini tespit etmeyi, iç denetimde katma değer artırmayı amaçlamaktadır. İç denetimin değerinin kurum içi ve dışında benimsenmesi namına standartların iç denetçilerce özümsenmesi ve denetimlerde uygulanması çok önemlidir.

---

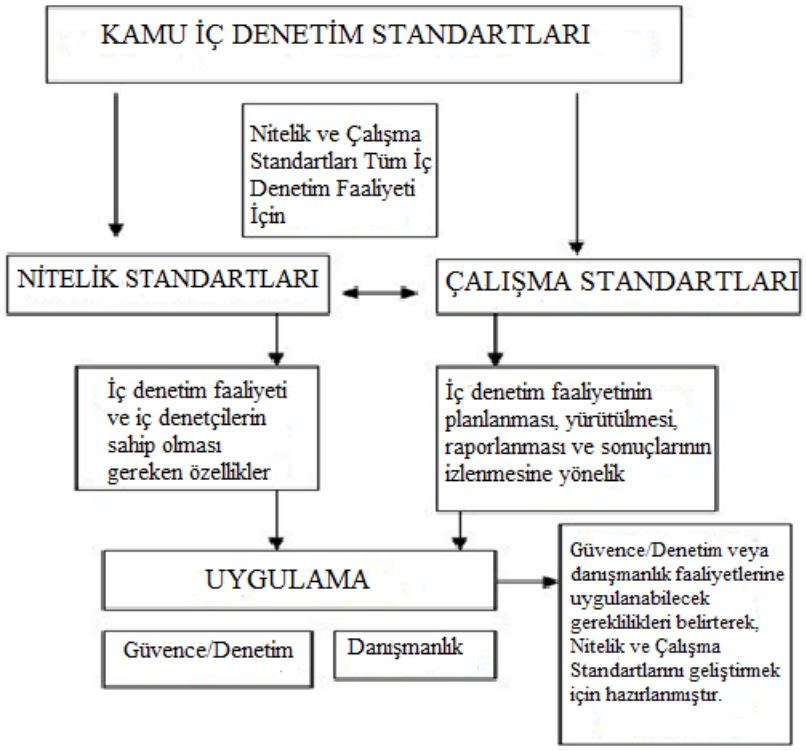
[243]Kent Eğitim, "Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi", 2012, http://www.kentegitim.com.tr/?p=329, (16.06.2016).

[244]Temel Gürdal - Veysel Çıplak, "Kamu Kesiminde İç Denetimin Etkinliği", Kamu Maliyesinde Denetim içinde, *Sempozyum Bildirileri,* 29. Türkiye Maliye Sempozyumu, Sakarya Üniversitesi Maliye Bölümü, Antalya, 16-20 Mayıs 2014, s. 202.

Standartlarda belirtilmeyen durumlar için, IIA tarafından belirlenen Uygulama Önerileri çerçevesinde hareket edilmesi önerilmektedir.[245]

Ayrıca standartlarda değinilen üst düzey yönetici teriminden, kurumların organizasyon yasalarında belirtilen birimlerin en üst yöneticisinin anlaşılması gerekmektedir.[246]

İç denetim uygulamalarında kullanılan nitelik ve çalışma standartları Şekil 4.2.'de gösterildiği gibidir.



Şekil 4.2. Kamu İç Denetim Standartları

Kaynak: Eroğlu, 2014: 67.

Şekil 4.2.'de görüldüğü üzere "Kamu İç Denetim Standartları", nitelik ile çalışma standartlarını kapsamaktadır. Nitelik standartlarında iç denetim ile iç denetçilere ait özellikler düzenlenirken, çalışma standartlarında iç denetimin metodolojisi düzenlenmiştir. Nitelik ile Performans Standartları, kurumların iç denetimlerinde uygulanmalarındaki zaruretleri belirtmek için oluşturulmuştur.

---

[245] İDKK, "Kamu İç Denetim Standartları", http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetimStandartlari.aspx , (19.07.2017).

[246] Kent Eğitim, *a.g.e.*.

4.5. KAMU İÇ DENETİM SİSTEMİNİN TEMEL SORUNLARI

KMYKK, kamu idarelerinde denetim konusunda ciddi bir dönüşüm öngörmüştür. Yasa ile birlikte gerek kamu denetim sistemi gerekse metodoloji değişmiştir. Böylece iç denetim ve Sayıştay'ın yürüttüğü dış denetim olmak üzere iki çeşit denetim uygulanmaya başlamıştır. Bununla beraber sistemin karşı karşıya olduğu üç sorun bulunmaktadır.[247]

- İDKK'nın, görev ve fonksiyonlarını yürütebilecek güçlü bir kurumsal yapıya bürünememiştir.[248]

AB ile yürütülen müzakereler çerçevesinde 26 Haziran 2007 tarihinde 32. Fasıl – Mali Kontrol müzakerelere açılmıştır ve 4 ana politika alanı vardır. Bu politika alanlarından Kamu İç Mali Kontrol, "kamu sektöründe risk analizine ve kaynakların etkin, ekonomik ve verimli kullanılması sorumluluğuna dayalı kontrolleri kapsamaktadır".[249]

Reforma ilişkin takvime dayalı kısa ve uzun vadeli hedefleri kapsayan "Eylem Planı", "Politika Belgesi" ve uyumlu mevzuat hazırlaması gerekmektedir. Bu doğrultuda KMYKK'da değişiklikler yapılmak suretiyle AB müktesebatına daha çok uyum sağlamak hedeflenmektedir. Ancak 32. Fasıl Maliye Bakanlığı tarafından mevcut durumda hala kapatılamamıştır. Faslın kapatabilmesi için İDKK'nın uyumlaştırma ve koordinasyon görevlerinin sürekli bir merkezi uyumlaştırma birimine devredilmesi gerekmektedir.[250]

- Teftiş – iç denetim ayrımı netleştirilmemiştir.[251]

Kamu İç Mali Kontrol politikasının, mali yönetim ve kontrol ile iç denetim sistemlerinin merkezi uyumlaştırılması ilkesi ile birlikte dayandığı diğer bir ilke de merkezi olmayan ve fonksiyonel olarak bağımsız iç denetimdir.

Teftiş ve iç denetim müesseselerinin her ikisinin de idarelerine değer katma rolü bulunsa da, KMYKK madde 11'de "KMYKK'da belirtilen görev ve sorumlulukların idarelerde iç denetçiler aracılığıyla yerine getirileceği" ifade edilmiştir. Denetim sistemimizde KMYKK ile

---

[247] KİDDER, *Kamu İç Denetim Sistemi ve Çözüm Bekleyen Temel Sorunlu Alanlar,* KİDDER, Ankara, Aralık 2009, s. 9-15.

[248] Bilge, Kiracı, *a.g.e.*, s. 168.

[249] AB Bakanlığı, "Fasıl 32 Tanıtıcı Sunum", http://www.ab.gov.tr/files/EMPB/fasil_sunumlari/fasil32.pdf, (16.06.2016).

[250] KİDDER, Aralık 2009, s. 9-15.

[251] İDKK, "2017-2019 Dönemi Kamu İç Denetim Strateji Belgesi", s. 4, http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/2017-2019StratejiBelgesi.pdf, (22.04.2017).

başlatılan iyileştirme çalışmaları başlangıçta kamuda denetim ve soruşturma çalışmalarını yürüten ve yönetici yetiştirmek gibi bir rol de kendisine edinen köklü bir geçmişe sahip Teftiş Kurulları tarafından görev, yetki ve sorumluluklarının adeta ellerinden alınacağı gibi bir algı oluşmuştur. Teftiş Kurulları İDB'lerin kurulması konusunda direnç göstermişlerdir. Sürecin başlangıcında özellikle özel sektör üzerinde denetim yapan Teftiş Kurulları rollerinin önemini vurgulamış ve bunu diğer Teftiş Kurulları izlemesiyle birlikte denetim sistemimizde iki başlı bir bünye oluşmuştur.[252]

KMYKK ve sair mevzuatlarla sınırı oluşturulan iç denetim uygulamalarının kapsamına;[253]

- "Disiplin ve ceza soruşturmaları,
- Kurum dışı işyeri, mükellef veya üçüncü kişi ve kuruluşlara dönük incelemeler,
- Sair inceleme ve soruşturma faaliyetleri," girmemektedir.

İDB'ler ve Teftiş Kurulları arasında yetki ve görev ayrımı yapılmalıdır. Bu doğrultuda 32. Faslın güncellemelerini yürüten Maliye Bakanlığı tarafından, bu unsurlar göz önüne alınarak biran önce gerekli çalışmaların yapılması gerekmektedir.[254]

- İDB'ler, kurumların teşkilat kanunlarında yer almamaktadır.[255]

Gerek "2014 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu" gerekse KMYKK madde 63'de belirtildiği üzere kurumsal konumlarını güçlendirmek için İDB'lerin teşkilat kanunlarında gösterilmesi gerekmektedir. İDKK 2008 yılında, İDB'lerin teşkilat kanunlarında hangi biçimde gösterilmesinin yerinde olacağı hususunda, "Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Genel Müdürlüğünden" görüş olmak doğrultusunda yazı yazmıştır.[256] Ancak halen kurumların teşkilat kanunlarında İDB'lere yer vermemesi sistemin zayıf yönüdür.

Teşkilat kanunlarında gerekli düzenlemeler yapılana kadar iç denetçi atamalarını gerçekleştiren idarelerde İDB'ler kurulmuştur. Bu doğrultuda düzenlemeler yapılabilmesi için başta kurumların teşkilat yapıları incelenmelidir. İdari konumlarını netleştirmek ve İDB'lerin

---

[252]KİDDER, Aralık 2009, s. 9-15.

[253]Veli Aslan, "İç Denetim Faaliyetinin Yürütülmesinde Karşılaşılan Sorunlar – Çözüm Önerileri", T.C. İçişleri Bakanlığı İç Denetim Birim Başkanlığı, http://slideplayer.biz.tr/slide/2747842/, (16.06.2016).

[254] İDKK, Ekim 2016, s. 32.

[255]İDKK, "2017-2019 Dönemi Kamu İç Denetim Strateji Belgesi", s. 5, http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/2017-2019StratejiBelgesi.pdf, (22.04.2017).

[256] Aslan, a.g.e..

yaşadıkları sıkıntıları gidermek amacıyla, kamu İDB'lerin teşkilat kanunlarında gösterilmesi sağlamak için yasal düzenlemeler yapılmalıdır.[257]

4.6. KAMU İÇ DENETÇİLERİ MESLEK AHLAK KURALLARI

Kamu iç denetçilerinin meslek ahlak kurallarına uymaları gerektiği, KMYKK'nın madde 67 "k" bendinde "İç denetçilerin uyacakları etik kuralları belirlemek." İDKK'nın görevleri arasında sayılmıştır ve "İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik" madde 9'da "iç denetçiler, Kurul tarafından belirlenen denetim standartlarına ve etik kurallara uymakla yükümlüdür. Bu standart ve kurallar, uluslararası genel kabul görmüş standart ve kurallar dikkate alınarak belirlenir." şeklinde belirtilmiştir.

Kamu iç denetçileri meslek ahlak kuralları, mesleğin ahlak kültürünü geliştirmek için IIA'nın etik kurallar ve diğer değerleri bire bir çevrilerek düzenlenmiştir. Bu kurallar, iç denetçilerin mesleklerine girişlerinde kendilerine okunup imzalatılarak İDB ve üst yöneticiye bildirilmektedir. Kamu iç denetçileri ya da adaylar bu kuralları ihlal etmeleri halinde, IIA yerine İDKK'nın düzenlemeleri çerçevesinde değerlendirilirler. Kamu iç denetçileri, meslektaşları ile işbirliği içinde ve iyi ilişkiler çerçevesinde davranışlarını göstermelidirler. İç denetçiler denetledikleri birimlerde denetimini yaptıkları konular haricinde hizmet veriyorlarsa, bunların idarenin görev kapsamına girip girmediğinden emin olmalılardır ve denetledikleri birimlerin idaresine bırakılmalılardır. Ayrıca, konumlarını şahsi amelleri doğrultusunda kullanmaktan ve usulsüzlük riski içerecek davranışlardan kaçınmaları gerekmektedirler.[258]

4.7. KAMU İDARELERİNDE İÇ DENETİM BİRİMİNİN YAPISI VE YÖNETİMİ

Üst yöneticilere KMYKK ile verilen sorumlulukların yerine getirilmesinde, İDB önemli bir rol almaktadır. İç denetim, sunduğu güvenlik ve danışmanlık faaliyetleri ile kurumun amaçlarına ulaşma fırsatlarını oluşturmalı, faaliyetleri geliştirme olanaklarını belirlemeli ve riskle karşılaşma seviyesini düşürmeye yönelik önerilerde bulunarak kuruma değer katmalıdır.

---

[257] İDKK, Ekim 2016, s. 32.

[258] "Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları", http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetcileriMeslekAhlakKurallari.aspx, (16.06.2016).

Kuruma değer katmak bakış açısı, kamuda bulunan uygunluk denetimi yaklaşımına kurumsallık, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin değerlendirilmesi hususlarını da ilave ederek, hali hazırdaki denetim anlayışını günümüz koşullarına uyumlaştırmakta ve ayrıca denetim yaklaşımında fark yaratmaktadır. Bu fark, iç denetimin kurumun hedeflerine erişebilmesi için yapılacak çalışmaları kapsamasından dolayı üzerinde önemle durulması gereken bir konudur.[259]

4.7.1. İç Denetim Personeli

KMYKK'nın geçici 5 inci Maddesi uyarınca, "Denetçi, müfettiş, uzman ve kontrolör kadrolarında çalışmakta olanlar kamu idarelerinde iç denetçi olarak atanabilmektedirler." 07.12.2016 tarihli İDKK kayıtlarına göre idarelere 2075 iç denetçi kadrosu ayrılmasına rağmen 960 iç denetçi görev yapmaktadır.[260]

KMYKK'nın 65 inci maddesi uyarınca; "İç denetçi olarak atanacakların, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunun 48 inci maddesinde belirtilen aşağıdaki şartları taşımaları gerekir;

- İlgili kamu idaresinin özelliği de dikkate alınarak İDKK tarafından belirlenen alanlarda en az 4 yıllık yükseköğrenim görmüş olmak,
- Kamu idarelerinde denetim elemanı olarak en az 5 yıl veya İDKK'ca belirlenen alanlarda en az 8 yıl çalışmış olmak,
- Mesleğin gerektirdiği bilgi, ehliyet ve temsil yeteneğine sahip olmak,
- İDKK'ca gerekli görülen diğer şartları taşımak."

Kanunun 65 inci maddesine göre ayrıca, "Kamu idarelerinde iç denetçi olarak atanacaklar, İDKK koordinatörlüğünde, Maliye Bakanlığınca iç denetim eğitimine tabi tutulmaktadır. Eğitim programı, iç denetçi adaylarına denetim, bütçe, mali kontrol, kamu ihale mevzuatı, muhasebe, personel mevzuatı, AB mevzuatı ve mesleki diğer konularda yeterli bilgi verecek şekilde hazırlanmaktadır. Bu eğitimi başarıyla tamamlayanlara sertifika verilir."

"İç denetçiler, Bakanlıklar ve bağlı idarelerinde, üst yöneticilerin teklifi üzerine Bakan, diğer idarelerde üst yönetici tarafından sertifikalı adaylar arasından atanır ve aynı usul ile görevden alınır."

---

[259] Haluk, Alacaklıoğlu, "Reel Sektörde Yönetişim ve TÜSİAD", *İç Denetim Dergisi,* Yaz 2002, s. 38.

[260] http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Duyurular/Dolu-BosKadroSayisi..pdf, (07.05.2017).

Mevzuat, "Maliye Bakanlığınca verilen iç denetçi adayı eğitimi sonucunda yapılan yazılı sınavda başarılı olanlara, aldıkları puanı gösteren ve üç yılda bir (A-l) düzeyinden (A-4) düzeyine kadar derecelendirilen (A) dereceli iç denetçi sertifikası verilir. İlk sertifika derecelendirmesi, iç denetim mesleğinde beş yıl geçtikten sonra yapılır. Kamu iç denetçi sertifikası, üç yıllık dönemde altmış puan toplanmasıyla bir üst derece sertifika ile değiştirilir Ayrıca, İç denetçiler uluslararası iç denetim sertifika sınavlarına girmeye teşvik edilir. Uluslararası geçerliliği olan "Sertifikalı İç Denetçi", "Sertifikalı Bilgi Sistemi Denetçisi", "Sertifikalı Kontrol Öz Değerlendirme" ve CGAP (Sertifikalı Kamu Denetçisi) sertifikalardan birini alan iç denetçiye bir defaya mahsus olmak üzere bir üst derece sertifika verilir."[261] demektedir.

KMYKK kapsamında olamayan idareler ile bazı idareler gerek KMYKK'ya ilave edilen maddeler ve teşkilat kanunlarına ilave edilen maddeler ile iç denetim alanı dışında bırakılmıştır. Bu idareler, "Belediye İktisadi Teşekkülleri" ve "Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar"dır.[262]

4.7.2. İç Denetim Biriminin Yönetimi

İDB'ler teşkilat şemalarındaki konumları, faaliyetlerini aktif bir şekilde yürütülebilmelerini temin edecek doğrultuda organize edilmelidir.[263] Ancak İDB ve İDB Başkanlığı kavramları hususunda mevzuatta çelişkiler bulunduğu ve bu çelişkilerin görevlendirilen iç denetçi sayısı üç ve üzeri tayin edilen kurumların İDB kurabilirken[264] üçten az iç denetçisi bulunan bazı kamu kurumlarına iç denetim faaliyetinin yönetimi konusunda eksikliklerin olduğu görülmektedir. İç denetçiler, üst yöneticiye bağlı fakat birbiriyle bağlantısız görevliler olarak algılanmakta ve iç denetçilerin kurum içinde yazışma yapmalarına dahi izin verilmemektedir. Buna karşılık yine üçten az iç denetçisi bulunan bazı kamu kurumlarında, İDB kurulmuş olup iç denetçilerden biri iç denetim faaliyetinin idaresi ile vazifelendirilmiştir. Örneğin, altı iç denetçisi olan kamu kurumlarından TBMM Genel

[261]İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Madde 28-29.

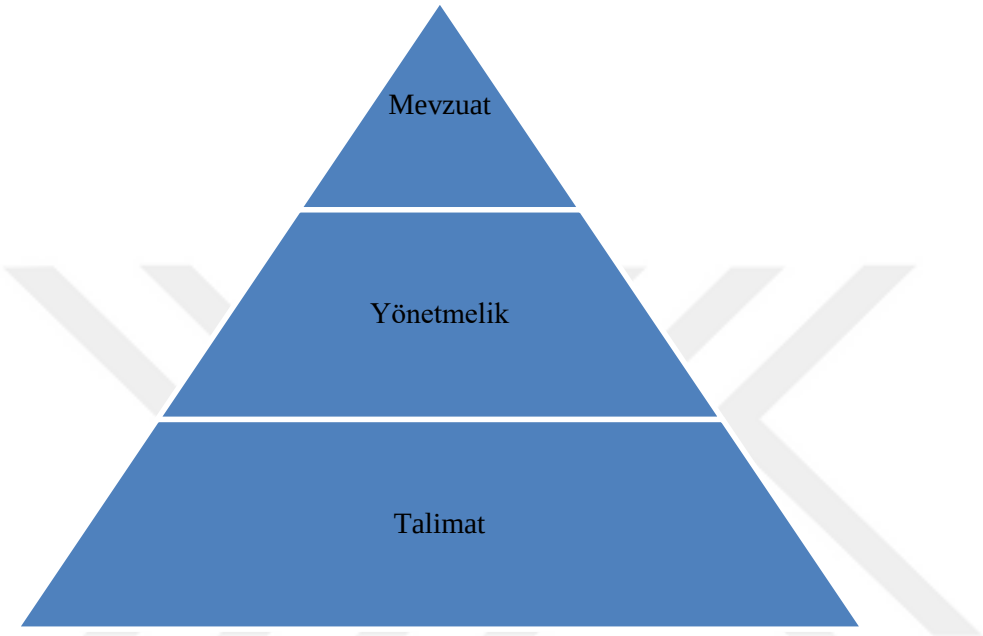
[262]Ahmet Kebeli, "Kamu İç Denetiminde Kurumsal Performans Denetimi", TODAİE, (Yüksek Lisans Dönem Projesi), 2012, s. 23-24.

[263] İDKK, Ekim 2016, s. 27.

[264]İDKK, Kamu İç Denetim Genel Tebliği, 19.04.2013 Tarih ve 28623 Sayılı Resmi Gazete.

Sekreterliği'nin teşkilat şemasında İDB Başkanlığı[265], bir iç denetçisi bulunan Antalya Su ve Atıksu İdaresi Genel Müdürlüğü'nün teşkilat şemasında ise "İDB"[266] ifadesi yer almaktadır.

Kamuda iç denetim yönetiminde tekdüzenin sağlanması gerekmektedir. Bunun sağlanması için operasyonel etkinlik bakımından takip edilmesi gereken mevzuat Şekil 4.3.'de gösterildiği gibidir.



Şekil 4.3. Operasyonel Etkinlik

Kaynak: KPMG, İDKK, 2014: s. 75.

İç denetim esnasında denetçiler faaliyetlerini yürütürken KMYKK yanında diğer mevzuatları da kendilerine rehber almaları yararlı olacaktır. Şekil 4.3.'de de görüldüğü gibi ilgili risk ve kontrollerin değerlendirilmesi esnasında sadece mevzuat bakımından bir çalışma yapılır ise uygulanacak testler sadece operasyonel etkinliğe yönelik olacaktır. Türkiye'de kamu sektöründe iç denetimin yönetiminde uluslararası standartlar, üçüncül düzey mevzuat ve yönetmelik kapsamında yer alan düzenlemeler aşağıdaki gibidir.[267]

---

[265] https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/teskilat_ozgecmis.teskilat_sema, (16.06.2016).

[266] http://www.asat.gov.tr/?page=pages&PID=104, (16.06.2016).

[267] Faruk Uysal, "Kamu İdarelerinde İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi", *Denetişim,* 2010, S. 4, s. 88-92.

4.7.2.1. Uluslararası İç Denetim Standartları Açısından İç Denetim

Avrupa ülkelerinin kurum ve kuruluşlarının organizasyon şemalarında, iç denetim faaliyeti İDB, faaliyetin idarecilerini de İç Denetim Yöneticisi ya da İç Denetim Başkanı olarak geçmektedir. Uluslararası iç Denetim Standartları, iç denetim faaliyetinin, idare içinde, raporlama bakımından üst yönetimle ilişkilendirilen bir birim ile yerine getirilmesini ve faaliyetin başında bir idarecisinin olması gerektiğini belirtmektedir. Örneğin, "Kurum İçi Bağımsızlık" başlıklı 1110 numaralı standarda göre: "İç denetim yöneticisi, kurum içinde, iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını yerine getirmesine imkân sağlayan bir yönetim kademesine bağlı olmak zorundadır."[268]; "İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi" başlıklı 2000 numaralı standart ise: "İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetini, faaliyetin kuruma değer katmasını sağlayacak şekilde etkili bir tarzda yönetmelidir."[269] demektedir.

Uluslararası İç Denetim Standartlarının iç denetim yöneticisinin görev ve sorumlulukları ile ilgili düzenlemesinden anlaşıldığı üzere, iç denetim kurum içi bir faaliyet olarak tanımlanmakta, bu faaliyetin kurum içinde üst yönetime bağlı İDB adında bir fonksiyon kanalıyla yürütülmesi ve bu fonksiyonun İDB başkanı olarak değinilen bir idarecisinin olması gerektiği açıkça görülmektedir.

4.7.2.2. Üçüncül Düzey Mevzuat Açısından İç Denetim

İDKK tarafından, iç denetim faaliyeti açısından temel nitelikte olan üçüncül düzey mevzuat çalışmaları tamamlanmış durumdadır. 18 adet üçüncül düzey mevzuattan belli başlı olanları şunlardır:[270] Kamu İç Denetim Genel Tebliği, Üst Yönetici Rehberi, Standartlar, Kamu İç Denetim Rehberi, Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları, İçDen Kullanım Yönergesi, Kamu BT Denetimi Rehberi[271], Kamu İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Rehberi, Performans Denetimi Rehberi, Kamu İç Denetçisi Sertifikasının Derecelendirilmesine İlişkin Esas ve Usuller ve 2017-2019 Dönemi Kamu İç Denetim Strateji Belgesi.

KMYKK'nın 63 üncü maddesinin son fıkrasında "Kamu idarelerinin yapısı ve personel

---

[268] TİDE, 2010, s. 7.

[269] TİDE, 2010, s. 13.

[270] http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/UcunculDuzey.aspx, (21.04.2017).

[271] İDKK, *Kamu Bilgi Teknolojileri Denetimi Rehberi,* İDKK, Ankara, Ocak 2014.

sayısı dikkate alınmak suretiyle, İDKK'nın uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir." hükmü yer almıştır. Bu doğrultuda, kamu kurumlarında İDB başkanlıklarının kurulabilmesi İDKK'nın uygun görüşü ile olmaktadır. Görevlendirilen iç denetçi sayısı üç ve üzeri tayin edilen kurumların İDB başkanlığı kurmalarına İDKK tarafından genel uygun görüş verilmiştir. Bu konuda ilaveten İDKK'nın görüşüne başvurulmasına gerek yoktur.[272]

Kamu İç Denetim Genel Tebliğine göre İDB kurulmayabilir şeklinde bir anlam da çıkmaktadır. Ancak, gerek Uluslararası İç Denetim Standartları, gerekse "Kamu İç Denetim Standartları" açısından, İDB, iç denetim faaliyetinin zorunlu unsurudur. Tebliğin ilgili hükmü, üçten az iç denetçi bulunan teşkilatların bazı üst yöneticileri tarafından, İDB kurulamaz ise her bir iç denetçi doğrudan kendisiyle çalışan birer denetim görevlisi şeklinde anlaşılmaktadır. Bu durum da, iç denetim faaliyetinin gerek "Kamu İç Denetim Standartlarına", gerekse Uluslararası İç Denetim Standartlarına uygun olarak yapılması ve iç denetim faaliyetinin bağımsızlığını engellemektedir. Dolayısıyla da iç denetimin kurumun faaliyetlerine değer katma fonksiyonunun gerçekleşmemesine sebep olmaktadır.

Üçüncül düzey mevzuatın tamamı, Uluslararası İç Denetim Standartları ve Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarının çevirisi gibi olmasından dolayısıyla, iç denetim faaliyetinin kamu kurumlarındaki yeri hususunda, aralarında çok büyük fark bulunmamaktadır. İç denetim faaliyetinin yönetimi Uluslararası İç Denetim Standartlarına benzer şekilde Kamu İç Denetim Standartlarında: "İDB yöneticisi, iç denetim faaliyetini idareye değer katacak şekilde yönetmelidir, İDB yöneticisi; iç denetim yönergesinde tanımlanan genel amaç ve sorumlulukların yerine getirilmesi, iç denetim kaynaklarının ekonomik, etkili ve verimli bir şekilde kullanılması ve iç denetim faaliyetinin standartlara uygun yapılmasını sağlayacak şekilde İDB'yi yönetmekten sorumludur."[273] şeklinde belirtilmiştir.

Üçüncül düzey mevzuata bakıldığında, iç denetim faaliyetinin, bir iç denetçinin bireysel olarak başlayıp sonlandırabileceği bir faaliyet olmadığı, kurum dâhilinde bir birim olarak düzenlendiği ve bu birimin bir yöneticisinin olması gerektiği anlaşılmaktadır.

---

[272] İDKK, Kamu İç Denetim Genel Tebliği, 19.04.2013 Tarih ve 28623 Sayılı Resmi Gazete, Madde 8.

[273]İDKK, Kamu İç Denetim Standartları, 16.08.2011 Tarih ve 28027 Sayılı Resmi Gazete.

4.7.2.3. İç Denetçilerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik Açısından İç Denetim

Yönetmeliğin 13. maddesinde İDB Görev, Yetki ve Sorumlulukları düzenlenmiştir." [274] KMYKK'da İDB Başkanlıkları, Yönetmelikte ise İDB kavramları geçmektedir.

İDB ile İDB başkanlığı birbirinden farklı kavramlardır. Genel müdürlük, müdürlük, daire başkanlığı ve başkanlık gibi kavramlar, idare hukukumuzda bahsi geçen kavramlardır. Genel müdürlük olarak tarif edilen işlevin başında genel müdür, daire başkanlığı olarak tarif edilen işlevin başında daire başkanı, müdürlük olarak tarif edilen işlevin müdür, başkanlık olarak tarif edilen işlevin başında başkan unvanına sahip yöneticiler vardır. Ancak birim kavramı, genel bir ifade olup sözlük anlamı; "Bir kümenin her elemanını, ya da ünite manasında birçok varlıkların her biridir."[275] Birim olarak ifade edilen bir işlevin, başkan, genel müdür, müdür, amir, koordinatör veya şef gibi bir unvanı bulunan yöneticisi olabilir. İdare hukukumuz açısından da birim tanımı, belli bir yönetim kademesini belirtmez.

4.8. KAMU İDARELERİNDE RİSK YÖNETİMİ VE İÇ DENETİM

Türkiye'de kamu yönetim sisteminin yapılandırılması gayretleri eskiye dayanmaktadır. 1960'lardan itibaren uygulanan "Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesi" ile plan doğrultusunda raporunu sunmasından sonra dağıtılan "İdareyi ve İdari Metotları Yeniden Düzenleme Komisyonu" ve 1988 yılında revize edilen altıncı kalkınma planıyla birlikte Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü'nce başlatılan "Kamu Yönetimi Araştırması Projesi" bu gayedeki çalışmalar arasındadır.[276]

KMYKK'yla özel sektörde uygulanmakta olan KRY, iç kontrol ve iç denetim kavramları kamu yönetimimizde ayrıntılı olarak yer almıştır.

Ayrıca KMYKK madde 1'de de belirtildiği gibi KMYKK ile "kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılması, hesap verebilirlik ve malî saydamlığı

[274]İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 12.07.2006 Tarih ve 26226 Sayılı Resmi Gazete.

[275] Parlatır İ. vd., "Birim", *Türkçe Sözlük,* 9. Baskı, Ankara, Türk Dil Kurumu Basım Evi, 1998, c. 1, s. 310.

[276]Reşat Taykut, Akın İzmirlioğlu, *Planlı Dönemde Kamu Yönetimi Çalışmaları,* DPT Yayın No: 1452, Ankara, 1975, s. 3.

sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemek" amaçlanmıştır.

Yine yasanın 11. maddesinde üst yöneticilerin, "bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde il özel idarelerinde vali, belediyelerde belediye başkanı ve Millî Savunma Bakanlığında bakan" olduğu belirtildikten sonra "idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanması, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamak, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesi, malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve bu Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden bakana; mahallî idarelerde ise meclislerine karşı sorumlu" oldukları ve "bu sorumlulukların gereklerini harcama yetkilileri, malî hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirecekleri" belirtilmiştir.

Uluslararası standartlar doğrultusunda düzenlenen yasanın 55. Maddesinde "İç kontrol"; "İdarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünüdür." olarak ifade edildikten sonra "Görev ve yetkileri çerçevesinde, malî yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemler Maliye Bakanlığınca, iç denetime ilişkin standartlar ve yöntemler ise İDKK tarafından belirleneceği ve bunların ayrıca, sistemlerin koordinasyonunu sağlayacakları ve kamu idarelerine rehberlik hizmeti verecekleri" belirtilmiştir.

Bu doğrultuda ayrıca Maliye Bakanlığı tarafından başta "Üst Yönetici Rehberi", "Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ" ve "Kamu iç Kontrol Standartları Rehberi" olmak üzere 9 ve İDKK tarafından ise ilgili üçüncül düzey mevzuatlar yayımlanmıştır.

KMYKK'nın 63. maddesinde ise IIA'nın tanımına uygun şekilde iç denetim; "Kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir" şeklinde

belirtilmiş[277] ve "bu faaliyetlerin, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş Standartlara uygun olarak gerçekleştirileceği" ifade edilmiştir.

İç Kontrolün temel ilkelerine yönetmeliğin 6. maddesinde şu şekilde değinilmiştir;[278]

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

Kamu İç Kontrol Standartları da "COSO Modeli", "Uluslararası Sayıştaylar Birliği Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi" ve "AB İç Kontrol Standartları" göz önüne alınarak Maliye Bakanlığı aracılığıyla düzenlenmiştir.

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğine göre, "Kamu idarelerinin, iç kontrol sistemlerinin kamu iç kontrol standartlarına uyumunu sağlamak üzere; yapılması gereken çalışmaların belirlenmesi, bu çalışmalar için eylem planı oluşturulması, gerekli prosedürler ve ilgili düzenlemelerin hazırlanması çalışmalarını yürütmeleri ve bu çalışmaları tamamlamaları gerekmektedir. Söz konusu çalışmaların etkili bir şekilde ve zamanında yürütülmesini sağlamak üzere, idarelerin üst yöneticileri tarafından gerekli önlemler alınacaktır."[279]

Kamu İç Kontrol Standartlarında risk yönetimi ile iç denetim hakkındaki düzenlemeler şu şekildedir;[280]

---

[277] http://www.strateji.duzce.edu.tr/dosyalar/ic_kontrol/ickont_dersnotu.doc, (16.06.2016).

[278] Maliye Bakanlığı, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, 31.12.2005 Tarih ve 26040 (Mükerrer) Sayılı Resmi Gazete.

[279] Maliye Bakanlığı, Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, 26.12.2007 Tarih ve 26738 Sayılı Resmi Gazete.

[280] "Giresun Üniversitesi İç Kontrol Standartları Eylem Planı", http://sgdb.giresun.edu.tr/fileadmin/fuser_upload/strateji/tebligler/Giresun_UEniversitesi_Eylem_Plani_calismalari.doc, (16.06.2016).

Standart	Açıklama
RİSK DEĞERLENDİRME STANDARTLARI	
Standart 6	Risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi
	İdareler, sistemli bir şekilde analizler yaparak amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyebilecek iç ve dış riskleri tanımlayarak değerlendirmeli ve alınacak önlemleri belirlemelidir.
6.1	İdareler, her yıl sistemli bir şekilde amaç ve hedeflerine yönelik riskleri belirlemelidir.
6.2	Risklerin gerçekleşme olasılığı ve muhtemel etkileri yılda en az bir kez analiz edilmelidir.
6.3	Risklere karşı alınacak önlemler belirlenerek eylem planları oluşturulmalıdır.
KONTROL FAALİYETLERİ STANDARTLARI	
Standart 7	Kontrol stratejileri ve yöntemleri
	İdareler, hedeflerine ulaşmayı amaçlayan ve riskleri karşılamaya uygun kontrol strateji ve yöntemlerini belirlemeli ve uygulamalıdır.
7.1	Her bir faaliyet ve riskleri için uygun kontrol strateji ve yöntemleri (düzenli gözden geçirme, örnekleme yoluyla kontrol, karşılaştırma, onaylama, raporlama, koordinasyon, doğrulama, analiz etme, yetkilendirme, gözetim, inceleme, izleme ve benzeri.) belirlenmeli ve uygulanmalıdır.
7.2	Kontroller, gerekli hallerde, işlem öncesi kontrol, süreç kontrolü ve işlem sonrası kontrolleri de kapsamalıdır.
7.3	Kontrol faaliyetleri, varlıkların dönemsel kontrolünü ve güvenliğinin sağlanmasını kapsamalıdır.
7.4	Belirlenen kontrol yönteminin maliyeti beklenen faydayı aşmamalıdır.

İZLEME STANDARTLARI	
Standart 18	İç denetim
	İdareler fonksiyonel olarak bağımsız bir iç denetim faaliyetini sağlamalıdır.
18.1	İç denetim faaliyeti İDKK tarafından belirlenen standartlara uygun bir şekilde yürütülmelidir.
18.2	İç denetim sonucunda idare tarafından alınması gerekli görülen önlemleri içeren eylem planı hazırlanmalı, uygulanmalı ve izlenmelidir.

"Uluslararası İç Denetim Standartları ve Uygulama Örnekleri" çerçevesinde kamu yönetimi için oluşturulan ve risk yönetimi ile ilgili "Kamu İç Denetim Standartları" ise şu şekildedir;[281]

[281]"İç Denetim Birim Standartları", http://www.afyon.bel.tr/upload/tr/dosya/icerikyonetimi/54/05102010133032-1.doc, (16.06.2016).

Kamu İç Denetim Standartları	
Açıklama	**Standart No**
Denetim görevlerinde azami mesleki özen ve dikkatin gösterilmesinde iç denetçiler risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliği ve yeterliliği hususları göz önünde bulundurmalıdır.	**1220.G1**
İDB yöneticisi; idarenin hedeflerine uygun olarak, iç denetimin önceliklerini belirleyen risk esaslı plan ve programlar yapmalıdır.	**2010**
İDB yöneticisi; danışmanlık taleplerini, görevin risk yönetimini geliştirme, katma değer yaratma ve faaliyetleri geliştirme potansiyelini ve yıllık denetim planının uygulanmasına olan etkilerini göz önünde bulundurarak kabul edip etmemeyi düşünmelidir. Kabul edilen görevler programa dâhil edilmelidir.	**2010.D1**
İç denetim faaliyeti; sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla, risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini değerlendirmeli ve bu süreçlerin iyileştirilmesine katkıda bulunmalıdır.	**2100**
İç denetim faaliyeti; önemli riske maruz alanları tespit edip değerlendirmek ve risk yönetimi ile kontrol süreçlerinin iyileştirilmesine katkıda bulunmak suretiyle idareye yardımcı olmalıdır.	**2110**
İç denetim faaliyeti, idarenin risk yönetim sürecinin etkinliğini gözlemeli ve değerlendirmelidir.	**2110.G1**

İç denetim faaliyeti, aşağıdaki hususları dikkate alarak, idarenin yönetim ve kontrol faaliyetleriyle bilgi sistemlerinin maruz kaldığı riskleri değerlendirmelidir; • Mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliği ve bütünlüğü, • Faaliyetlerin etkililik ve verimliliği, • Varlıkların korunması, • Kanun ve diğer düzenlemelere uyum.	**2110.G2**
İç denetçiler, danışmanlık görevleri sırasında, görevin amacıyla uyumlu şekilde riski ele almalı ve diğer önemli risklere karşı dikkatli olmalıdır.	**2110.D1**
İç denetçiler, danışmanlık görevlerinden elde ettikleri risk bilgilerini, idarenin maruz kaldığı önemli riskleri belirleme ve değerlendirme sürecinde kullanmalıdır.	**2110.D2**
Risk değerlendirmesinin sonuçlarına bağlı olarak iç denetim faaliyeti, söz konusu riskleri gidermek üzere idarenin yönetimini, faaliyetlerini ve bilgi sistemlerini kapsayan mevcut kontrollerin yeterliliğini ve etkinliğini değerlendirmeli ve gerekli hallerde ilave kontroller önermelidir. Bu değerlendirme; • Mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliğini ve bütünlüğünü, • Faaliyetlerin etkililik ve verimliliğini, • Varlıkların korunmasını ve • Kanunlara ve diğer düzenlemelere uyum konularını kapsamalıdır.	**2120.G1**
İç denetçiler; danışmanlık görevlerinden elde ettiği kontrol bilgilerini, idarenin maruz kaldığı önemli riskleri belirleme ve değerlendirme sürecinde kullanmalıdır.	**2120.D2**
İç denetim faaliyeti, risk ve kontrol bilgilerinin idarenin gerekli birimlerine etkili bir şekilde iletilmesine yönelik olarak yönetim süreçlerinin iyileştirilmesi için gerekli önerilerde bulunmalıdır.	**2130**

İç denetçiler, her denetim görevi için bir denetim planı hazırlarken aşağıdaki hususları dikkate almalıdır; • Faaliyetler, hedefler ve kaynaklar üzerindeki önemli riskler ile bu risklerin muhtemel etkilerini kabul edilebilir seviyede tutmanın yol ve yöntemleri, • Faaliyetin risk yönetimi ve kontrol sistemlerinin ilgili kontrol çerçevesi veya modeline kıyasla yeterlilik ve etkinliği, • Faaliyetin risk yönetimi ve kontrol sistemlerinde önemli gelişme sağlama imkânları.	**2201**
Danışmanlık görevleri sırasında, risk yönetimi, kontrol ve yönetim sorunları tespit edilebilir. Bu sorunlar, idare için önemli hâle geldiğinde üst yöneticiye ve varsa yönetim kuruluna bildirilmelidir.	**2440.D2**
İDB yöneticisi, yönetimin aldığı tedbirlerin etkili bir şekilde uygulanmasını veya üst yönetimin gerekli tedbiri almaması halinde doğabilecek riski üstlenip üstlenmediğini tespit etmek ve gelişmeleri gözlemek amacına yönelik bir takip süreci oluşturmalıdır.	**2500.G1**
İDB yöneticisi, üst yönetimin idare için kabul edilemeyebilecek bir artık risk düzeyini üstlenmeyi kabul ettiğine inandığı takdirde, konuyu üst yönetimle müzakere etmelidir. Artık riskle ilgili bir karara varılamazsa, İDB yöneticisi ve üst yönetim, konuyu çözümlenmesi için üst yöneticiye rapor etmelidir.	**2600**

Kamu İç Kontrol Standartlarında ve "Uluslararası İç Denetim Standartları ve Uygulama Örnekleri" çerçevesinde kamu yönetimi için oluşturulan ve risk yönetimi ile ilgili düzenlemelere baktığımız zaman bunlarda belirtilen standartlar sayesinde kamu kurumlarının faaliyetlerinde risk olgusu yer almaya başlamıştır. Kamu iç denetçilerinin belirtilen bu standartlar çerçevesinde faaliyetlerini yürütmeleri gerekmekte olup iç denetçiler farklı durumlarla karşılaşmaları halinde IIA tarafından düzenlenen Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları uygulama önerilerine göre hareket etmeleri gerekmektedir.

Ülkemiz kamu yönetimi bakımından Kontrol Öz Değerlendirme metodolojisi ise henüz tam olarak yerleşmemiştir. Kamu iç denetim rehberinde, yönetimce yapılan kontrol öz

değerlendirmenin kurumsal yönetim faaliyetlerinin değerlendirilmesine katkı sağlayabilmesi doğrultusunda iç denetçilerin öz değerlendirme süreçlerinin etkinliğini incelemesi gerektiği ifade edilmiştir.[282] 2015 yılına ait Genel Yatırım ve Finansman Programının 24 üncü maddesinde ise, "İç kontrole ilişkin olarak; yılda en az bir kez "Kamu İktisadi Teşebbüsleri" veya bağlı ortaklığa ilişkin kontrol öz değerlendirme yapılır." şeklinde belirtilmiştir.[283] Kamu yönetiminde yapılan düzenlemelerle beraber, yönetimin öz değerlendirmesi konusunda bir farkındalık oluşmuştur.

4.9. TÜRKİYE TARIM KREDİ KOOPERATİFLERİ VE İÇ DENETİM

Tarım Kredi Kooperatiflerinin kuruluşu Mithat Paşa'nın 1863 yılında "Memleket Sandıkları"nı kurmasına dayanmaktadır. T.C. Ziraat Bankası bünyesinde faaliyetlerini devam ettirmekte iken 1972 yılında 1581 sayılı "Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Kanunu" ile Bölge Birlikleri ile Merkez Birliği kurulması imkânı tanınmış ve 1977 yılında Merkez Birliğinin kurulması ile birlikte bağımsız bir yapıya kavuşarak dikey teşkilatlanmasını tamamlamıştır. Tarım Kredi Kooperatiflerinin denetimi 1985 yılında Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı'na verilerek bakanlığın ilgili kuruluşu haline gelmiştir. Günümüzde Tarım Kredi Kooperatifleri, 1611 Tarım Kredi Kooperatifi ve bunların bağlı olduğu 17 Bölge Birliği ile Bölge Birliklerinin çatısını oluşturan Merkez Birliği aracılığıyla ortakları ile genel anlamda Türk çiftçisinin her türlü ihtiyacını karşılamaya yönelik mal ve hizmeti sağlayan, ürünlerini pazarlayan ülkemizin en büyük çiftçi ailesidir. Tarım Kredi Kooperatifleri faaliyetlerine 4500'ün üzerine personeli ile birlikte Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Merkez Birliği'ne bağlı 11 iştirak ve bir milyonun üzerine çiftçi ortağı ile devam ettirmektedir.[284]

Birçok kamu kurumunda olduğu gibi Türkiye Tarım Kredi Kooperatiflerinde de risk yönetimi ve iç denetim uygulamaları doğrultusunda girişimler yapılmaya çalışılmaktadır. Çiftçiyi en çok destekleyen kurum olması nedeniyle Türkiye'nin önemli kurumlarından birisi

---

[282] İDKK, Eylül 2013, s. 7, 10.

[283] 30.09.2014 tarihli ve 2014/6842 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Yürürlüğe Konulan Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve Bağlı Ortaklıklarının 2015 yılına ait Genel Yatırım ve Finansman Programı Hakkında Karar, 17.10.2014 Tarih ve 29148 Sayılı Resmi Gazete.

[284] www.tarimkredi.org.tr, (14.06.2017).

olma niteliğini taşımaktadır. Dolayısıyla böyle önemli bir kurumun, iç denetim faaliyetlerini etkin bir şekilde gerçekleştirmesi gerekmektedir.[285]

Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Merkez Birliği'nde denetim müessesesi, genel müdür adına teftiş, inceleme ve soruşturma yapan Rehberlik ve Teftiş Kurulu Başkanlığı bünyesindeki müfettişler ile bağlı bölge birliklerinde bölge müdürü adına denetim yapan kontrolörler marifetiyle yürütülmektedir. Denetimlerde bağımsızlık düzeyinin artması durumunda, risk odaklı denetimin etkinliği de artacaktır. Denetim faaliyetlerinin bağımsızlık ilkesi doğrultusunda yapılması halinde, işlemler usulüne uygun gerçekleşecektir.[286]

Türkiye Tarım Kredi Kooperatiflerinde KRY ve iç denetim konularında çeşitli çalışmalar başlamış bulunmakla birlikte, bunlar başlangıç seviyesinde olup bu konularda gerekli kurum kültürü yerleşmemiş ve KRY çerçevesinde geleceğe yönelik risklerin önlenmesinden ziyade, geçmişe yönelik hata ve suiistimallerin incelendiği uygunluk denetimleri yapılmaktadır. Belirtilen hususlar doğrultusunda bu çalışmada Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Merkez Birliği için risk odaklı bir iç denetim süreci hakkında model önerisinde bulunulacaktır.

Türkiye Tarım Kredi Kooperatiflerinde risk yönetimi konusunda yapılan çalışmalara aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- Ortak çiftçilerin kredi ve borçlanma işlemleri yapılırken diğer banka ve finans kuruluşların risk merkezi kayıtları dikkate alınarak hareket edilmesi amacıyla Türkiye Bankalar Birliği Risk Merkezi ile anlaşma yapılmıştır.
- Ortakların yükümlü oldukları toplam borçların, toplam kredi limitlerine göre oldukça yüksek olması nedeniyle, kooperatif alacaklarının tahsil edilebilirlik kabiliyetini artırmak üzere, ortakların kefalet durumlarını değerlendirmek suretiyle tespit edilen kredi limitlerinin en fazla 10 katına kadar ve en fazla 15 ortağa müşterek ve müteselsil kefillik sistemi getirilmiştir. Böylece kredilerin geri dönüş riski, minimize edilmeye çalışılmıştır.
- İç kontrolün etkin olup olmadığını gözetmek amacıyla 2016 yılında Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Merkez Birliği İştirakler Daire Başkanlığına bağlı olarak İştirakler

[285]Mümine Kara, "İç Denetimde Risk Odaklı Yaklaşımın Başarısını Etkileyen Faktörlerin İncelenmesine Yönelik Bir Model: Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Örneği", Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Trabzon, s. 112.

[286]"Uygulama Önerisi 1100-1: Bağımsızlık ve Objektiflik", http://www.tide.org.tr/uploads/1100-1.pdf, (16.06.2016).

Kontrol Müdürlüğü kurulmuştur. Müdürlüğün kurulmasıyla birlikte iştiraklerden Tarım Kredi Yem AŞ'ye SMMM ve bağımsız denetçilik sertifikalarına sahip iki emekli müfettiş iç denetçi olarak atanmış olup bölge birliklerine bağlı iki kontrolör de iç denetim faaliyetlerine destek amacıyla görevlendirilmiştir. Atanan iç denetçiler her ne kadar Tarım Kredi Yem A.Ş. kadrosunda olsalar da diğer iştiraklerinde iç denetim faaliyetlerini yürütmektedir. Merkez Birliği, Bölge Birlikleri ve kooperatiflerde iç denetim faaliyeti bulunmamaktadır. İştirakler Kontrol Müdürlüğünce, İştirakler İç Denetim Yönetmeliği hazırlanmaktadır. İç denetim faaliyetlerine bakıldığında, iç denetçilerin klasik teftiş anlayışıyla denetim yaptığı, iç denetim konusunda uzman olmayan kişilerin görevlendirildiği ve yapılan denetimlerin iç denetim standartları çerçevesinde yürütülmediği görülmektedir.

- Türkiye Tarım Kredi Kooperatiflerinde risk yönetimi kapsamında Sigorta Müdürlüğü, Sigorta ve Risk Yönetim Müdürlüğü şeklinde değiştirilmiş ve Krediler ve Mali İşler Daire Başkanlığı bünyesinde konumlanmıştır. Her sürecin risk analizlerinin yapılarak süreçlerin yönetilmesi gerekirken Türkiye Tarım Kredi Kooperatiflerinde risk yönetimi verilen kredilerin geri dönüşümünde karşılaşabilecek risklere karşı önlem almakla sınırlı kalmıştır. Sigorta ve Risk Yönetimi Müdürlüğü incelendiği zaman risk yönetimi konusunda hiçbir faaliyette bulunmadığı ve belirtilen amacının gerçekleştirilmesi konusunda da girişimlerde bulunulmadığı gözlenmektedir.

- Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Merkez Birliği 2011-2023 strateji belgesi ve eylem planına baktığımızda, teftiş alanındaki dördüncü hedef risk denetimine ağırlık verilmesidir. Bu hedefin 2012 yılının sonunda gerçekleştirilmesi planlanmıştır.[287] Ama mevcut denetim usullerine baktığımızda, bu hedefin hayata geçirilememiş olduğu görülmektedir ve yapılan denetimler uygunluk denetiminin ötesine geçememiştir.

İç denetim danışmanlık faaliyetlerinde olduğu gibi Teftiş Kurulu Başkanlığı'nın ismi 2012 yılında Rehberlik ve Teftiş Kurulu Başkanlığı olarak değiştirilmesine rağmen müfettişlerin iş yoğunluğu sebebiyle denetimlerinde rehberlik faaliyetlerinde bulunamamaktadır.

[287]Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Merkez Birliği, *2011-2023 Strateji Belgesi ve Eylem Planı*, Ankara, 2011, s. 152.

BEŞİNCİ BÖLÜM

KAMU KURUMLARINDA KURUMSAL RİSK YÖNETİMİ KAPSAMINDA RİSK ODAKLI İÇ DENETİMİN FARKINDALIĞINA DAİR BİR ARAŞTIRMA

KMYKK ile idarelerin kurumsal yönetim ve risk yönetimi süreçlerinin değerlendirilmesiyle kamu kaynaklarının ekonomik, etkin ve verimli bir yolla sağlanması ve kullanımı hususunda güvence ve danışmanlık hizmeti veren iç denetim kamu yönetimimizde yerini almıştır. İç denetim, idari işlemlerin etkinliğinin artırılması, kurum varlıklarının muhafaza edilmesi ve risklere karşı caydırıcı önlemlerin alınmasına yardımcı olmak suretiyle kurumlara katkı sağlamaktadır. Bu açıdan, kurumsal yönetim ve risk yönetimi süreçlerinin yeterli ve etkin bir yolla tasarlanması ve işletilmesi konularında değerlendirme ve teklifler yapan İDB'ler, kurumlarda üst yöneticilerin idare ve hesap verme sorumluluklarının gerçekleştirilmesine önemli bir kaynaktır.[288]

İç denetimin, kamuda kurumlarına değer katma fonksiyonunu yerine getirebilmesi için üst yönetimin iç denetimi benimsemesi ve iç denetçilerin temel mesleki niteliklere sahip olması gerekmektedir. İç denetçilerin sahip olması beklenen mesleki nitelikler 1000, 1100 ve 1200 numaralı nitelik standartlarına göre; azami mesleki özen ve dikkat, sürekli mesleki gelişim, yetkinlik, bağımsızlık ve tarafsızlıktır.[289] İç denetimin değişen ve gelişen fonksiyonları çerçevesinde bu nitelikler zaman içinde değişim göstermektedir. Dolayısıyla iç denetçiler hizmet içi eğitim ve sertifika eğitimler gibi yollarla kendilerini geliştirmeleri önemli bir noktadır.

Öte yandan, KMYKK doğrultusunda iç denetim merkezi uyumlaştırma görev ve işlevi, İDKK tarafından yapılmaktadır. Bu işlev gereği İDKK; standart ve yöntemleri belirlemek, ihtiyaç duyulan mevzuat düzenlemelerini oluşturmak, koordinasyonu sağlamak, danışmanlık ile eğitim faaliyetlerini yürütmek ve İDB'lerin dış kalite değerlendirme çalışmalarını yapmak veya yaptırmakla yetkilidir. Risk odaklı bir yaklaşımla katma değer yaratan bir iç denetim

---

[288] Cüneyt Sezgin, "Dünyada ve Türkiye'de Yönetişim", *İç Denetim Dergisi,* S. 3, Bahar 2002, s. 9.

[289] İDKK, "Kamu İç Denetim Standartları", http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetimStandartlari.aspx , (19.07.2017).

faaliyetinin yürütülmesi, üst yönetim ile denetlenen birimlerde iç denetim konusunda farkındalık oluşturulması İDKK'nın amaç ve hedefleri arasındadır.[290]

Bu bölümde, araştırmanın amacı, konusu, kısıtları, varsayımları ve yöntemi belirtildikten sonra bulgular değerlendirilecektir. Tez araştırması doğrultusunda önce kamu iç denetçileri ile görüşmeler yapılmış ve bu çerçevede kamuda risk odaklı iç denetim incelenmiştir. Daha sonra bir kooperatif kurumunda risk odaklı iç denetim sistemi model önerisi geliştirilmeye çalışılmıştır.

5.1. ARAŞTIRMANIN AMACI

Bu çalışmada Türkiye'deki kamu kurumlarında çalışan iç denetçilerin KRY ve risk odaklı iç denetim uygulaması konusundaki farkındalıklarının tespiti amaçlanmıştır.

Yukarıda verilen genel amaç çerçevesinin yanında çalışmamız aşağıdaki konuları da amaçlamaktadır:

1. Kamuda iç denetim faaliyetinin risk esaslı yürütülüp yürütülmediğini değerlendirmek ve KRY'nin olgunluk düzeyini belirlemek,
2. Kamuda iç denetçilerin idare içinde risk yönetimi konusunda yapmamaları gereken işlemleri ve yapmaları gereken görevleri yapıp yapmadıklarını anlamak,
3. Değişen ve gelişen iç denetim mesleğinin kamuda gelişimi üzerinde önemli etkiye sahip kurumların uygulamaları hakkında tüm taraflara bilgi sağlamak,
4. Araştırma kapsamında ki kurumların iç denetim işleyişlerini belirleyerek KRY ile iç denetimin etkinliğine yönelik öneriler geliştirmektir.

5.2. LİTERATÜR TARAMASI

Türkiye'deki kamu sektöründe KRY kapsamında iç denetimin yeri ve önemine yönelik araştırmamıza başlamadan önce, daha önce yapılan ve konumuzla benzerlik taşıyan araştırmalar incelenmiştir. Yapılan çalışmaların çoğunluğunun teorik incelemelerle ortaya konulduğu gözlenmiştir. Araştırma, konumuz için var olan pratik ve akademik araştırmalara

[290]İDKK, "2017-2019 Dönemi Kamu İç Denetim Strateji Belgesi".

katkıda bulunacaktır ve yapılan araştırma sonuçlarıyla karşılaştırma şansı verecektir. Bu çalışmanın yapılmasına ihtiyaç duyulmasının bir diğer nedeni ise, Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Merkez Birliğinde risk odaklı iç denetim modeli oluşturulmasına yönelik öneride bulunmaktır. Türkiye'de KRY ve iç denetim konularını birlikte inceleyen az sayıda çalışma bulunmaktadır. Bu çalışmalar şu şekildedir;

Pehlivanlı (2008), çalışmasında, iç denetim ve kurumsal yönetim, denetim açısından riskler ve Türk mevzuatı açısından durumu, KRY ve araçları, KRY temelli iç denetimin planlanması, yürütülmesi ve raporlanması aşamalarını incelemiştir. Ayrıca, faaliyet ve kurumsal yönetim raporu incelemelerine, anket çalışmasına ve gerçekleştirilen mülakatların değerlendirilmesi yapılmıştır. BİST'de hisse senetleri işlem gören firmalar üzerine yapılan çalışma sonuçları itibariyle, Türkiye'de İDB'lerin KRY sürecinde görev aldığını ve bu sürece yönelik güvence ve danışmanlık hizmetleri verdiğini göstermektedir. Fakat uluslararası uygulamaya kıyasla kurumsal düzeyde iç denetim alanında önemli uygulama eksiklikleri olduğu tespit edilmiştir.[291]

Günbey (2008), çalışmasında KRY'nin etkinliğini sağlamada iç denetimin rolünü araştırmıştır. Çalışmada konuya ilişkin olarak temel kavramlar ve genel bilgiler, iç denetimin ve iç denetçinin risk yönetiminde üstlendiği yeni rol ve iç denetim konusundaki değişiklikler ve iç denetimin KRY'deki rolünün tespit edilmesi incelenmiştir. KRY dönüşüm süreci KRY'nin kuruma faydaları ve kısıtlamaları teorik bir çerçevede incelenmiştir. Ayrıca, bir özel sektör firmasında KRY'de iç denetim faaliyeti üzerine bir uygulama çalışması yapılmıştır.[292] Çalışmada iç denetim özel firmalarda KRY faaliyetlerinin oluşturulmasında önemli bir rolü olduğu sonucu elde edilmiştir.

Sarpkaya (2012), çalışmasında KRY'nin etkinliğini sağlamada iç denetimin rolünü incelemiştir. Konuya ilişkin olarak temel kavramlar ve genel bilgiler, iç denetimin ve iç denetçinin risk yönetiminde üstlendiği yeni rol ve iç denetim konusundaki değişiklikleri açıklandıktan sonra kurumsal yönetim ile risk yönetimi arasındaki ilişki teorik çerçevede incelenmiştir.[293] Çalışmada firma yöneticilerinde liderlik, denetim komitelerinin gözetiminde

---

[291]Davut Peylivanlı, "Kurumsal Risk Yönetimi Temelli İç Denetim ve Türkiye Uygulamaları", Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Kocaeli, 2008.

[292]Ahmet Günbey, "Kurumsal Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü ve Bir Uygulama", Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kütahya, 2008.

[293]Duygu Sarpkaya, "Kurumsal Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü", İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2012.

etkinlik, iç ve dış denetimde uluslararası standartlara uyum konularının KRY'de çok önemli bir husus olduğu sonucu elde edilmiştir.

Kızılboğa (2012), tezinde kurumların KRY odaklı iç denetim sistemi neden gerekli? sorusunu sormasını sağlamak ve bilinçli bir şekilde sistemi kurumlarına adapte etmelerinin yol ve yöntemlerini açıklamayı amaçlamaktadır. Bu tez, KRY odaklı iç denetim sisteminin bir belediyedeki niteliğini ve uygulanabilirliğini tespit etmeye yönelik teorik ve ampirik bir araştırmadır. Araştırmanın bulgularından, risk yönetim sisteminin İstanbul Büyükşehir Belediyesinde mali hizmetler alanında dikkate alındığı ve geleneksel risk yönetim sistemine yatkınlığın söz konusu olduğu sonucuna ulaşılmış ve araştırmanın bulguları KRY odaklı iç denetim sisteminin gereksiz bir bürokrasi olduğu algısı yerine kuruma değer katacağına ve iç denetçilerin sistemin kurulum ve uygulanma aşamasında danışman sıfatıyla aktif rol alması gerektiğine inanıldığını ortaya koymaktadır.[294]

Karalar (2015), Ege bölgesindeki üniversitelerin kurumsal risk odaklı iç denetim analizini ortaya koymak amacıyla risk, risk yönetimi, KRY ve iç denetimle ilgili kavramsal çerçeveye, KRY süreci ve KRY sürecinin bileşenleri, KRY temelli iç denetim uygulamalarının planlanması, yürütülmesi ve raporlanması aşamalarını ortaya koymuştur. Çalışmasının uygulama kısmında ise Ege Bölgesindeki üniversitelerin İDB'lerinde çalışmakta olan iç denetçilere yapılan anket araştırmasının sonuçları değerlendirilerek iç denetçilerin KRY sürecinde çalıştıkları ve kurumlara danışmanlık ile güvence hizmeti verdikleri sonucuna varılmıştır.[295]

5.3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI

Ülkemizde 45 genel bütçeli, 136 özel bütçeli, 2 Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) ve 200 yerel yönetim olmak kaydıyla 383 kamu kurumunda iç denetçi kadrosu ihdas edilmiştir. İç denetçi kadrosu ihdas edilen kurum ve iç denetçi görevlendirmesi yapan kurum sayıları Şekil 5.1.'de gösterilmiştir.

---

[294]Rüveyda Kızılboğa, "Kurumsal Risk Yönetimi Odaklı İç Denetim ve İstanbul Büyükşehir Belediyesi İçin Bir Model Önerisi", Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmış Doktora Tezi), İstanbul, 2012.

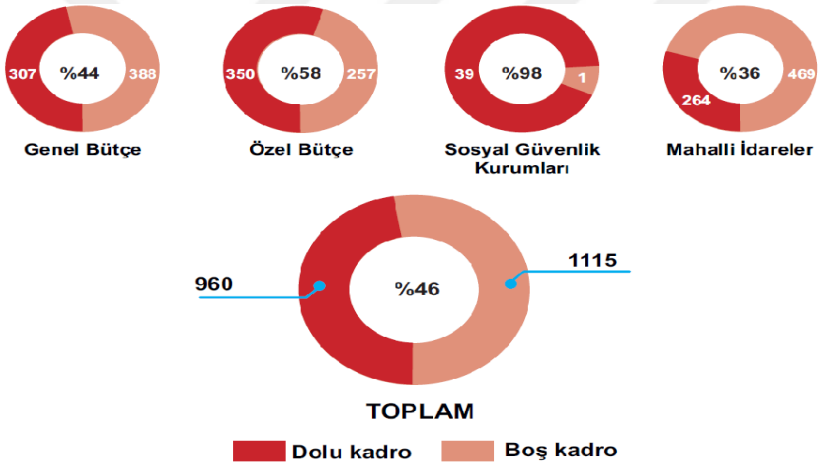
[295]Keziban Karalar, "Kurumsal Risk Odaklı İç Denetimin Analizi ve Ege Bölgesindeki Üniversiteler Üzerine Bir Araştırma", Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kütahya, 2015.

	Atama Yapmayan Kurum Sayısı	Atama Yapan Kurum Sayısı
Genel Bütçe	12	33
Özel Bütçe	28	108
Sosyal Güvenlik Kurumları		2
Mahalli İdareler	90	110
TOPLAM	130	253

Şekil 5.1. Kadro İhdas edilen ve İç Denetçi Ataması Yapan Kurum Sayıları

Kaynak: İDKK, 2016: 35.

2015 yılı Kamu İç Denetim Genel Raporuna göre kamu kurumlarınca 2075 iç denetçi kadrosunun 960'ına görevlendirme yapılmıştır. Dolu kadro sayısının toplam kadro sayısına oranı % 46'dır. Belirtilen 960 iç denetçi aynı zamanda araştırma evrenimizi de oluşturmaktadır.



Şekil 5.2. Dolu Kadronun Toplam Kadroya Oranı ve Dağılımı

Kaynak: İDKK, 2016: 35.

5.4. ARAŞTIRMANIN KISITLARI

- Değişkenler kuramsal kısmında açıklanan iç denetçilerin KRY konusunda üstlendikleri rol ve sorumluluklar net bir biçimde tespit edip-edememeleri ile sınırlıdır.
- Çalışma grubu, 8 kamu idaresinde ve KMYKK kapsamında yer almayan Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri iştiraklerinde görev yapan toplam 118 iç denetçi ile sınırlıdır. Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri teşkilat yapısı içerisinde İDB bulunmamaktadır.

Bu doğrultuda daha kapsamlı değerlendirmede bulunmak ve mukayese edebilmek için Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri araştırmamıza dâhil edilmiştir. Araştırma evrenimizi oluşturan iç denetçilerden çalışma grubu temin edilirken, seçili kamu kurumlarının aşağıda belirtilen özellikleri de göz önüne alınmıştır:

- Personel yapısı, bütçesi ve iç denetçi sayısı gibi özellikler dikkate alınarak kamu kurumlarının büyüklükleri,
- İDB Başkanlığının bulunması,
- Genel bütçe, belediye idaresi ve üniversite ayrımı dikkat edilerek kurumsal çeşitlilik sağlanması,
- KRY uygulamasının yapılması,
- İç denetim standartlarına uyulması,
- Stratejik planın olması.
- İç Kontrol Eylem Planının bulunması.

- Araştırma, analiz için geliştirilen sorularla toplanan bilgilerle sınırlandırılmıştır.
- Görüşme sonuçları, katılımcıların verdiği cevaplamaktan kaçınmadığı bilgilerle sınırlıdır.[296]
- Görüşmeler katılacak kişilerin bilgilerine ulaşılması ile sınırlıdır.[297]
- Görüşmeler elde edilmesi güç olmayan bilgilerle sınırlıdır.[298]
- Görüşmeler katılımcıların zamanıyla sınırlıdır.[299] Görüşmeler ilgili kamu kurumlarının İDB'lerine gidilerek yapılmıştır.
- Görüşme yoluyla sağlanan veriler, cevaplayanların öznel yargıları veya anımsadıkları ile sınırlıdır.[300]
- Araştırmanın tüm İDB'lere uygulanamamasının sebebi ise, çoğu kamu kurumunda İDB oluşturacak yeterli iç denetçi sayısının bulunmaması ve tüm İDB ile görüşmenin zaman ve maliyet açısından zorluğudur. Dolayısıyla konuyla konumuzla ilgili temsil kabiliyeti olan İDB'ler ile görüşmeler yapılmıştır.

---

[296]J. Francis Rummel, *Eğitimde Araştırmaya Giriş,* Ajans Türk Yayınları, 1968, Ankara, s. 62.

[297]Ali Yıldırım - Hasan Şimşek, Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri, Seçkin Yayıncılık, 10. Baskı, Ankara, 2016, s. 136.

[298]D. K. Bailey, *Methods of Social Research,* The Free Press, New York, 1987, s. 176.

[299]Yıldırım - Şimşek, *a.g.e.,* s. 136.

[300]Yıldırım - Şimşek, *a.g.e.,* s. 135.

5.5. ARAŞTIRMANIN DAYANDIĞI VARSAYIMLAR

1. Çalışma grubundaki kamu iç denetçi grubu, temsil niteliğine sahiptir.

2. Araştırmada kullanılan veri toplama araçları, araştırma amacını gerçekleştirmeyi sağlayacak yeterli ve geçerli bilgileri yansıtacak düzeydedir.

3. Araştırmada, kamu iç denetçilerinin araştırma sırasında uygulanan değerlendirme araçlarına samimi ve doğru cevaplar verdikleri varsayılmıştır.

5.6. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Bu bölümde çalışmamızın genel amacı çerçevesinde gelinen noktayı teşhis etmek için yapılacak araştırmanın yöntemine ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

Bu uygulama çalışmasında veri toplama yöntemi olarak, görüşme tekniği kullanılmıştır. Görüşme nitel araştırmada en çok kullanılan yöntemlerdendir. Görüşmeyi, önceden hazırlanmış soruların belli bir sistematik dâhilinde görüşülene sorulması ve cevaplarının alınmasını öngören sosyal bir etkileşim olarak tarif edilir.[301] Konumuzun içeriğine, görüşülecek kişilere ve inceleceğimiz olgulara göre yarı yapılandırılmış görüşme türü seçilmiştir. Yarı yapılandırılmış görüşme yönteminin kullanılmasının nedeni ise, daha sistematik ve karşılaşabilir bilgi sunmasıdır. Yapılandırılmış görüşme gibi katı bir yöntem değildir ve yapılandırılmamış görüşme gibi esnek de değildir.[302]

Görüşme tekniği, diğer tekniklerle karşılaştırıldığında bazı güçlü yanları vardır;

- Yüz yüze görüşme yönteminde iletişimi geliştirme olanağı vardır.[303]
- İlave soruların sorulmasında, anlaşılmayan soruların farklı şekilde sorulması bakımından araştırmacılara esneklik sağlar ve cevaplama oranının yüksek olmasıyla araştırmanın verimliliğinin yükselmesini sağlamaktadır.[304]

---

[301]Herbert J. Rubin - Irene S. Rubin, *Qualitative Interviewing: The Art of Hearing Data,* Sage Publications, 1995'den aktaran Kaan Böke vd., *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri,* Alfa Yayıncılık, İstanbul, Aralık 2011, s. 279.

[302]Niyazi Karasar, *Bilimsel Araştırma Yöntemi -Kavramlar, İlkeler, Teknikler-,* Nobel Yayın, Ankara, 1999, s. 165.

[303]Metin Pişkin - Uğur Öner, *Görüşme İlkeleri ve Teknikleri,* Siyasal Yayıncılık, Ankara,1999, s. 2.

[304]Yıldırım - Şimşek, *a.g.e.,* s.133.

- Cevaplayanların görüşme sırasında kullandıkları dil ile birlikte jest ve mimikleri yoluyla verdikleri mesajlar da faydalı olabilir ve kullanılabilir.[305]
- Soruların diğer yöntemlere göre yanıtlanma oranı daha fazladır.[306]
- Görüşmelerin tarihi ve saati bellidir, bu ise görüşmeyi etkileyebilecek meydana gelen olayların öncesi ve sonrasını izleme olanağı verir.[307]
- Görüşmelerde karmaşık, grafik, tablo veya şema gerektiren sorular da kullanılabilir ve bunlarla ilgili ihtiyaç duyulan izahatlar görüşmeci tarafından yapılabilir.[308]
- Görüşmeci, görüşme sırasında cevaplayanlardan aldığı anlık tepkileri ve yanıtları gözlemleme olanağına sahiptir.[309]
- Görüşmelere verecek cevapları bulunmayan veya bazı sorulara yanıt vermekten çekinen, yazıyla ifade etmeye nazaran kendilerini sözel olarak daha iyi ifade eden kişilerden görüşme yöntemiyle daha basit ve doğru bilgi sağlanabilir.[310]
- Cevaplayanların anlamadığı sorulara görüşmeci gerekli açıklamayı yapabilir.[311]
- Okuma yazması olmayanlardan, çocuklardan veya formu cevaplamayı gerekli hassasiyetle yapmayanlardan sağlıklı veri sağlamanın en iyi yöntemidir.[312]
- Cevaplayanların başkalarına danışmadan yanıt alınmasının sağlanması, cevapların bireyselliği yönünden önemlidir. Ayrıca görüşme esnasında cevaplayanların bulunduğu ortamın kontrol edilmesi bakımından da önemlidir.[313]

5.6.1. Görüşme Sorularının Hazırlanması

Araştırmada, "kamu sektöründe KRY ve risk odaklı iç denetimin incelenmesine yönelik görüşme formu" kullanılacaktır. Görüşme, Ek: 3'de görüldüğü üzere, 23 açık uçlu sorudan oluşmaktadır.

---

[305]Pişkin - Öner, *a.g.e.,* s.2.

[306]Bailey, *a.g.e.,* s. 174-177.

[307]Bailey, *a.g.e.,* s. 174-177.

[308]Bailey, *a.g.e.,* s. 174-177.

[309]Yıldırım - Şimşek, *a.g.e.,* s.1345.

[310]Yıldırım - Şimşek, *a.g.e.,* s.133.

[311]Pişkin - Öner, *a.ge.,* s.2.

[312]Pişkin - Öner, *a.g.e.,* s.2.

[313]Karasar, a.g.e., s. 175.

Açık uçlu sorular, bilinmeyenleri keşfe dönüktür. Kişilerin fikirlerinin ve düşüncelerinin detaylarıyla öğrenilmesinde etkilidir. Ayrıca, açık uçlu sorularla, hakkında çok az bilgi bulunan konularda kapsamlı ve detaylı bilgi almak hedeflenir.[314]

Görüşmelerde kullanılan açık uçlu soruların amacı daha detaylı ve zengin bilgiye ulaşmaktır. Her ne kadar açık uçlu sorulardan alınan cevapları sınıflandırmak güç olsa da bu nitel araştırmalarda önemli bir sorun değildir, çünkü nitel araştırmalar genellikle az kişiye yapılır ve amaç genelleme yapmak değil tarif etmektir.[315]

Her bir soru dikkatlice gözden geçirilerek, test edilmiş ve tekrar kaleme alınarak revize edilmiştir. Sorular oluşturulurken, öncelikle soruların türü, sayısı ve yapısı kararlaştırılmıştır.

Görüşme formu hazırlanırken, katılımcıların kolay anlayabileceği, farklı türden sorular yazılarak odaklı sorular oluşturulmuş ve mantıklı bir biçimde düzenlenmiştir.

Görüşme sorularının oluşturulmasında, konuyla ilgili daha önce yapılmış çalışmalardan ve iç denetçilerden faydalanılarak oluşturulmuştur. Sorular 4 bölümden oluşmaktadır:

- 1-6. Sorular: İç denetim faaliyetinin risk esaslı olarak yürütülüp yürütülmediğini değerlendirmeye yöneliktir.
- 7 -13. Sorular: Kurumsal risk yönetiminin olgunluk düzeyini belirlemeye yöneliktir.
- 14 - 18. Sorular: İç denetçilerin idare içinde risk yönetimi konusunda yapmamaları gereken işlemleri yapıp yapmadıklarını anlamaya yöneliktir.
- 19 - 23. Sorular: İç denetçilerin idare içinde risk yönetimi konusunda yapmaları gereken görevleri yapıp yapmadıklarını anlamaya yöneliktir.

5.6.2. Araştırma ve Bulgular

Kurumsal yönetim perspektifinin ülkemizde oluşması doğrultusunda iç denetime olan gereksinim her geçen gün daha da artmaktadır. İç denetim bir teşkilatın kurumsal süreçlerini geliştirmek ve değerlemek yoluyla katkı sağlamak durumundadır.[316]

---

[314]Kaan Böke vd., *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri,* Alfa Yayıncılık, İstanbul, Aralık 2011, s. 236.

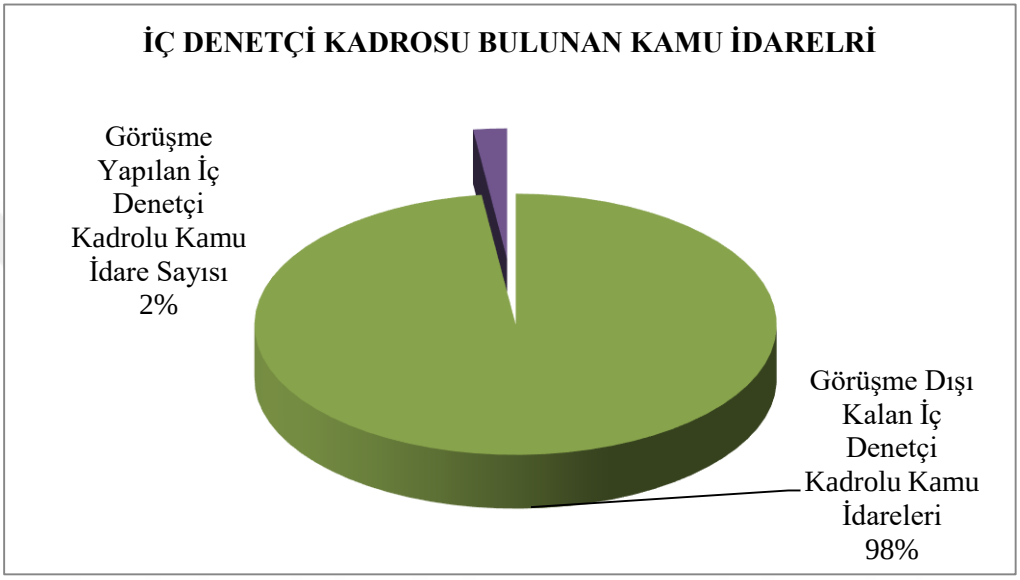
[315]Michael G. Maxfield - Earl R. Babbie, *Research Methods for Criminal Justice and Criminology,* Wadsworth/Thomson, Belmont, CA, 2005, s. 275.

[316]Münevver Yılancı, *İç Denetim-Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma,* Osmangazi Üniversitesi Yayınları, No: 86, Eskişehir, 2003, s. 11.

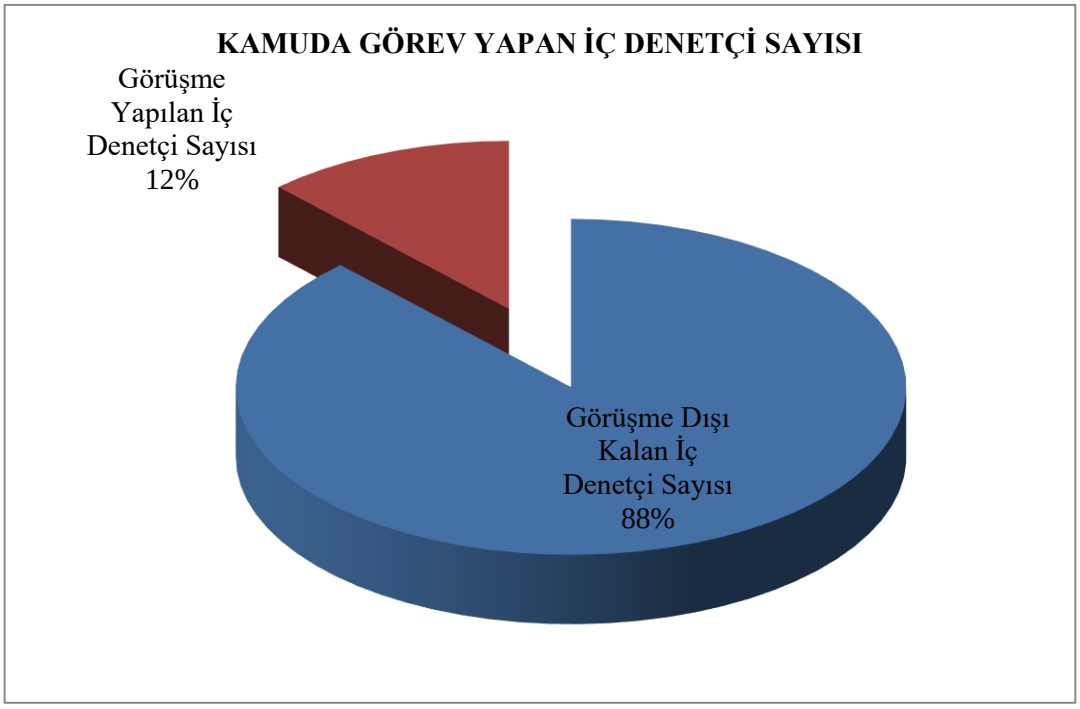
Yüz yüze görüşme yapılarak değerlendirilen 9 kamu idaresinin, iç denetçi kadrosu bulunan 383 kamu idaresine oranı Çizelge 5.1.'de görüldüğü gibi % 2'dir.

Değerlendirmeye alınan 9 kurumda 118 iç denetçi bulunmaktadır ve bunların kamuda görev yapan 960 kamu iç denetçisine oranı ise Çizelge 5.2.'de görüldüğü gibi % 12 olarak gerçekleşmiştir.

Çizelge 5.1. Görüşme Yapılan İç Denetçi Kadrolu Kamu İdarelerinin İç Denetçi Kadrosu Bulunan Kamu İdarelerine Oranı



Çizelge 5.2. Görüşme Yapılan İç Denetçilerin Kamuda Görev Yapan İç Denetçilere Oranı



5.6.2.1. Demografik Özelliklere Ait Bulgular

Araştırmamıza katılan iç denetçilerin demografik özelliklerine yönelik bulgular aşağıdaki çizelgede özetlenmiştir;

Çizelge 5.3. Görüşmeye Katılan İDB İç Denetçilerinin Cinsiyetlerine Göre Dağılımı

	Kişi Sayısı	Yüzde (%)
Kadın	31	26
Erkek	87	74
Toplam	118	100

Araştırmaya katılanların, Çizelge 5.3.'de görüldüğü gibi, yaklaşık % 74'ü erkek, % 26'sı bayandır.

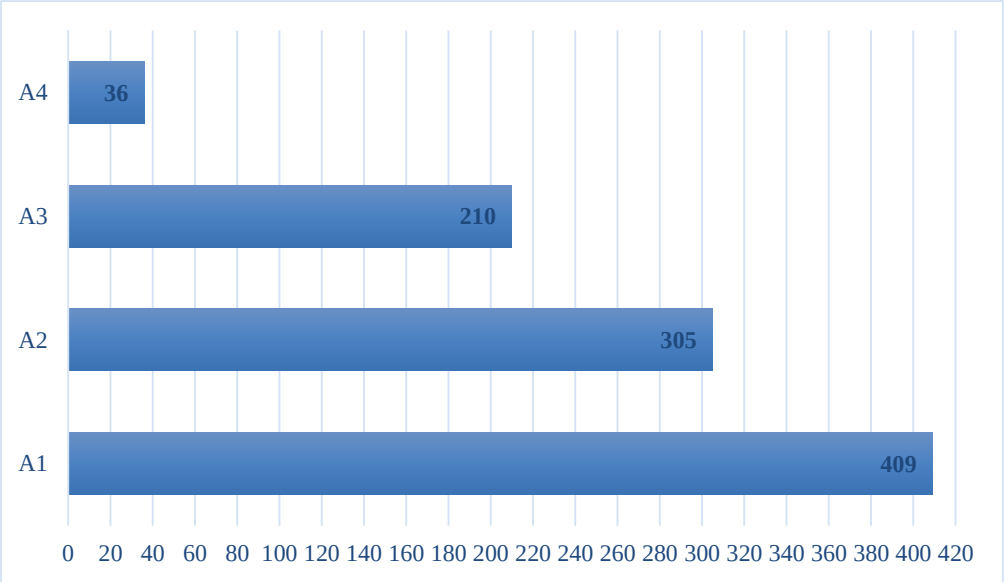
Araştırma katılımcılarının eğitim düzeyinin yüksek olması katılımcıların kurumlarında gerçekleştirilen uygulamalara yakınlıkları ve farkındalıkları ile verdikleri bilgilerin güvenirliliği bakımından önem arz etmektedir. Ayrıca KRY ve iç denetim kavramları lisans seviyesindeki eğitimle birlikte alındığı düşünüldüğünde, görüşmelere cevap verenlerin bu kavramları bildiği ve buna göre sağlıklı cevap verdiği düşünülebilir.

Çizelge 5.4. Görüşme Yapılan Kamu İdarelerinin Dağılımı

	Kurum Sayısı	Yüzde (%)
Özel Bütçe	1	11
Mahalli İdare	1	11
Genel Bütçe	5	56
Sosyal Güvenlik Kurumu	1	11
Kooperatif	1	11
Toplam	9	100

Bu çalışmadaki kamu idarelerinin ayrımında, genel olarak yapılan sınıflandırma esas alınmıştır. Araştırmaya katılan kurumların yaklaşık % 56'sı genel bütçe, % 11'i kooperatiften ve % 33'ü mahalli idare, SGK ve özel bütçeli idarelerden oluştuğu belirlenmiştir.

Kamu İç Denetçi Sertifikasının Derecelendirilmesine İlişkin Esas ve Usuller hükümleri doğrultusunda kamuda görev yapan iç denetçilerin sertifika derece bilgileri şekil 5.3.'de yer verilmiştir.



Şekil 5.3. Fiilen Çalışmakta Olan İç Denetçilerin Kamu İç Denetim Sertifika Dereceleri
Kaynak: İDKK, 2016: 36.

Çizelge 5.5. Görüşme Yapılan İDB İç Denetçilerinin Kamu İç Denetim Sertifika Dereceleri

	Kişi Sayısı	Yüzde (%)
A1	34	29
A2	37	31
A3	31	26
A4	14	12
Sertifikasız	2	2
Toplam	118	100

Araştırmamıza dâhil olan İDB'lerde görev yapan iç denetçilerin kamu iç denetim sertifika dereceleri incelediğinde iç denetçilerin % 12'sinin A4, % 26'sının A3, % 31'inin A2 ve % 29'unun A1 derecesi sertifikaya sahip olduğu görülmüştür. Araştırmamıza katılan iç denetçilerin sertifika dereceleri, Şekil 5.3. ile belirtilen dereceler ile paralellik seyrettiği görülmektedir.

Çizelge 5.6. Görüşme Yapılan İDB İç Denetçilerinden Uluslararası Sertifikaya Sahip Olanlar

	Kişi Sayısı	Yüzde (%)
Uluslararası Sertifikalı Olanlar	58	49
Uluslararası Sertifikası Olmayanlar	60	51
Toplam	118	100

Çalışmamıza katılan kamu iç denetçilerinde uluslararası sertifikaya sahip olanlar % 49 oranındadır. Diğer yandan, kamu sektöründe 183 CGAP, 5 "Sertifikalı İç Denetçi" ve 5 "Sertifikalı Kontrol Öz Değerlendirme" sertifikası olmak üzere toplam 193 uluslararası sertifikaya sahip kamu iç denetçisi mevcut olduğu düşünülürse,[317] araştırmamızda uluslararası sertifikası bulunan kamu iç denetçilerinin % 30'una ulaşıldığı ve bu oranın önemli bir oran olduğu görülmektedir.

5.6.2.2. Görüşme Verilerinin Analiz Edilmesi

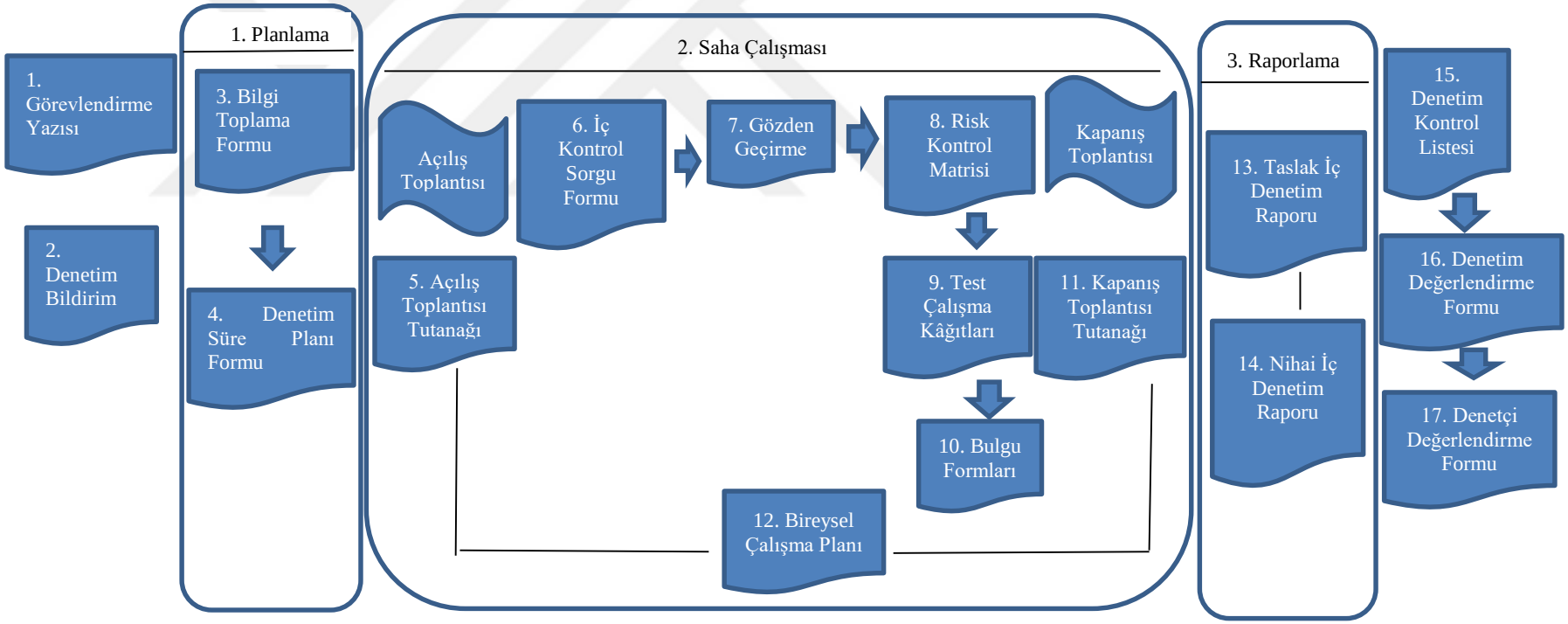
Görüşmeler İDB'ler ile temasa geçilerek yapılmıştır ve iç denetçiler görüşmelere katılacaklarını belirtmişlerdir. Bazı iç denetçilerin görüşmeye verdikleri yanıtlara açıklık getirmek için, görüşmeye katılan bu kişilerden verdikleri cevapları genişletmeleri istenmiştir.

Ek 3'de yer alan görüşme formumuzda da görüldüğü üzere;

a) İç denetim faaliyetlerinin risk esaslı yürütülüp yürütülmemesine ilişkin yöneltilen ilk 4 soru ve alınan cevaplar aşağıdakileri içermektedir:

Risk odaklı iç denetim metodolojisi Şekil 5.4.'de gösterildiği gibidir.

[317] İDKK, Ekim 2016, s. 36.



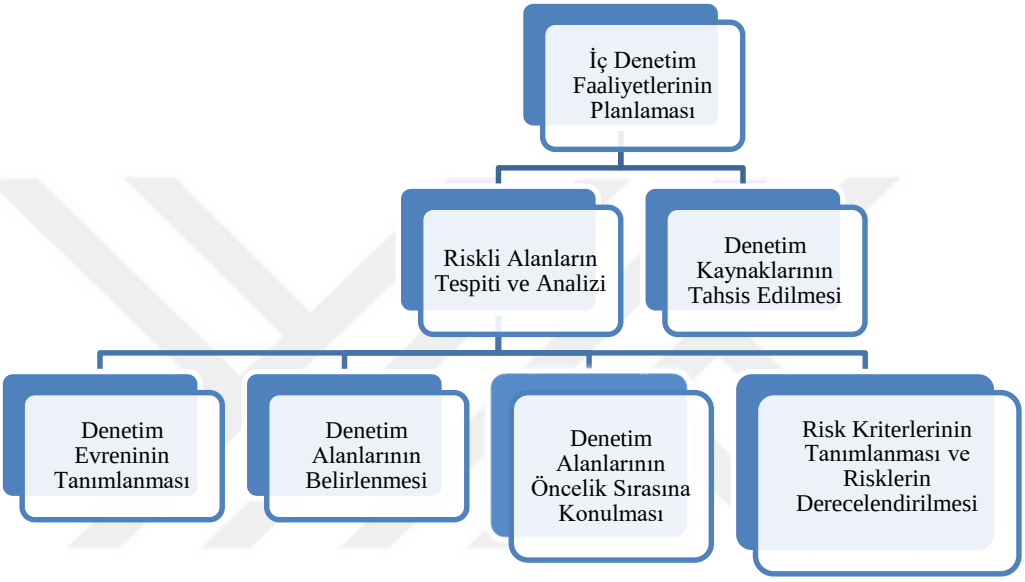
Şekil 5.4. KRY Kapsamında Risk Odaklı İç Denetim Süreci

Kaynak: Şekil, "T.C. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Pilot İç Denetim Uygulama Sonuçları Paylaşımı Semineri, İDKK, 22.02.2010"den esinlenerek bu tez çalışması için oluşturulmuştur.

➢ a-1) Kurumunuzda iç denetim plan ve programları risk esaslı olarak yapılıyor mu?

Bir kurumun tüm iş ve işleyişlerini kapsayan denetim evreninde süreçler puan verilerek yüksek riskli alanlar denetim programına alınmaktadır. Plan ve programlar yapılırken İç-Den yazılımı kullanılmaktadır. Programa bilgiler girildikten sonra çıktı İDB başkanı tarafından onaylanması suretiyle iç denetim plan ve programları risk esaslı olarak yapılmaktadır.

Şekil 5.5.'de görüldüğü gibi planlama iki aşamalı olarak gerçekleştirilmektedir.



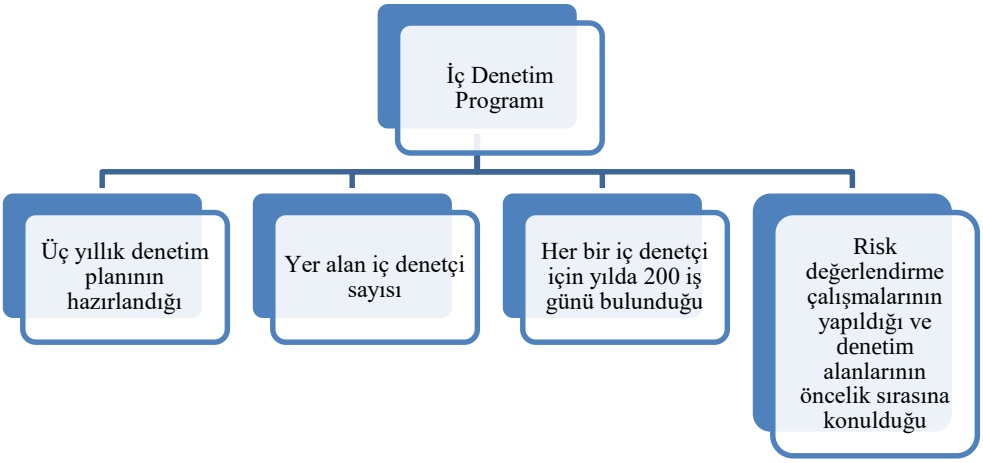
Şekil 5.5. İç Denetim Faaliyetlerinin Planlanması

Kaynak: Şekil, Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi'nden esinlenerek bu tez çalışması için oluşturulmuştur.

Risk esaslı iç denetim planları, iç denetim strateji belgesi, üst yönetici ve birim yöneticilerinin görüşleri ile önceki denetimlerin sonuçları göz önünde bulundurularak gelecek üç yıllık döneme ilişkin faaliyetleri içerecek şekilde hazırlanmaktadır ve planlama döneminden bir ay önce üst yöneticinin onayına sunulmaktadır.[318]

İç denetim programı denetim yönetimi faaliyetleri, denetim faaliyetleri, danışmanlık faaliyetleri, eğitim faaliyetleri ve ihtiyaç için ayrılan denetim kaynağına göre risk esaslı olarak Şekil 5.6.'deki gibi yapılmaktadır.

[318]İDKK, "Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi", http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/IcDenetimPlaniProgramiHazirlamaRehberi.aspx, (11.06.2017).



Şekil 5.6. Denetim Programı Hazırlanması

Kaynak: Şekil, Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi'nden esinlenerek bu tez çalışması için oluşturulmuştur.

İç denetim programı, en fazla bir yıllık dönem olmak üzere İDB tarafından hazırlanmaktadır ve program döneminden bir ay önce üst yöneticinin onayına sunulmaktadır.[319]

Çizelge 5.7.'de görüldüğü gibi 2 Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri iç denetçisi hariç diğer 116 kamu iç denetçisinin hepsi iç denetim plan ve programlarının % 98 oranında risk esaslı olarak yapıldığını belirtmiştir.

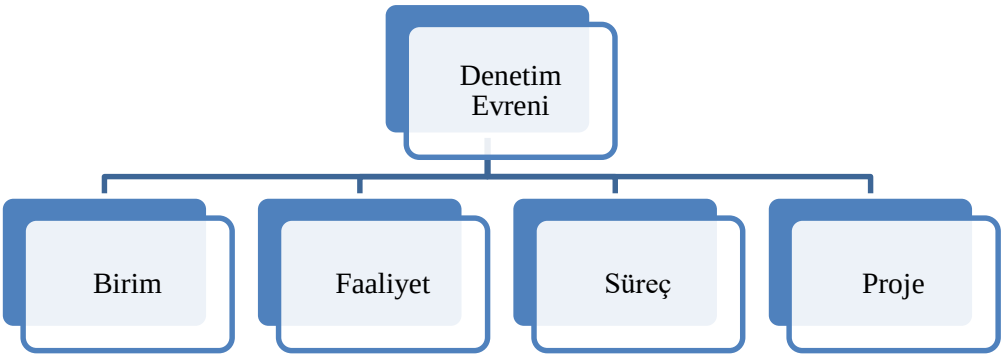
Çizelge 5.7. Kurumlarda İç Denetim Plan ve Programlarının Risk Esaslı Yapılması

[319]İDKK, "Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi", http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/IcDenetimPlaniProgramiHazirlamaRehberi.aspx, (11.06.2017).

3’den fazla iç denetçisi bulunan tüm kamu kurumlarında İDKK’nın belirlediği İç-Den yazılımı kullanılmaktadır. Görüşme yaptığımız tüm İDB’lerce, Kamu İç Denetim Rehberinde de belirtiği gibi, risk parametreleri kullanılarak plan ve programlar yapıldığı belirtilmiştir. Bu doğrultuda üç yıllık iç denetim planı ile yıllık iç denetim programı her yıl Aralık ayında yapılarak üst yöneticiye onaylattıkları, plan ve programlar yapılırken İç-Den adlı yazılımı kullandıkları, yazılımı kullanırken daha önceden denetlenecek süreçlerin tamamını ve bu süreçlere ilişkin faktörleri girdiklerini belirtmişlerdir. İlgili İDB’lerce birimlere denetim isteyip istemedikleri ve üst yöneticilerine hangi süreçlerin denetimi isteniliyorsa bu hususlar da İç-Den’e girilerek denetim programı oluşturulduğu ve üst yöneticilerine onaylatıldığı görülmüştür.

- a-2) Bir denetim faaliyetini yürütürken, denetleyeceğiniz alanları risk esaslı olarak belirliyor musunuz?

İç denetçiler denetimleri esnasında yaptıkları ön çalışma sırasında iç denetçiler tarafından alt süreçler tanımlandıktan sonra “Denetim Gözetim Sorumlusu” bu alt süreçlere puanlama yapmaktadır. Denetim süresi içerisinde denetim bitecek şekilde yüksek riskli konular ele alınması suretiyle risk esaslı olarak denetlenecek alanlar belirlenmektedir.

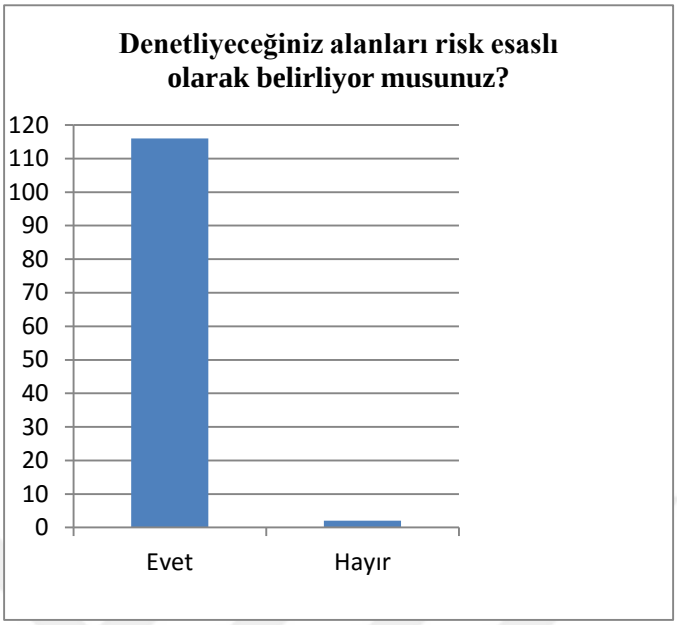


Şekil 5.7. Denetim Alanlarının Belirlenmesi

Kaynak: Şekil, Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi’nden esinlenerek bu tez çalışması için oluşturulmuştur.

Şekil 5.7.’de görüldüğü gibi denetim görevi yönetilirken denetim evrenine göre riskler esas alınarak denetim alanları belirlenmektedir.

Çizelge 5.8. Bir Denetim Faaliyeti Yürütülürken Denetlenecek Alanların Risk Esaslı Belirlenmesi

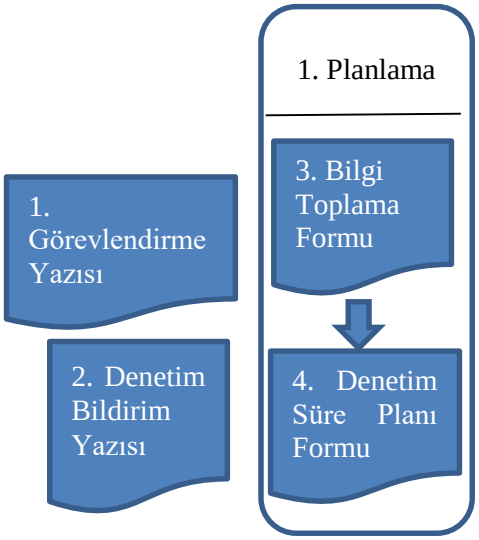


Çizelge 5.8.'de görüldüğü gibi 2 Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri iç denetçisi hariç diğer 116 kamu iç denetçisinin hepsi % 98 oranında denetleyecekleri alanların risk esaslı olarak belirlendiğini dile getirmiştir.

Çalışma grubundaki iç denetçiler denetim faaliyetinin ön çalışma safhasında, İDB'ler iç denetime başlamadan önce denetlenecek süreç ve/veya alt süreçlerle ilgili bilgi toplama aşamasında mikro risk analizi yaparak o süreçlerle ilgili riskleri belirlediklerini ifade etmişlerdir. Bu konuda ayrıca, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı İDB özellikle BT ve usulsüzlük risklerini ele aldıklarını belirtmiştir.

- a-3) Bir denetim faaliyetini yürütürken, denetleyeceğiniz alanları neye göre belirlediğinizi de ayrıca dökümante ediyor musunuz?

Denetlenecek alandaki yönetici ve görevliler ile yapılan anketler, doldurulan görüşme kâğıtları ve kişilerden alınan notlar ile çalışma kâğıtları düzenlenmektedir. Risk Kontrol Matrisi düzenlendikten sonra İDB başkanı matrisi onaylamaktadır. Böylece riskli lokasyonların dökümante edilmesi yoluyla bireysel çalışma planları oluşturularak denetlenecek alanlar dökümante edilmektedir. Şekil 5.8.'de görüldüğü gibi burada süreçler hakkındaki genel bilgiler, süreçler içerisinde bulunan alt süreçler, süreçlerin temel öncelikleri, düzenleyici otorite ve ilgili mevzuat, kullanılan sistem, organizasyonel yapı, kontrol ortamı, süreçlerin performans göstergeleri, süreçlere ilişkin iyileştirme alanları ve diğer bilgiler dökümante edilmektedir.



Şekil 5.8. Planlama Formları

Kaynak: Şekil, "T.C. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Pilot İç Denetim Uygulama Sonuçları Paylaşımı Semineri, İDKK, 22.02.2010"den esinlenerek bu tez çalışması için oluşturulmuştur.

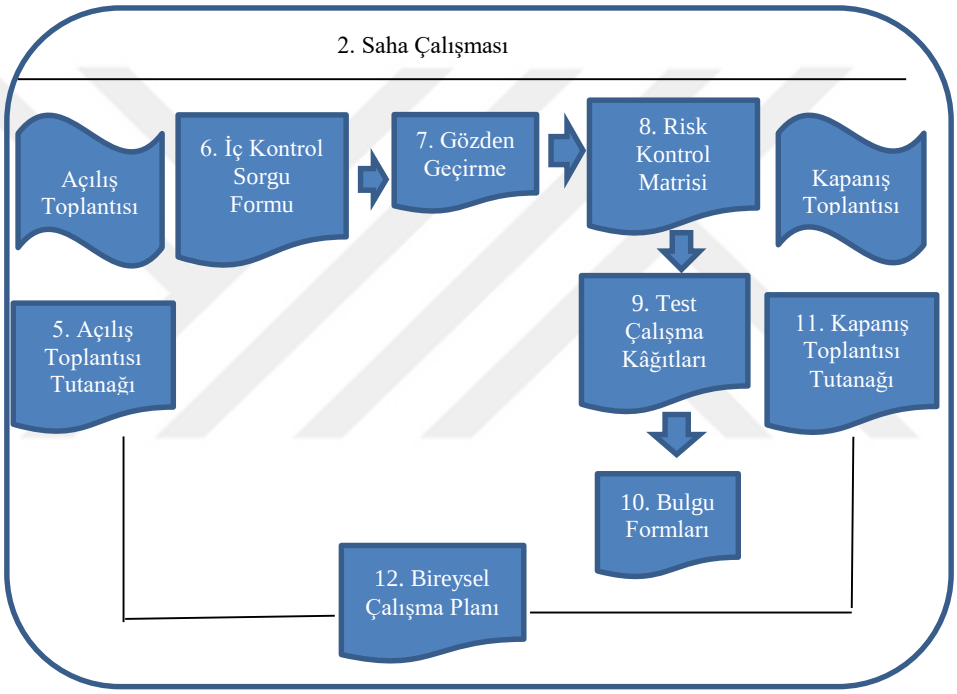
Çizelge 5.9. Bir Denetim Faaliyeti Yürütürken Denetlenecek Alanların Neye Göre Belirlendiğinin Dokümantasyonu

Çizelge 5.9.'da görüldüğü gibi 2 Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri iç denetçisi hariç diğer 116 kamu iç denetçisinin hepsi denetleyecekleri alanları neye göre belirlediklerini % 98 oranında ayrıca dokümante ettiklerini belirtmiştir.

Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı İDB'ce denetlenecek alanların kapsamının belirlenmesi ve ardından denetim yapılacak sürece ilişkin risklerin belirlenmesi şeklinde iki aşamalı risk belirlemesi yapıldığı belirtilmiştir.

- a-4) Yaptığınız denetimlerde, ilgili faaliyet veya sürecin risk yönetimi ve kontrol işlemlerinin yeterliliğini ve etkinliğini dikkate alıyor musunuz?

İç denetim saha çalışması süreci Şekil 5.9.'daki gibidir. Şekilde görüldüğü üzere denetlenen birimin risk kütükleri ve burada yer alan risklerde ön görülen kontroller değerlendirilmektedir. Risklerin uygun olup olmadığı ve bu risklere ilişkin kontrollerin yeterli olup olmadığı değerlendirilip dökümante edilmektedir. Ayrıca iç denetçilerin sahada uyguladıkları testler ile kontrollere ne kadar uyulup uyulmadığına bakılması yoluyla yapılan denetimlerde ilgili faaliyet veya sürecin risk yönetimi ve kontrol işlemlerinin yeterliliği ve etkinliği dikkate alınmaktadır.

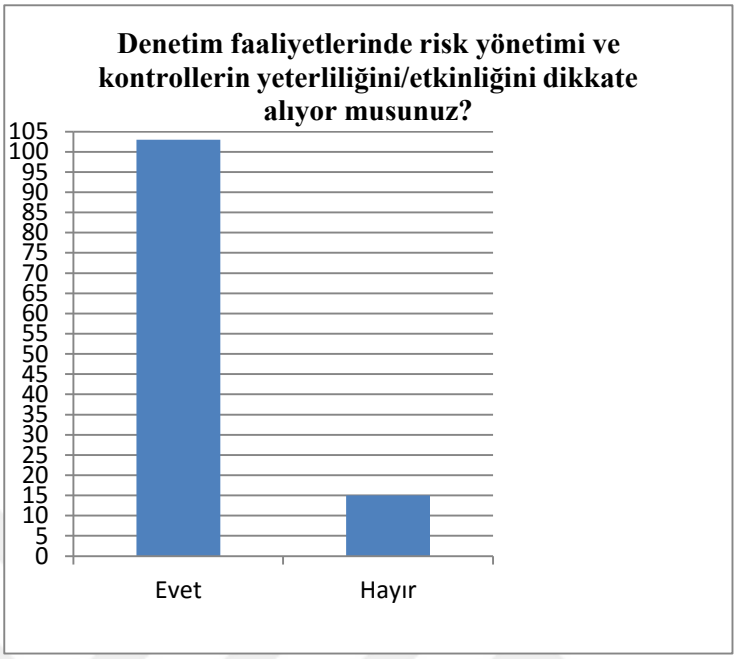


Şekil 5.9. Saha Çalışması

Kaynak: Şekil, "T.C. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Pilot İç Denetim Uygulama Sonuçları Paylaşımı Semineri, İDKK, 22.02.2010"den esinlenerek bu tez çalışması için oluşturulmuştur.

Çizelge 5.10'da görüldüğü gibi 2 Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri iç denetçisi ve 13 Çevre ve Şehircilik Bakanlığı iç denetçisi hariç diğer 103 kamu iç denetçisinin hepsi % 87 oranını ile yaptıkları denetimlerde ilgili faaliyet veya sürecin risk yönetimi ve kontrol işlemlerinin yeterliliğini ve etkinliğini dikkate aldıklarını söylemiştir. Bu doğrultuda yapılan denetimlerde ilgili faaliyet veya sürecin risk yönetimi ve kontrol işlemlerinin yeterliliği ve etkinliği dikkate alındığı belirtebiliriz.

Çizelge 5.10. Yapılan Denetimlerde İlgili Faaliyet veya Sürecin Risk Yönetimi ve Kontrol İşlemlerinin Yeterliliğinin ve Etkinliğinin Dikkate Alınması



Çalışma kapsamındaki kurumlarda, risk kontrol matrisi oluşturulurken ilgili süreçler hakkında birimler tarafından tespit edilmiş riskler olup olmadığını ve birimlerin yapmış olduğu kontrol faaliyetleri öğrenilerek matrise kaydettikleri anlaşılmıştır. Ayrıca sahada ne kadar bu kontrollere uyulduğuna bakıldığı görülmüştür. Ancak, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı kontrol süreçleri ve risk yönetimi tam oluşturulamadığı için iş ve eylemler üzerinde klasik denetim yapıldığı ifade edilmiştir.

b) KRY'nin olgunluk düzeyini belirlemeye yönelik sonraki 7 soru ve alınan cevaplar aşağıdakileri içermektedir:

- b-1) KRY'nin etkin bir şekilde kurum genelinde uygulanması konusunda üst yönetim yeterli istek ve çabayı gösteriyor mu?

Yapılan farkındalık eğitimleri ve KRY Sistemlerinin oluşturulmasına verilen katkılar ile genel müdürlüklerin risk haritası oluşturma girişimleri gibi yollarla üst yönetim kurum çapında KRY'nin etkin bir yol ile uygulanması konusunda çabalar göstermelidirler. Bütün çalışanların katılmasıyla KRY'nin etkin bir şekilde kurulması ve verimli uygulanması, kurumun hali hazırdaki durumundan başlamak suretiyle hedeflere varılmasını izah eden basamaklar Şekil 5.10.'da görüldüğü gibidir. Şekilde görüldüğü üzere kurumlarda risk kültürünün oluşmasında üst yönetimin desteği ve uygulamaları çok önemlidir.

Şekil 5.10. KRY Sisteminin Uygulanması

Kaynak: http://www.nmt.com.tr/danismanlik/sayfa.asp?menuid=9&katid=40&menuad=&katad=Kurumsal%20Risk%20Y%F6netimi, (10.06.2017).

Çizelge 5.11.'de görüldüğü gibi 2 Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri iç denetçisi ile 25 Çevre ve Şehircilik Bakanlığı ve Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı kamu iç denetçisi hariç diğer 91 kamu iç denetçisinin hepsi % 77 oran ile KRY'nin etkin bir şekilde kurum genelinde uygulanması konusunda üst yönetimlerinin yeterli istek ve çabayı gösterdiğini belirtmiştir.

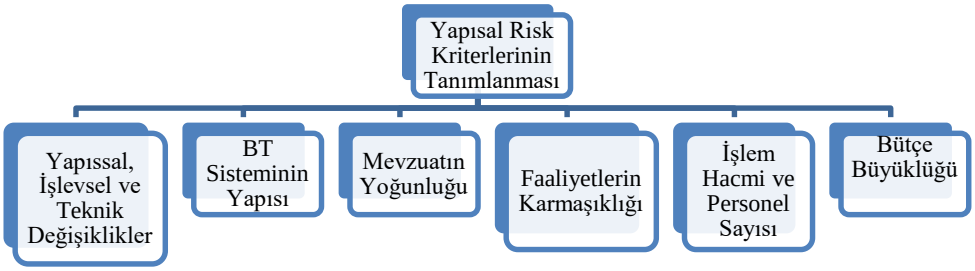
Çizelge 5.11. KRY Etkin Bir Şekilde Kurum Genelinde Uygulanması Konusunda Üst Yönetimin Yeterli İstek ve Çaba Göstermesi

- SGK: Her genel müdürlüğün altında risk yönetim ve proje dairesi kurulduğu, bir genel müdürlükçe de eğitim İDB'den eğitim talebinde bulunulduğu,
- Ankara Büyükşehir Belediyesi Elektrik, Havagazı ve Otobüs İşletmesi Müessesi Genel Müdürlüğü (EGO): Farkındalık eğitimlerinin yaptırıldığı ve bu eğitimler kapsamında en son "bilgisayar son kullanıcılık eğitimi" ile iş güvenliği eğitiminin tüm kurum personeline yaptırıldığı,
- Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, Bu konuda en önemli adımı atan ilk ve tek kurum olarak:

* KRY yazılımı çıkarıldığı ve KYS denilen Kalite Yönetim Sistemi kurulduğu,
* KRY yazılımda süreçlerin tanımlanmasında İDB'nin rol aldığı,
* Yazılımın SGB'ce yapılarak ilgili personelin veri girişlerinde bilgilerinin olmamasından dolayı üç iç denetçinin yardım faaliyetinde bulunduğu,
* Daha önceki çalışmalarda her sürecin klasörler halinde yazılı olarak bulundurulduğu ve bunları yazılıma aktardıklarını,
* 3 ay süren bu çalışmanın 2010 yılında yapıldığı, iş tanımlarının yapılarak girdi-çıktı, envanter, iş akışları, risk-kontrol ortamı gibi unsurların yazılıma yerleştirildiği,
* Sistemin avantajının birimlerin girdikleri riskleri puanlayabilmesi olduğu,
* Bu yazılım çalışmasın Bayındırlık Bakanlığında yapıldıktan sonra Çevre Bakanlığı ile birleştikleri zaman İDB'ce bir danışmanlık hizmeti yapıldığı,
* Yöneticiler ve personel sürece dâhil olması gerekmesine rağmen risk yönetiminin iç denetçilerin görevi olduğu düşüncesinin olmasından dolayı bu çalışmaların arkasının gelmediği,
* Girdi-çıktı ve hedef belirleme birimler tarafından yapılamadığı için danışmanlık hizmetinde bulunduklarını,
* Şuan ise bu sistemi kullanmadıklarını, sadece iç denetçilerin yapacakları denetimlerde ilgili veriler bu sistemde bulunuyorsa arada bir faydalandıklarını ve istenilen noktanın gerisinde kaldıklarını belirtmiştir.

➢ b-2) Kurumunuzda risk belirleme çalışmaları yapılıyor mu?

Risklerin tanımlanması Şekil 5.11.'deki gibi yapılmaktadır. Riskler belirlenirken kurumlar kendi faaliyetlerine göre risk kriter modeli meydana getirmelidir. Bu süreçte yapısal risklerin çok olmasından kaçınmalıdırlar.

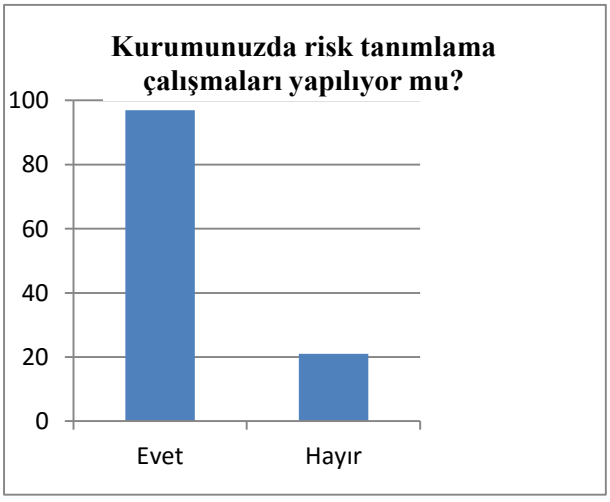


Şekil 5.11. Risklerin Tanımlanması

Kaynak: Şekil, Kamu İç Denetiminde Risk Değerlendirme Rehberi'nden esinlenerek bu tez çalışması için oluşturulmuştur.

Riskler tanımlanırken: İDB tarafından danışmanlıklar verilmesi, stratejik planların hazırlanması, çalıştaylar yoluyla risk yönetimi ile iç kontrol eğitimlerinin verilmesi, risklerin belirlenmesi ile değerlendirilmesi konularında kolaylaştırıcılık, risk yönetimin belirlenmesinde tavsiyelerde bulunmak ve bu çalışmaların raporlanması gibi yollar izlenir. Bu şekilde stratejik riskler belirlenerek ilave kontrol önerileri geliştirilir. Konsolide raporlar üst yönetime sunulur. Risk belirleme çalışmaları yapılırken her birim yöneticisi tarafından hazırlanan risk kontrol eylem planı SGB'ye gönderilir. Gönderilen risk kontrol eylem planının sürdürülmesinin önerilmesiyle birlikte risk belirleme çalışmaları tamamlanmaktadır.

Çizelge 5.12. Kurumlarda Risk Belirleme (Tanımlama) Çalışmaları Yapılması



Çizelge 5.12.'de görüldüğü gibi 2 Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri iç denetçisi ve 19 TBMM ve Çevre ve Şehircilik Bakanlığı kamu iç denetçisi hariç diğer 97 kamu iç denetçisi % 82 oranla bu konuda kurumlarında çalışmalar yapıldığını bildirmiştir. Bu doğrultuda kamu kurumlarında risk belirleme çalışmalarının yapıldığını belirtebiliriz.

Yaptığımız görüşmelerde kamuda en iyi uygulama örneği Gazi Üniversitesi İDB ile bilgi işlem dairesi tarafından KRY Sisteminin kurulmasıyla olmuştur. Bu sistemi incelediğimizde;

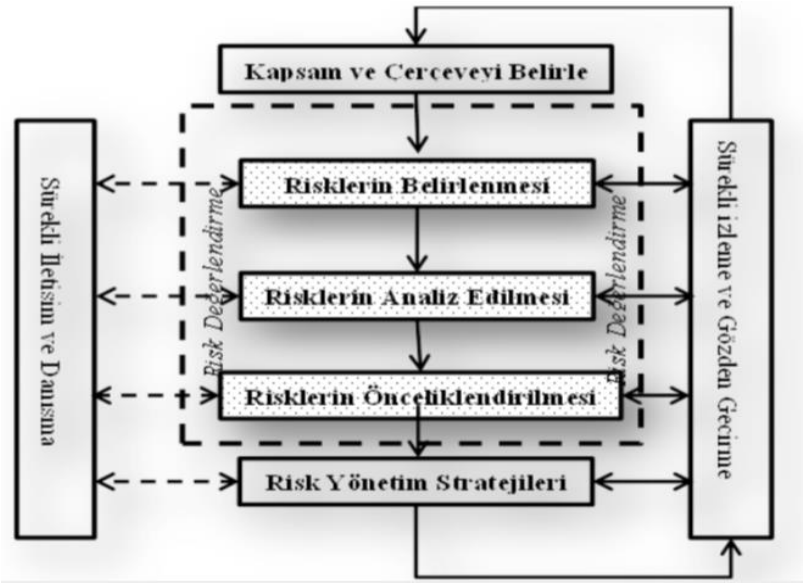
- Birimler sadece kendileriyle ilgili olan kısımları görebilirken, İDB başkanı ile 2 iç denetçi olmak üzere toplam 3 iç denetçi, SGB ve üst yöneticilerin tüm sistemi görme yetkisi olduğu, ileride de danışmanlık kapsamında tüm birim başkanlıklarına sistemin açılacağı,
- Kurumların birimlerinin KRY sistemine yaptıkları faaliyetlere ilişkin süreç ekleyip silebildiği ve rapor alabildiği, birimlerin her bir sürecinin şemasının olduğu ve bu şema ile mevzuata göre süre akışlarının görüldüğü,
- Her sürecin risklerinin belirlendiği,
- 6 Kritere (Mevzuata uygunluk, işlem hacmi, personel sayısı, faaliyetlerin karmaşıklığı, Bilgi İşlem Sisteminin kullanılması ve birimlerin büyüklüğü) göre risklerin değerlendirildiği,
- Risklerin kaydedilerek 1-24 arası küçük, 25-54 arası orta ve 55-150 arası yüksek riskli olarak ölçeklendirildiği,
- Riskleri değerlendikten sonra birimler kabul/kontrol/devir şeklinde cevap verdiği ve şuana kadar devir cevabı alınan iki faaliyet olup bunlardan vazgeçildiği,
- Süreçlerin alt birim risk koordinasyon veya birim risk koordinasyon kuruluyla beraber onaylandığı,
- Sistemde gerekli belgeler ve geçmiş denetimlerin raporlarının dâhil edildiği,
- İlgili birimlerde kimlerin sorumlu olduğu ve kullanıcıların görülebildiği,
- Raporlama kısmında özet/değerlendirme/riskler olarak 3 çeşit rapor olduğu açıklanmıştır.
- Her yılın aralık ayında bu sistem aracılığıyla İDB ve yönetimin taleplerine göre bir sonraki yıl yapılacak denetimlerin belirlendiğini,
- Süreçlerin değişmesi halinde risk yönetiminin de değiştiği,
- İleride sistem üzerinden danışmanlık hizmeti de verileceği belirtilmiştir.

- b-3) Kurumunuzda risk izleme veya takip çalışmaları yapılıyor mu?

Risk izleme ve takip çalışmaları Şekil 5.12.'de görüldüğü gibi yapılmaktadır. Burada risk izleme komisyonları tarafından izleme yapılmaktadır ve bu konuda iç denetçiler denetim esnasında danışmanlık faaliyeti vermektedir. Ayrıca SGB risk kontrol eylemlerini izlemektedir.

Çizelge 5.13.'de görüldüğü gibi 2 Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri iç denetçisi ile 48 TBMM, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı ile SGK iç denetçisi hariç diğer 67 kamu iç denetçisi % 57 oranı ile kurumlarında risk izleme çalışmalarının yapıldığını belirtmiştir. EGO, Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı ile Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı iç denetçileri kurumlarında risk izleme ve takip çalışmalarının etkin düzeyde olmadığını dile getirmelerine rağmen kamu kurumlarında risk izleme veya takip çalışmalarının yapıldığını belirtebiliriz.

Çizelge 5.13. Kurumlarda Risk İzleme veya Takip Çalışmalarının Yapılması



Şekil 5.12. Risk Yönetim Döngüsü

Kaynak: Olgun-Özen, 2013.

- b-4) Kurumunuzda risk yönetim süreçlerine dair İDB/iç denetçiler tarafından güvence veriliyor mu?

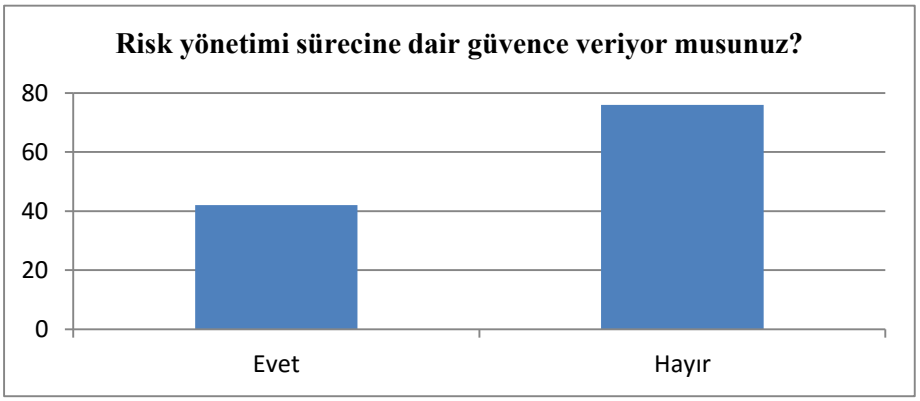
İç denetçiler yaptıkları spesifik denetimler sonucunda süreçlere ilişkin güvence vermektedir. Ancak uygulamada güvence yerine daha ziyade danışmanlık yapmaktadırlar. Şekil 5.13.'de de görüldüğü gibi risk yönetim süreçlerinde güvence faaliyetleri verilirken hangi testlerin uygulanacağı: kontrollerin özelliklerine, kontrolün sıklığı ile kapsamına, kontrol zayıflık ihtimallerine ve kontrolün önemine göre değişmektedir. Görüşme aşamasında, denetlenen birimde faaliyetlerin nasıl gerçekleştirildiğinin iç denetçiler tarafından ilgili görevlilerle yüz yüze görüşülerek bilgi edinilmektedir. Gözlem aşamasında, denetlenen birimde faaliyetlerin nasıl gerçekleştirildiği iç denetçiler tarafından izlenmektedir. İnceleme aşamasında, kontrolün etkinliğine ilişkin kanıtların karşılaştırma veya doğrulama gibi yöntemlerle test edilmektedir. Son olarak yeniden uygulama aşaması, bir işlemi tekrar yaparak aynı sonuca varılıp varılamayacağının test edilmesidir.

Şekil 5.13. Güvence Faaliyetleri

Kaynak: T.C. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Pilot İç Denetim Uygulama Sonuçları Paylaşımı Semineri, İDKK, 22.02.2010.

Çizelge 5.14.'de görüldüğü gibi 42 Gazi Üniversitesi ve SGK kamu iç denetçisi hariç diğer 76 iç denetçi risk yönetimi süreçlerinde güvence vermediklerini belirtmiştir. % 64 oranında güvence verilmediği beyanı ile kamu kurumlarında risk yönetim süreçlerine dair İDB/iç denetçiler tarafından güvence verilmediğini belirtebiliriz. Bu hususta sadece Gazi Üniversitesi İDB, Kamu İç Denetim Standartlarına göre kendilerine yapılan dış değerlendirmeden olumlu görüş almaları sonrasında diğer İDB'lerden farklı olarak, makul güvence verdiğini belirtilmiştir.

Çizelge 5.14. Kurumlarda Risk Yönetimi Süreçlerine Dair İDB/İç Denetçilerin Güvence Vermesi

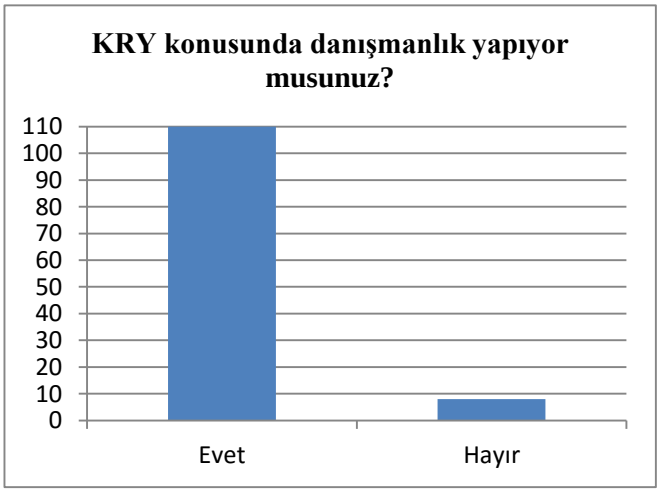


- b-5) İdarenizde KRY konusunda iç denetçiler danışmanlık görevi yürütüyor mu?

İdarelerde iç denetçiler tarafından yürütülen danışmanlık faaliyetlerinde Şekil 5.14.'de görüldüğü gibi danışmanlık talebi doğrultusunda İDB başkanlığınca süreç yürütülmektedir. Süreç kapsamında SGB'lerde komisyonlar kurulmaktadır. Danışmanlık faaliyeti sonucunda iç denetçiler inceleme raporu düzenlenmektedir. Yapılan danışmanlık faaliyeti sonucunda alınan kararların sürdürülüp sürdürülmediği İDB'ler tarafından izlenmektedir. İDB tarafından verilen eğitim ve danışmanlık faaliyetleri aracılığıyla KRY sisteminin kurulması gerçekleştirilmektedir.

Çizelge 5.15. de görüldüğü gibi 6 TBMM ve 2 Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri iç denetçisi hariç diğer 110 kamu iç denetçisi % 93 oranında idarelerinde KRY konusunda danışmanlık görevi yürüttüklerini bildirmiştir. Dolayısıyla kamu kurumlarında KRY konusunda iç denetçilerin danışmanlık görevi yaptığını belirtebiliriz.

Çizelge 5.15. İdarelerde KRY Konusunda İç Denetçilerin Danışmanlık Yapması

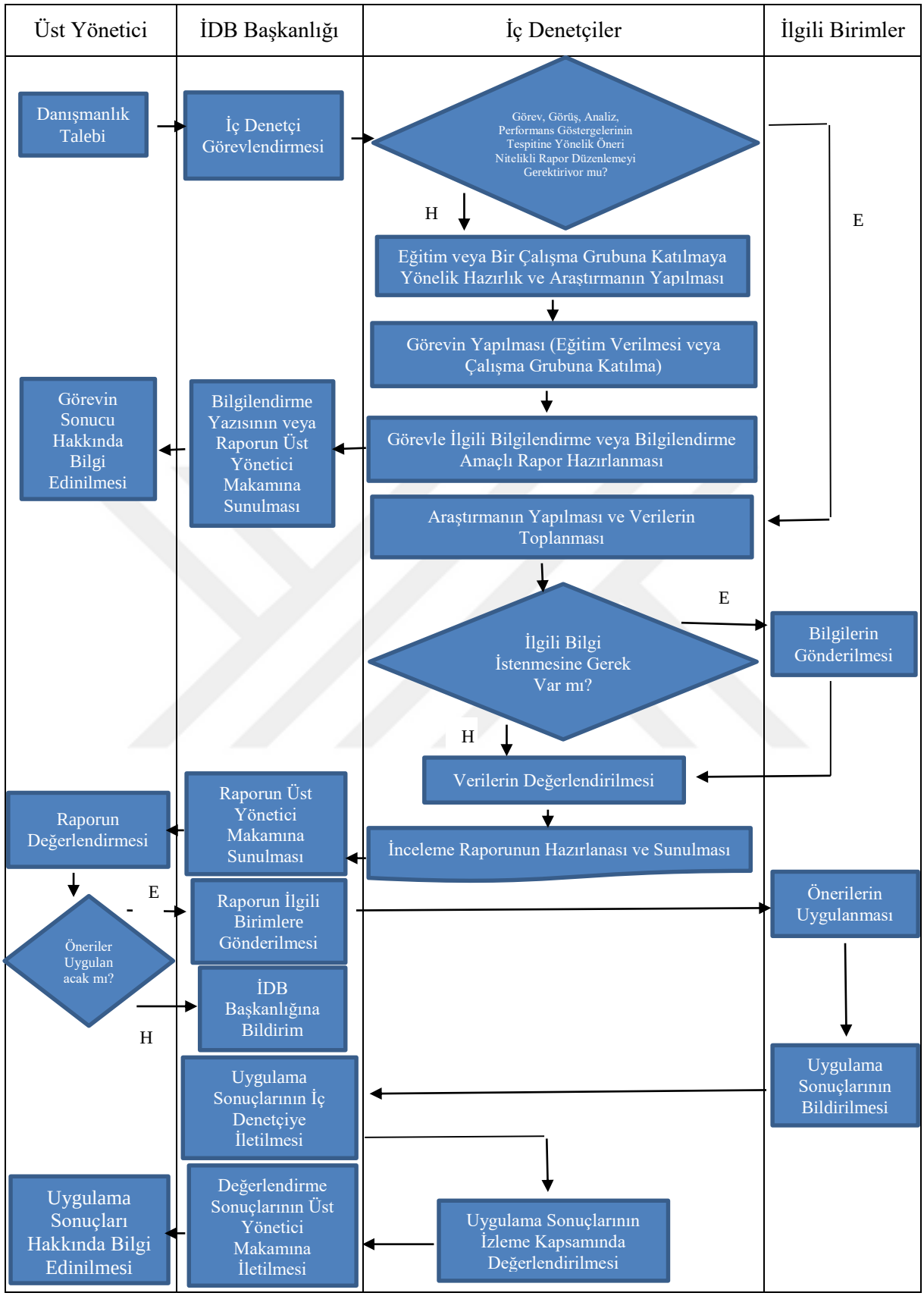


Kamuda bu konuda en göze çarpan faaliyetlerde bulunan üç İDB'ye bakıldığında;

- Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı'nda otomasyon sistemi kurulması yönünde öneride bulunulduğu,
- Gazi Üniversitesi tarafından Risk Yönetim Sisteminin kurulduğu ve her üç yılda bir sistemin gözetileceği,
- Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı'nca ise risk yönetiminin kurulması aşamasında İDB tarafından eğitimler verilerek model önerisinde bulunulduğu ve rehber hazırlandığı, eğitim alan komisyon üyelerinde süreklilik olmadığından dolayı etkinlik sağlanamadığı belirtilmiştir.

Ayrıca EGO İDB tarafından yapılan bir danışmanlık hizmeti örneği şöyledir. EGO Bütçe ve Mali İşler Dairesi Başkanlığının "Özel Kalem Müdürlüğü tarafından avans çekilmek suretiyle yapılan harcamalarda avans kapatılırken kanıtlayıcı belge olarak yazar kasa fişi sunulmasının Mahalli İdareler Harcama Belgeleri Yönetmeliği ve Vergi Usul Kanunu çerçevesinde konunun değerlendirilerek bildirilmesi" hususunda "Danışmanlık" talebinde bulunmuştur. İDB tarafından konu ile ilgili mevzuat araştırıldıktan sonra Mahalli İdareler Harcama Belgeleri Yönetmeliğinin maddelerindeki belirtmeler dikkate alındığında münhasıran;

- Personelin bağlı bulunduğu kurumca tayin edilen bir personel veya ailesi ya da yakınları tarafından kaldırılılan cenazeye ilişkin yazar kasa fişi ile belgelendirilen giderler,
- Akaryakıt pompalarına bağlı ödeme kaydedici cihazlara ait satış fişleri,
- Belediye hudutları dışında taksi ile yapılan seyahat giderlerine ilişkin yazarkasa fişleri,
- Yabancı konuk ve heyetlerin ağırlanması için görevlendirilen personel veya mihmandarlar tarafından yapılan temsil ve ağırlama giderlerinin ödenmesinde perakende satış fişi veya ödeme kaydedici cihazlara ait satış fişi fatura yerine kabul edilebilir şeklinde bilgilendirme yapılmıştır.



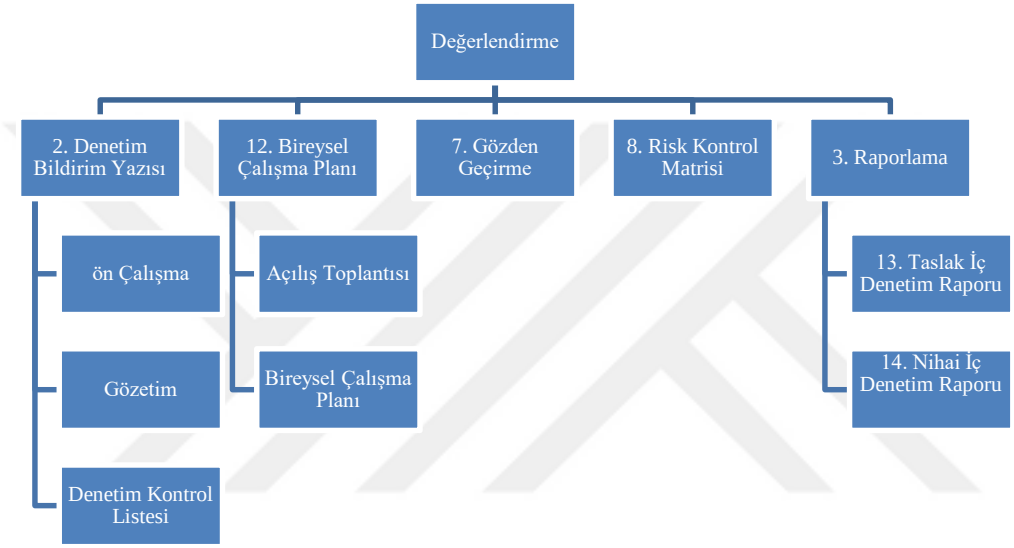
Şekil 5.14. İç Denetim Danışmanlık Faaliyeti

Kaynak: Şekil, http://web.firat.edu.tr/icdenetim/img/denetim_sureci_danismanlik.jpg'den esinlenerek bu tez çalışması için oluşturulmuştur.

- b-6) Kurumunuzda İDB/iç denetçiler tarafından risk yönetimi süreçleri değerlendiriliyor mu?

İç denetimin risk değerlendirme sürecinde yaptığı çalışmaların yer aldığı aşamalar Şekil 5.15.'deki gibidir.

Risk yönetim sürecinin değerlendirmesi Şekil 5.15.'de belirtilen iç denetim süreci aşamalarında, COSO modeli çerçevesinde ve kamu iç kontrol standartları içerisinde yer alan risk değerlendirme birleşenleri kapsamında süreçlere ilişkin amaçlara göre risk kütükleri değerlendirilmesi suretiyle yapılmaktadır.



Şekil 5.15. Değerlendirme Çalışmaları

Kaynak: Şekil, "T.C. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Pilot İç Denetim Uygulama Sonuçları Paylaşımı Semineri, İDKK, 22.02.2010" kullanılarak bu tez çalışması için oluşturulmuştur.

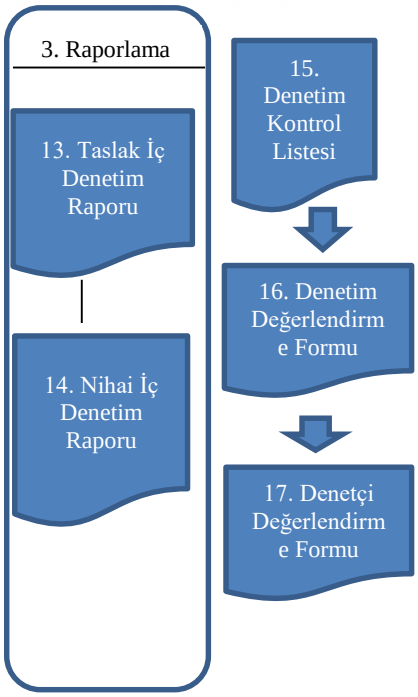
Çizelge 5.16. Kurumlarda İDB/İç Denetçiler Risk Yönetimi Süreçlerini Değerlendirmesi

Çizelge 5.16.'da görüldüğü gibi 2 Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri iç denetçisi hariç 116 kamu iç denetçisi % 98 oranla kurumlarında risk yönetim süreçlerini değerlendirdiklerini belirtmiştir. Bu doğrultuda kamu kurumlarında İDB/iç denetçiler tarafından risk yönetim süreçlerinin değerlendirildiğini söyleyebiliriz.

- b-7) Kurumunuzun ana risklerinin raporlanması İDB/iç denetçiler tarafından değerlendiriliyor mu?

İç denetçiler ana riskleri Şekil 5.16.'da belirtilen şekilde raporlamaktadırlar. Süreçlere ait riskler ve etkileri, KRY sistemi ve iç denetim raporları aracılığıyla ana riskler iç denetçiler tarafından önce taslak ve ardından nihai raporlar ile raporlanıp üst yönetime bildirilmesi suretiyle değerlendirilme yapılmaktadır. Ayrıca raporlamada: denetim kontrol listesinde yapılan denetim çalışmasının kalite kontrolü, denetim değerlendirme formunda denetlenen birim tarafından yapılan değerlendirme ve denetçi değerlendirme formunda denetçilerin değerlendirmeleri belirtilir.

Çizelge 5.17.'de görüldüğü gibi 10 TBMM ve EGO kamu iç denetçisi hariç diğer 108 iç denetçi % 92 oranı ile kurumlarında iç denetçiler tarafından ana risklerin değerlendirilmediğini söylemiştir.



Şekil 5.16. İç Denetimde Raporlama

Kaynak: Şekil, "T.C. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Pilot İç Denetim Uygulama Sonuçları Paylaşımı Semineri, İDKK, 22.02.2010"den esinlenerek bu tez çalışması için oluşturulmuştur.

Çizelge 5.17. Kurumlarda Ana Risklerin Raporlanması İDB/İç Denetçiler Tarafından Değerlendirilmesi

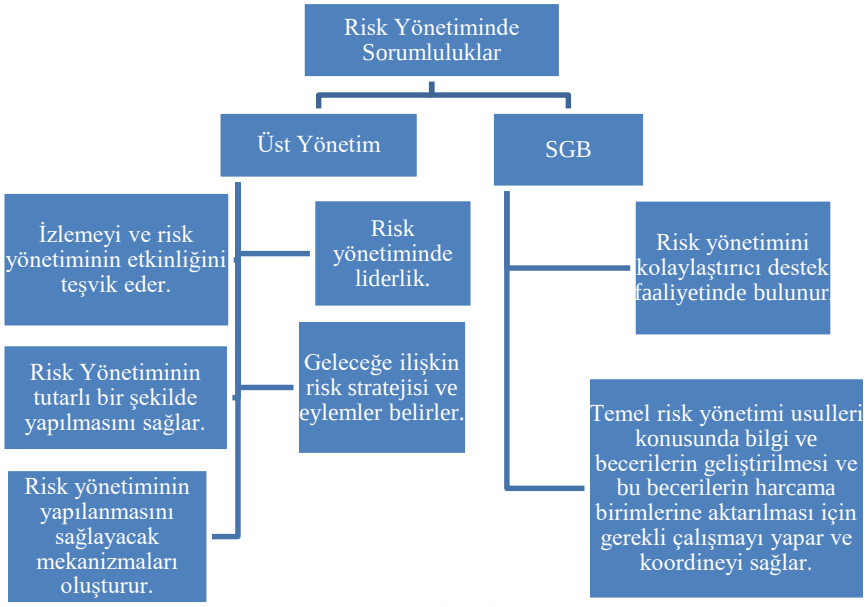
c) İç denetçilerin idare içinde risk yönetimi konusunda yapmamaları gereken işlemleri yapıp yapmadıklarını anlamaya yönelik sonraki 5 soru ve alınan cevaplar aşağıdakileri içermektedir:

- c-1) Kurumunuzda İDB/iç denetçiler risk yönetimi sürecinin düzenlenmesi görevini üstleniyorlar mı?

Risk yönetiminde üst yönetimin sorumlulukları Şekil 5.17.'deki gibidir. Bu görev iç denetçilerin görevi değildir. Risk yönetiminin düzenlemesi üst yönetim tarafından yapılmalıdır. İç denetçiler burada komisyonlarda gözlemci ve danışmanlık işlevlerinde bulunabilirler.

Çizelge 5.18.'de görüldüğü gibi 13 Gazi Üniversitesi kamu iç denetçisi hariç diğer 105 iç denetçi % 89 oranı ile risk yönetim sürecini düzenlenmesi görevini üstlenmediğini belirtmiştir. Gazi Üniversitesi İDB'nin KRY Sisteminin kurulmasında SGB ile birlikte çalıştıklarını belirtmiş ve ayrıca eğitim ile çalıştay da düzenlediklerini ifade etmiştir.

Çizelge 5.18. Kurumlarda İDB/İç Denetçiler Risk Yönetim Sürecini Düzenlemesi



Şekil 5.17. Risk Yönetiminde Yönetimin Sorumluluğu

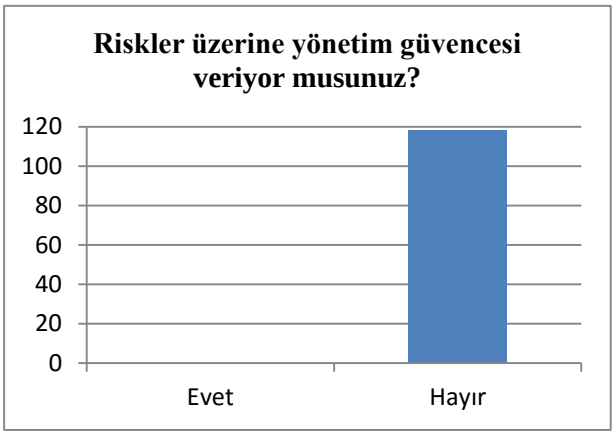
Kaynak: Şekil, "http://docplayer.biz.tr/22712234-Risk-tanimi-firsat-tehdit-risk-yonetimi-risk-yonetme-sureci-risklerin-tespit-edilmesi-risklerin-degerlendirilmesi-risklere-cevap-verilmesi.html"den esinlenerek bu tez çalışması için oluşturulmuştur.

- c-2) Kurumunuzda İDB/iç denetçiler riskler üzerine yönetim güvencesi veriyorlar mı?

Şekil 5.17.'de görüldüğü gibi bu üst yönetimin görevi olup iç denetçiler bu konuda denetim ve danışmanlık boyutunda rol oynamaktadır.

Araştırmamıza katılan 118 iç denetçinin hepsi Çizelge 5.19.'da görüldüğü gibi % 100 oranla denetledikleri alanlarla ilgili genel denetim görüşü verdiklerini ifade etmiştir. Bu doğrultuda kamu kurumlarının İDB/İç denetçilerinin riskler üzerine yönetim güvencesi vermediği sonucunu söyleyebiliriz.

Çizelge 5.19. Kurumlarda İDB/İç Denetçilerin Riskler Üzerine Yönetim Güvencesi Vermesi



- c-3) Kurumunuzda İDB/iç denetçiler risklere karşı alınacak aksiyonların belirlenmesi görevini üstleniyorlar mı?

  Risklere karışı alınacak çözümlerin araştırması yöntemleri Şekil 5.18.'deki gibidir.

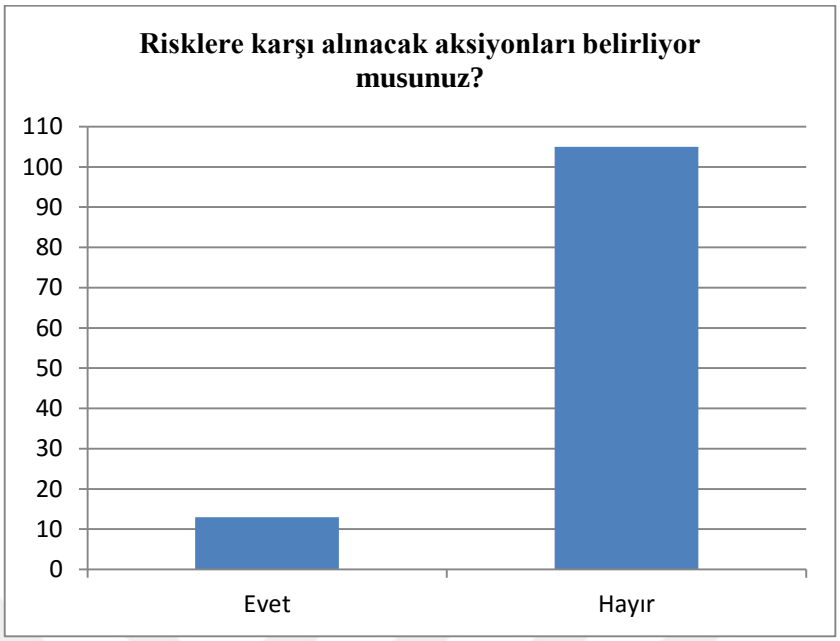
Şekil 5.18. Risk Aksiyonları

Kaynak: Şekil bu tez çalışması için oluşturulmuştur.

Şekil 5.18.'de gösterilen bu husus iç denetçilerin görevi olmayıp yönetimin görevidir. İç denetçiler raporlarında eksik olan kontroller ve tespit edilen risklere dair öneri getirirler.

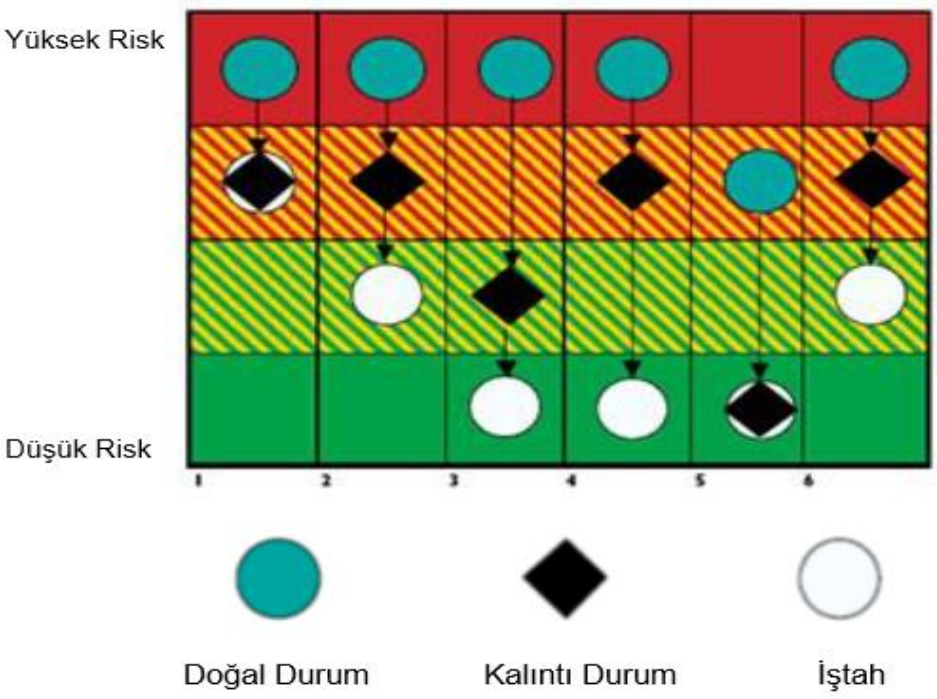
Çizelge 5.20.'de görüldüğü gibi 13 Gazi Üniversitesi kamu iç denetçisi hariç diğer 105 iç denetçi % 89 oranında risklere karşı alınacak önlemler konusunda sürecin içinde olmadıklarını belirtmiştir. Bu doğrultuda kamu kurumlarında İDB/iç denetçilerin risklere karşı alınacak aksiyonların belirlenmesi görevini üstlenmediklerini belirtebiliriz.

Çizelge 5.20. Kurumlarda İDB/İç Denetçiler Risklere Karşı Alınacak Aksiyonları Belirlemesi



- c-4) Kurumunuzda İDB/iç denetçiler kurumun risk iştahının belirlenmesi görevini üstleniyorlar mı?

Risk iştahının belirlenmesi Şekil 5.19.'da gösterildiği gibidir. 1 inci ve 5 inci sütunlarda kalıntı riskle risk iştahı birbirine eşittir. Diğer sütunlarda ise kalıntı risk, risk iştahından fazladır.

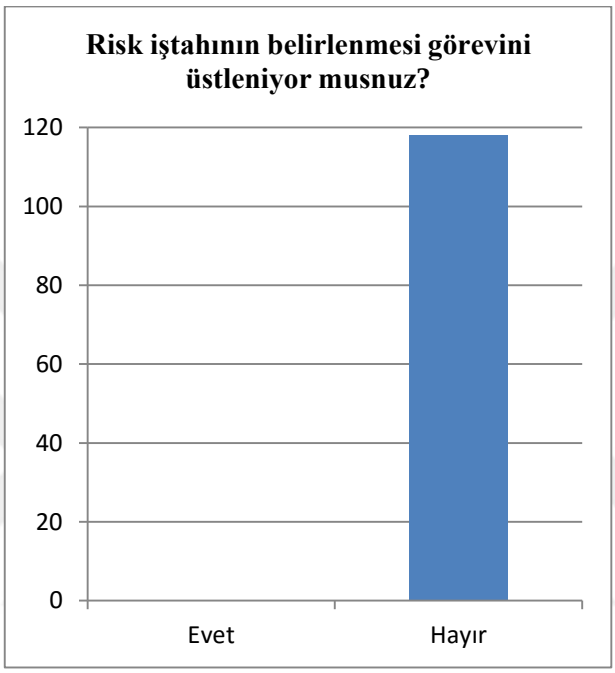


Şekil 5.19. Risk İştahının Belirlenmesi

Kaynak: Şekil bu tez çalışması için oluşturulmuştur.

Şekil 5.19.'da görüldüğü üzere risk iştahı kalıntı riskten daha yüksek olduğu durumunda riskin düşürülmesi için yapılan harcama daha yüksek olmaktadır. Kurumların risk iştahı seviyesinin belirlenmesi üst yönetimin ve harcama biriminin görevidir. İDB bu konuda danışmanlık görevleri üstlenirler ve bir risk unsurunun üst yönetim kabul edilmesini belirtirken iç denetim kabul edilmemesi gerektiğini düşünüyorsa durum değerlendirmeye alınmaktadır.

Çizelge 5.21. Kurumlarda İDB/İç Denetçiler Kurum Risk İştahını Belirlemesi

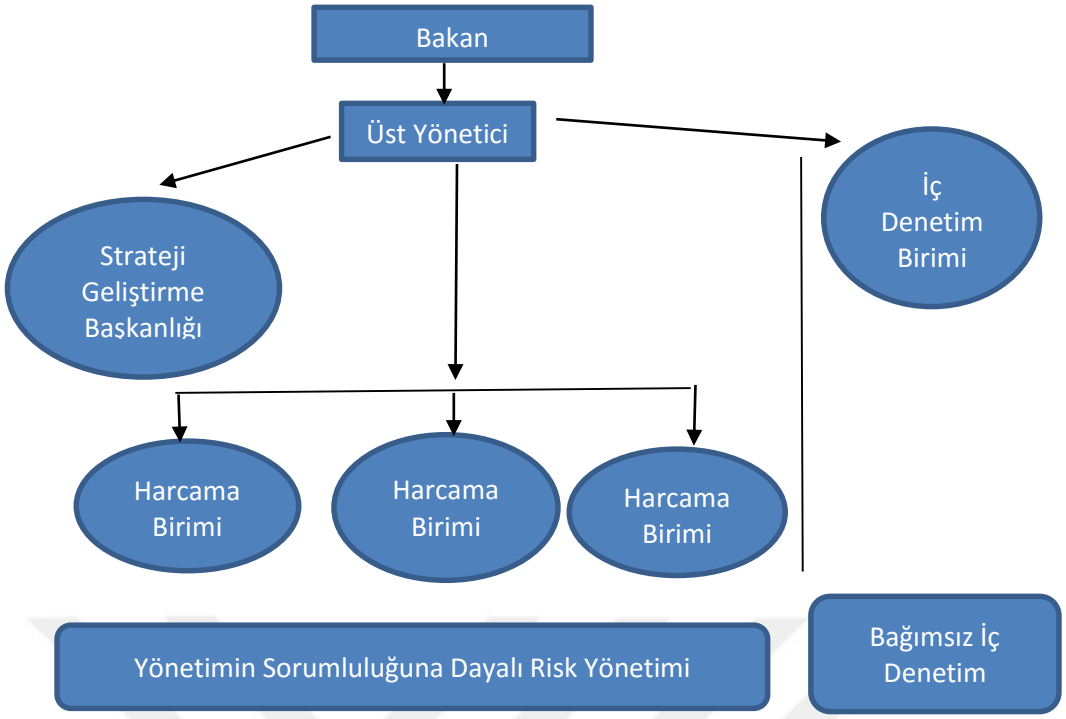


Araştırmamıza katılan 118 iç denetçinin hepsi Çizelge 5.21.'de görüldüğü gibi % 100 oran ile risk iştahların belirlenmesi görevini üstlenmediklerini, danışmanlık ve görüş bildirme şeklinde rol aldıklarını belirtmiştir. Bu doğrultuda kamu kurumlarının İDB/İç denetçilerinin kurumlarının risk iştahlarının belirlenmesi görevini üstlenmediğini söyleyebiliriz.

- c-5) Kurumunuzda İDB/iç denetçiler risk yönetiminin sorumlusu olmak gibi roller üstleniyorlar mı?

Risk yönetiminde sorumluluk görevi Şekil 5.20.'de görüldüğü gibi SGB'nin ve yönetimin görevi olup iç denetimin bağımsızlığını bozan bir roldür. Tespit edilen riskler ile ilgili iç denetçiler sadece danışmanlık ve denetim görevi üstlenirler.

Araştırmamıza katılan 118 iç denetçinin hepsi Çizelge 5.22.'de görüldüğü gibi % 100 oranla risk yönetim sorumlusu rolü üstlenmediklerini ifade etmiştir. Bu doğrultuda kamu kurumlarının İDB/İç denetçilerinin risk yönetiminin sorumlusu olmak gibi roller üstlenmediğini belirtebiliriz.



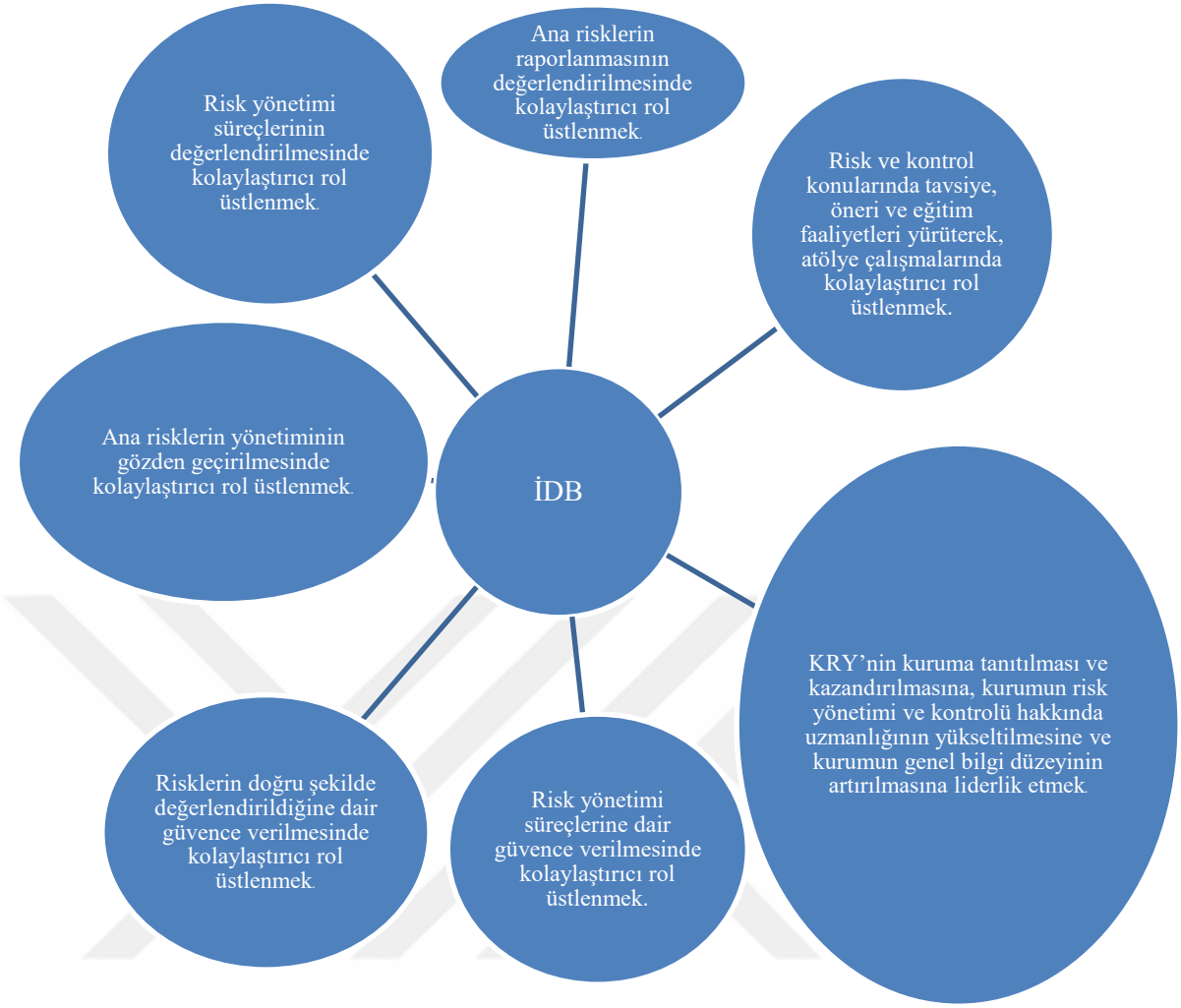
Şekil 5.20. Risk Yönetiminde Sorumluluk

Kaynak: Şekil bu tez çalışması için oluşturulmuştur.

Çizelge 5.22. Kurumlarda İDB/İç Denetçiler Risk Yönetiminin Sorumluluğunu Üstlenmesi

d) İç denetçilerin idare içinde risk yönetimi konusunda yapmaları gereken görevleri yapıp yapmadıklarını anlamaya yönelik son 5 soru ve alınan cevaplar aşağıdakileri içermektedir:

Bu sorular çerçevesinde iç denetimin sorumlulukları Şekil 5.21.'deki gibidir.



Şekil 5.21. Risk Yönetiminde İDB Sorumluluğu

Kaynak: Şekil, "http://docplayer.biz.tr/22712234-Risk-tanimi-firsat-tehdit-risk-yonetimi-risk-yonetme-sureci-risklerin-tespit-edilmesi-risklerin-degerlendirilmesi-risklere-cevap-verilmesi.html"den esinlenerek bu tez çalışması için oluşturulmuştur.

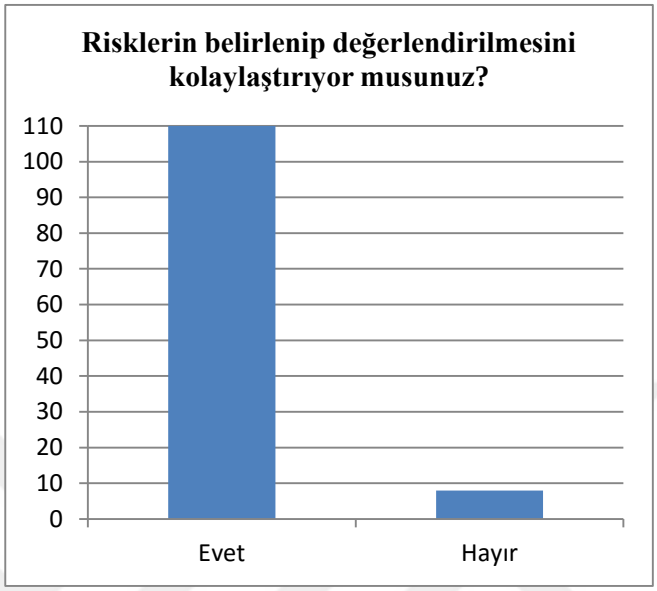
- d-1) Kurumunuzda İDB/iç denetçiler risklerin belirlenip değerlendirilmesinin kolaylaştırılması rolünü üstleniyorlar mı?

Bu görev iç denetçilerce yapılmalıdır. Birimlerce riskler belirlenirken yapılan toplantılara İDB Şekil 5.21.'de belirtildiği gibi katılarak yardımcı olmaktadır. SGB ile koordinasyon içerisinde işbirliği yapılmak suretiyle riskler çıkarılmaktadır.

Çizelge 5.23.'de görüldüğü gibi 2 Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri ve 6 TBMM kamu iç denetçisi hariç diğer 110 kamu iç denetçisi % 93 oranı ile kurumlarında risklerin değerlendirilmesinin kolaylaştırıcılık rolünü üstlendiklerini belirtmiştir. Bu doğrultuda kamu

kurumlarında İDB/iç denetçiler risklerin belirlenip değerlendirilmesinin kolaylaştırılması rolünü üstlendiklerini diyebiliriz.

Çizelge 5.23. Kurumlarda İDB/İç Denetçiler Risklerin Belirlenip Değerlendirmesini Üstlenmesi

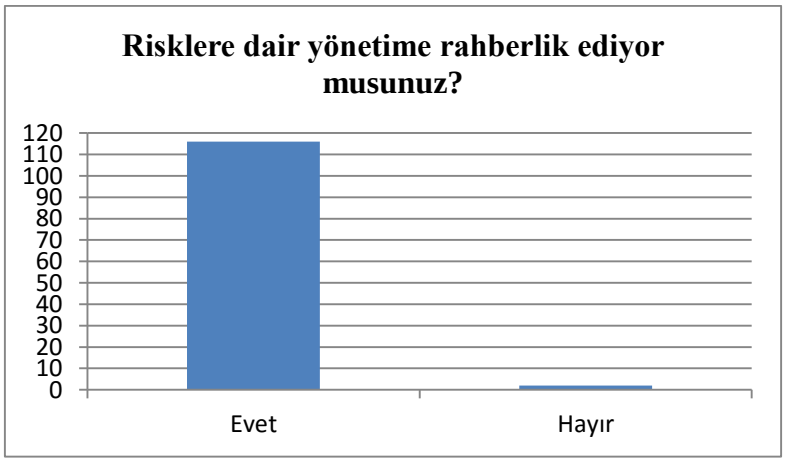


- d-2) Kurumunuzda İDB/iç denetçiler risklere dair yönetime rehberlik ediyor mu?

Şekil 5.21.'de belirtildiği gibi İç denetçiler yapılan denetim ve danışmanlık faaliyetleri ile bu konuda farkındalık oluşturmaya çalışmaktadır.

Çizelge 5.24.'de görüldüğü gibi 2 Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri iç denetçisi hariç 116 kamu iç denetçisi % 98 oranla risklere dair yönetime rehberlik ettiklerini belirtmiştir. Bu doğrultuda iç denetçilerin kamu kurumlarında risklere dair yönetime rehberlik ettiklerini belirtebiliriz.

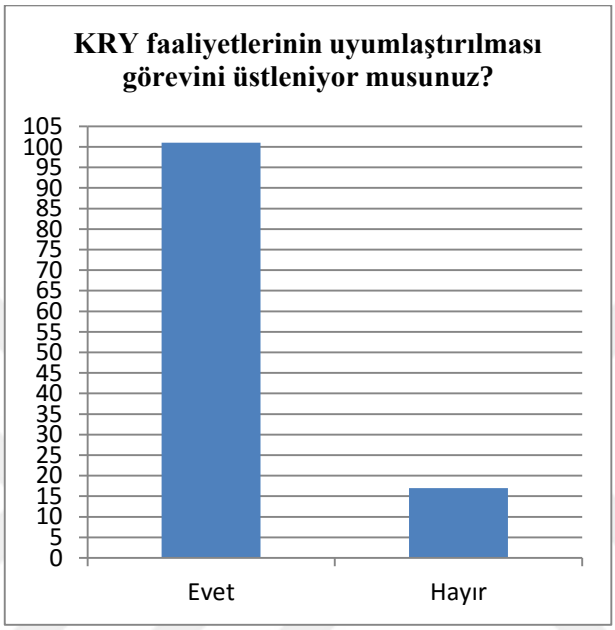
Çizelge 5.24. Kurumlarda İDB/İç Denetçiler Risklere Dair Yönetime Rehberlik Etmesi



- d-3) Kurumunuzda İDB/iç denetçiler KRY faaliyetlerinin uyumlu hale getirilmesi görevini üstleniyorlar mı?

Risk yönetiminin uygun hale getirilmesi konusunda Şekil 5.21.'deki gibi iç denetçiler rehberlik etmeye çalışmaktadırlar.

Çizelge 5.25. Kurumlarda İDB/İç Denetçiler KRY Faaliyetlerini Uyumlaştırması



Çizelge 5.25.'de görüldüğü gibi 2 Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri ve 15 Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı hariç diğer 101 kamu iç denetçisi % 86 oranla –icracı olarak görev yapmadan- bu görevi üstlendiklerini belirtmiştir. Bu doğrultuda kamu kurumlarında İDB/iç denetçilerin KRY faaliyetlerinin uyumlu hale getirilmesi görevini üstlendiklerini belirtebiliriz.

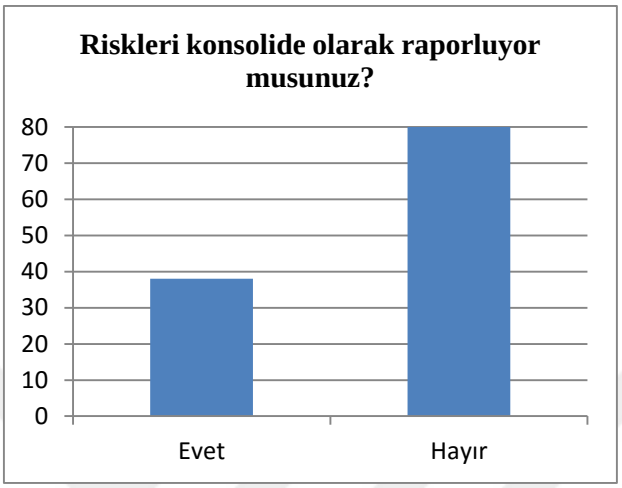
- d-4) Kurumunuzda İDB/iç denetçiler riskleri konsolide olarak raporluyorlar mı?

Şekil 5.21.'de gösterildiği gibi özellikle İç-Den aracılığıyla risk kütükleri üst yönetime raporlanmaktadır.

Çizelge 5.26.'da görüldüğü gibi 38 Gazi Üniversitesi, Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı ve Çevre ve Şehircilik Bakanlığı kamu iç denetçisi hariç diğer 80 iç denetçi % 68 oranla kurumlarında riskleri konsolide olarak raporlamadıkları belirtmiştir. Bu doğrultuda kamu kurumlarında İDB/iç denetçilerin riskleri konsolide olarak raporlanmadığını söyleyebiliriz.

Riskleri konsolide olarak raporlamadıklarını bildiren İDB'ler konsolide rapor yerine altı ayda bir İDB tarafından sunulan dönemsel raporların olduğu veya sadece denetimler sırasında görülen riskler varsa bunlara karşı alınabilecek tedbirlerin değerlendirildiği dile getirmişlerdir.

Çizelge 5.26. Kurumlarda İDB/İç Denetçiler Riskleri Konsolide Raporlaması



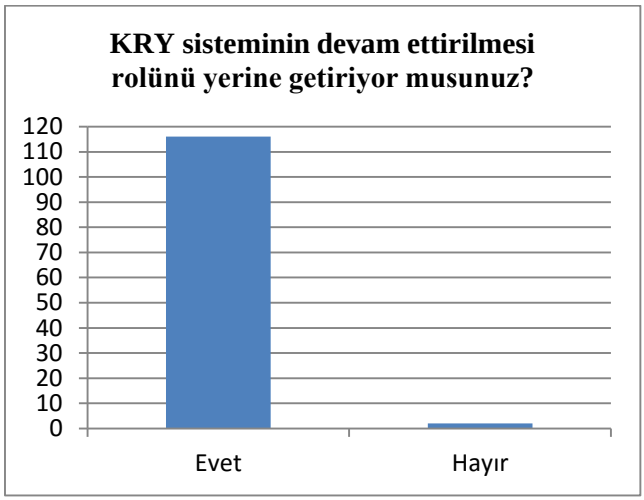
- d-5) Kurumunuzda İDB/iç denetçiler KRY sisteminin devam ettirilmesi ve geliştirilmesi rolünü/görevini yerine getiriyorlar mı?

İç denetçiler Şekil 5.21.'de gösterildiği gibi sertifika eğitimleri, KRY sistemi oluşturulması ve mesleki gelişimin sağlanmasına katkı sağlama gibi yollar ile bu görevi yerine getirmeye çalışmalılardır.

Çizelge 5.27.'de görüldüğü gibi 2 Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri iç denetçisi hariç diğer 116 kamu iç denetçisi % 98 oranla KRY sisteminin devam ettirilmesi rolünü yerine getirmeye çalıştıklarını belirtmiştir. Bu doğrultuda kamu kurumlarında İDB/iç denetçilerin KRY sisteminin devam ettirilmesi ve geliştirilmesi rolünü/görevini yerine getirdiklerini belirtebiliriz.

TBMM ve EGO iç denetçileri tam olmasa da çeşitli eğitimler ve benzeri yollar ile bu görevi gerçekleştirmeye çalıştıklarını belirtmişlerdir.

Çizelge 5.27. Kurumlarda İDB/İç Denetçiler KRY Sistemini Devam Ettirmesi ve Geliştirmesi



5.7. TÜRKİYE TARIM KREDİ KOOPERATİFLERİ İÇİN MODEL ÖNERİSİ

Önceki bölümde değindiğimiz üzere Türkiye Tarım Kredi Kooperatiflerinde KRY ve bunun paralelinde risk odaklı iç denetim uygulamasına tam anlamıyla geçilmediği görülmektedir. Çalışmanın bundan sonraki bölümünde Türkiye'nin önemli kamu kuruluşlarından birisi olan Türkiye Tarım Kredi Kooperatiflerinde risk esaslı bir iç denetim sürecinin nasıl uygulanabileceğini ortaya koymayı amaçlayan bir model önerisi sunulmuştur.

5.7.1. İç Denetim Birimi ve Risk Yönetimi Model Önerisi

Türkiye'de İDB'lerin yapılanmasına baktığımız zaman özel sektörde Yönetim Kurulu/İcra Komitelerine bağlı iç denetim ve risk yönetim unsurlarından oluşan denetim komiteleri görülürken kamuda Rektör, Müsteşar ve Belediye Başkanlarına bağlı olup Teftiş Kurulları ile birlikte çift başlı denetim yapısı bulunmaktadır.

Kanunla kurulan ve bakanlığın ilgili kuruluşu gibi görev yapan bir kooperatif kurumu olan Tarım Kredi Kooperatiflerinin çalışma şekline baktığımız zaman özerk bir kurum şeklinde faaliyet gösterdiği görülmektedir. Tarım Kredi Kooperatifleri Merkez Birliğinde üst yönetici olarak Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanı tarafından atanan Genel Müdür görev yapmaktadır. Genel Müdür genel kurula katılma hakkına haiz en az ilkokul mezunu ortak çiftçilerden oluşan

temsilciler arasından dört yıllığına seçilen 9 üyeli Yönetim Kuruluna bağlıdır.[320] Tarım Kredi Kooperatifleri Merkez Birliğinde yönetim kurulu üyelerinin belirtilen vasıflarından dolayı İDB'nin, 5018 sayılı kanun ile tanımlanan üst yöneticiye tekabül etmesi nedeniyle Genel Müdüre bağlı olarak çalışması yerinde olacaktır.

İDB'nin kurulmasıyla birlikte Tarım Kredi Yem A.Ş. bünyesinden iç denetçiler alınarak İDB bünyesine dâhil edilmesi, başta müfettişler olmak üzere kontrolörlerin eğitim programlarına alınarak İDB kadrosu tamamlanabilir. Ayrıca bu iç denetçilerin profesyonel sertifika almaları teşvik edilebilir. BT konusunda denetim yapmaları da sağlanabilir. Bu şekilde Türkiye Tarım Kredi Kooperatiflerince ihtiyaç duyulan danışmanlık hizmetleri iç denetçiler aracılığıyla da gerçekleştirilebilir.

Model önerimiz doğrultusuna KRY faaliyetleri çerçevesinde etkin bir işleyişin kazandırılması için Strateji Geliştirme ve Teşkilatlandırma Daire başkanlığına bağlı olan Strateji Geliştirme ve Koordinasyon Müdürlüğünün SGB olarak yeniden yapılandırılmalıdır. Krediler ve Mali İşler Daire Başkanlığına bağlı Sigorta ve Risk Yönetimi Müdürlüğü'nün iki ayrı birime ayrılmalıdır. Bu şekilde Risk Yönetimi Birimi kurulacak SGB altında yapılandırılması ve Risk Yönetimi Biriminin Sigorta Yönetimi Daire Başkanlığı şeklinde yapılandırılması sağlanabilir. Ayrıca kurulacak SGB'ye bağlı İç Kontrol ve Uyum Müdürlüğü oluşturulabilir. Bu müdürlükte uzman kadrosu adı altında gerekli eğitimler verilmesi yoluyla iç kontrol uyum görevlileri ihdas edilebilir.

Tarım Kredi Kooperatiflerine bağlı iştiraklere baktığımız zaman bunların yem, ilaç, gübre, ilaç, plastik, sigorta ile emeklilik, gıda, bilişim ve hayvancılık alanlarında faaliyet gösteren Türkiye'nin önde şirketleri olduğu görülmektedir. Bu iştirakler, Tarım Kredi Kooperatifleri Merkez Birliği İştirakler Daire Başkanlığına bağlıdır. Merkez Birliği bünyesinde oluşturulacak bir İDB vasıtasıyla bunların denetimleri gerçekleştirilebilir.

Mevzuat çalışmaları kapsamında İştirakler İç Denetim Yönetmeliğinin yanında Merkez Birliği müdürlüklerini, Bölge Birlikleri ile Kooperatifleri de kapsayacak iç denetim yönetmelikleri, risk yönetimi ile iç kontrol yönetmeliklerinin de oluşturulması sağlanmalıdır.

Türkiye Tarım Kredi Kooperatiflerinde tüm kurum faaliyetleri "e-koop" adı verilen internet tabanlı otomasyon sistemi aracılığıyla yapılmaktadır. Müfettiş ile kontrolörler teftiş modülü sayesinde denetimlerini yürütmektedir. Otomasyon sistemine Gazi Üniversitesi KRY

---

[320]Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri, *Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Temel Kanun – Mevzuatlar,* Eğitim Müdürlüğü Yayın No: 79, Ankara, 2008, s. 74.

Sisteminde olduğu gibi bir risk yönetim modülü eklenmelidir. Böylece her birim, süreç ve faaliyet ile ilgili riskler tespit edilip bunların yönetilmesi sağlanabilir. Modül yönetimi birim yöneticileri ve SGB tarafından gerçekleştirilebilir. Kurulacak olan İDB kendi tespit ettiği riskli alanları ile birlikte denetim plan ve programına risk yönetimi modülünden gelecek verileri de göz önüne alabilir. İDB içinde otomasyon sistemine İç-Den programının benzeri bir modül kurulması sayesinde iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesi sağlanabilir.

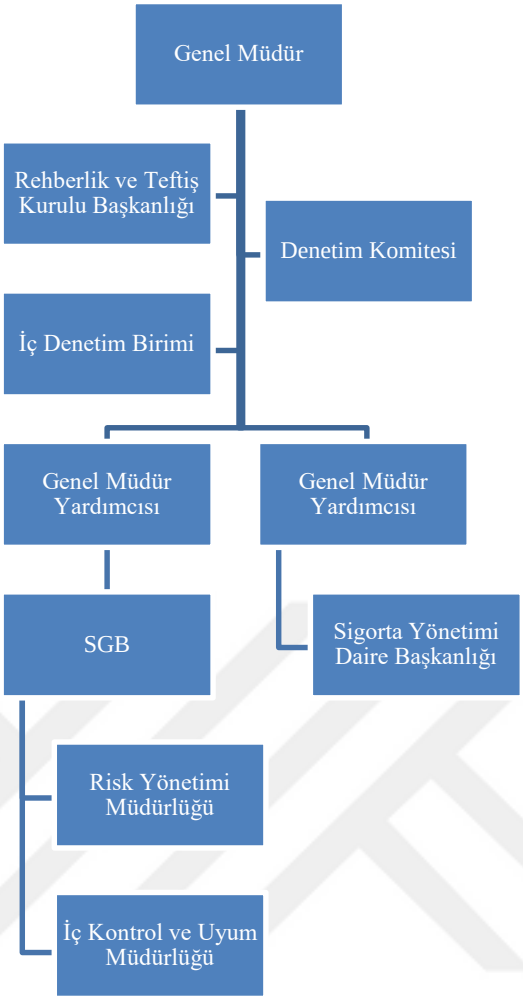
İç ve dış denetimlerin etkinliğini, katma değerini, muhasebe, mali raporlama ve kontrollerin işleyiş ile yeterliliklerini yönetim kurulu adına gözeten "denetim komiteleri" oluşturulması gerekmektedir. Yönetim Kurulu üyelerinden denetim komitesi oluşturma imkânı bulunmuyorsa yönetim kurulu üyelerince seçilecek kişilerden oluşturulabilir. Denetim komitesi, denetim kurulundan farklı bir yapıdır. Dünya uygulamalarında denetim komitesi üyelerinin seçiminde şirket genel müdürünün her ne kadar sınırlı katılımı tavsiye edilse de komite üye adayları ile komiteye takviye ihtiyaç duyulması hallerinde şirket genel müdürüne danışılması gerekmektedir. Denetim Komitesi üyeleri hukuk işleri, iç ve dış denetim, finans ve muhasebe, risk yönetimi, bilgi teknolojileri ve bilgi güvenliği, düzenlemelere uyum, sektör ve gelen işletme bilgisi konularında hâkim kişiler arasından seçilmelidir.[321] Bu hususlar çerçevesinde ve Tarım Kredi Kooperatiflerinin Yönetim Kurulunun yapısı da dikkate alınarak Denetim Komitesinin genel müdür tarafından seçilecek ilgili kişilerden oluşturulması gerekmektedir. Dolayısıyla çeşitli uygulama örneklerinden hareketle İDB Başkanı, İç Kontrol ve Uyum Müdürü, Risk Yönetimi Müdürü, Rehberlik ve Teftiş Kurulu Başkanından meydana gelen bir Denetim Komitesi oluşturulabilir. Bu komiteye SGB Başkanı da dâhil edilebilir. Tarım Kredi Kooperatifleri KMYKK kapsamında olmadığı için kurulacak olan iç denetim İDKK izlemesine tabi olmayacaktır. Dolayısıyla bunun yerine özel sektörde olduğu gibi Denetim Komitesi uygulamasının hayata geçirilmesi yerinde olacaktır.

Bu doğrultuda Ek. 4'de gösterilen Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Merkez Birliği teşkilat yapısında[322] ilgili birimler Şekil 5.22.'deki gibi yeniden yapılandırılabilir. Bu birimlerin birbiriyle koordineli şekilde Şekil 5.23.'de belirtildiği gibi faaliyetlerini yürütmesi sağlanabilir. Şekillerden de görüldüğü üzere model önerimizde hem İDB hem de Teftiş Kurulundan oluşan kamu kurum içi denetim mekanizması özel sektör denetim komitesi ile birleştirilmiştir. Bu şekilde denetimle ilgili birimlerin birbiriyle bağlantısı denetim komitesi ile de sağlanabilir.

---

[321] TÜSİAD, *Uygulama Örnekleri İle Birlikte A'dan Z'ye Denetim Komiteleri,* Yayın No: 527, İstanbul, Haziran 2012, s. 13-28.

[322] 01.11.2017 Tarih ve 1939 sayılı Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Genelgesi.



Şekil 5.22. Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Merkez Birliği Organizasyon Model Önerisi

Kaynak: Şekil bu tez çalışması için oluşturulmuştur.

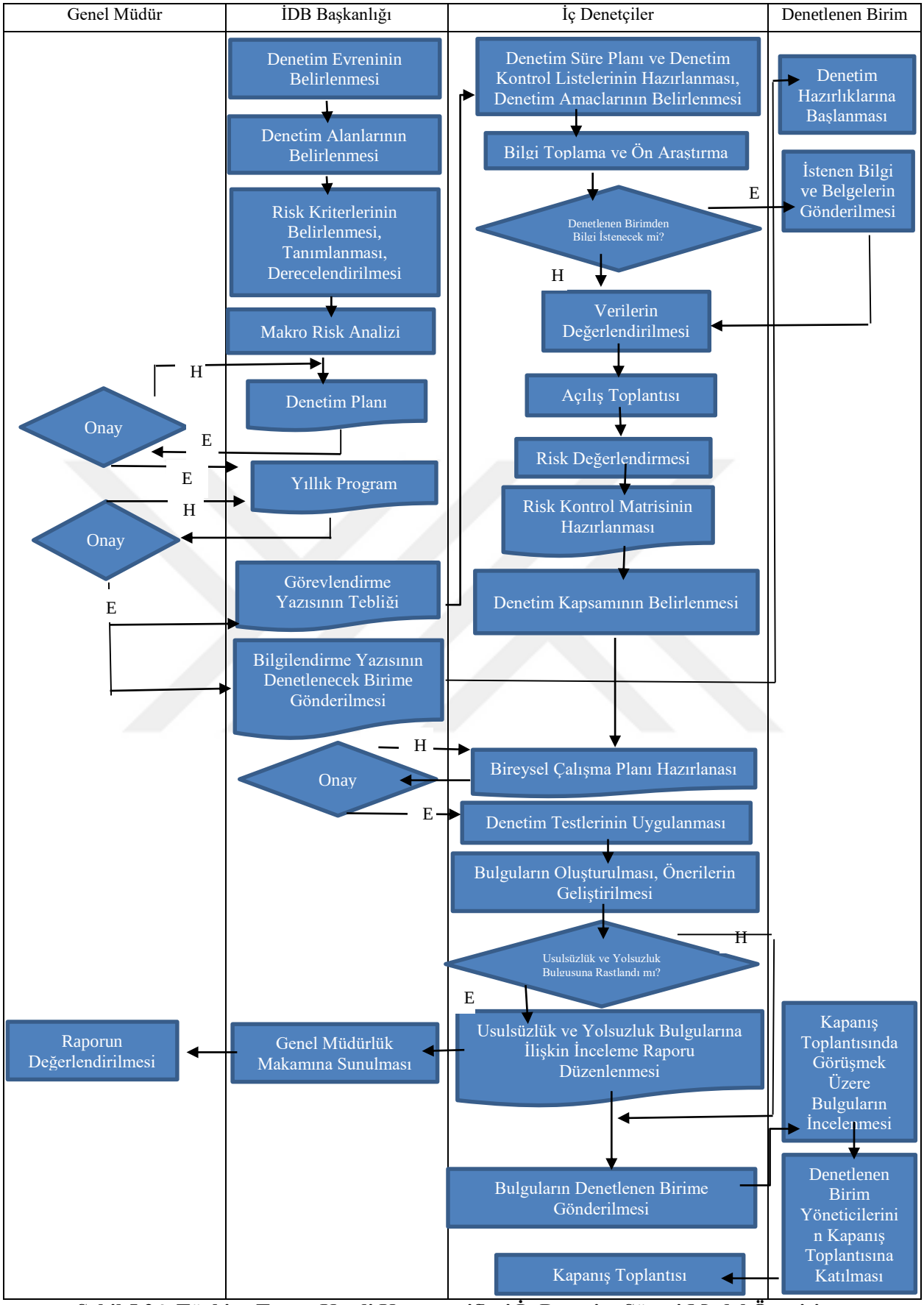
Şekil 5.23. Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Denetim Komitesi Model Önerisi

Kaynak: Şekil bu tez çalışması için oluşturulmuştur.

Bu doğrultuda kurulacak olan İDB ile iştiraklerde Rehberlik ve Teftiş Kurulu Başkanlığınca teftiş yaklaşımıyla yapılan denetimler İDB'ye devredilebilir. İnceleme soruşturma faaliyetleri iç denetimin görev kapsamında olmadığı ve bağlı kooperatif sayısının oldukça yüksek olması nedeniyle kooperatiflerde yürütülen teftiş, incelme ve soruşturma çalışmalarının Rehberlik ve Teftiş Kurulu Başkanlığınca yapılmasına devam edilebilir. Bölge Birlikleri ve Merkez Birliği birimlerinin denetimlerinin İDB'ye devrolunması sağlanabilir.

5.7.2. İç Denetim Güvence/Denetim Faaliyeti Model Önerisi

Türkiye Tarım Kredi Kooperatiflerinde hiç uygulanmayan risk odaklı İç denetim uygulaması için iç denetim metodolojisi çerçevesinde faaliyetlerini gerçekleştirecek İDB model önerisi Şekil 5.24.'de gösterildiği gibidir ve örneklerle aşağıdaki başlıklarda belirtilmiştir.



Şekil 5.24. Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri İç Denetim Süreci Model Önerisi

Kaynak: Şekil, http://web.firat.edu.tr/icdenetim/img/denetim_sureci_danismanlik.jpg'den esinlenerek bu tez çalışması için oluşturulmuştur.

5.7.2.1. Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri İç Denetim Birim Başkanlığı Tarafından Denetim Evreninin Belirlenmesi

Kurum mevzuatı çerçevesine merkez, taşra ile yurtdışı teşkilatlarınca yerine getirilen faaliyet, süreç ve projeleri içerecek şekilde denetim evreni oluşturulmalıdır. Mevzuatta yer almayan faaliyetlerin görev, yetki ve sorumlulukları kavranabilmesi için üst yöneticilerle görüşme ve hizmet envanterlerinin incelenmesi gibi yöntemler uygulanabilir. Denetim evrenindeki süreçlerin ne kadar detaylı yer verileceğini İDB Başkanı kararlaştırmalıdır. Zamanla süreçlerde meydana gelen değişikler doğrultusunda denetim evreni güncellenmelidir.[323]

Bu doğrultuda oluşturulan denetim evreni Çizelge 5.28.'de gösterildiği gibidir. Denetim evreni "yönetmelik"[324] faydalanılarak, faaliyetler üzerinden oluşturulmuştur. Örneğin "08.01 Bina Bakım Yapım, Bakım ve Onarım Alt Süreci", bir iştirak, bir bölge birliği veya merkez birliği denetiminde de yer alabilir.

Çizelge 5.28. Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri İçin İDB Denetim Evreni Örneği

Kodu	Tanımı
01	Hukuk Hizmetleri Süreci
01.01	Dava Takip Alt Süreci
01.02	Yazılı Görüş Bildirme Alt Süreci
02	İşletmeler ve İştirakler Süreci
02.01	Şirket Kaynak Faaliyetleri
02.02	Şirket Mamullerinin Pazarlanması Faaliyetleri
02.03	Şirket Sermaye Faaliyetleri
02.04	Raporlama Faaliyetleri
02.05	Şirket Geliştirme Faaliyetleri
02.06	Üretim Girdi Faaliyetleri

[323] İDKK, Eylül 2013, s. 24.

[324] Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri, Görev Yetki ve Sorumluluk Yönetmeliği, Strateji Geliştirme Müdürlüğü, Yayın No: 76, Ankara, 2008.

	02.07 Şirketlerin Finans Faaliyetleri
	02.08 Şirket Hizmetleri Alt Süreci
03	Mali İşler ve Muhasebe Süreci
	03.01 Fon Yönetimi Faaliyetleri Alt Süreci
	03.02 Ödeme Faaliyetleri
	03.03 Mevduat ve Bankacılık Faaliyetleri Alt Süreci
	03.04 Ödeme Evrakı Kontrol ve inceleme Alt Süreci
	03.05 Muhasebe ve Mali Raporlama Alt Süreci
	03.06 Personel Maaş Gerçekleştirme Alt Süreci
	03.07 Yolluk Gerçekleştirme Alt Süreci
	03.08 Bütçe Hazırlama Alt Süreci
04	Bilgi İşlem Süreci
	04.01 Yazılım Hizmetleri Alt Süreci
	04.02 Teknik Destek Alt Süreci
	04.03 Veri Tabanı Alt Süreci
	04.04 Sistem ve Ağ Yönetimi Alt Süreci
	04.05 İnternet ve Otomasyon Alt Süreci
05	Sigorta Süreci
	05.01 Prim Tahsilat Faaliyetleri Alt Süreci
	05.02 Hasar Ödeme Faaliyetleri Alt Süreci
	05.03 Acentecilik Faaliyetleri Alt Süreci
06	Krediler Süreci
	06.01 Kredi Tahsilat Faaliyetleri Alt Süreci
	06.02 Ortak Kredi Hayat Sigortaları Faaliyetleri Alt Süreci
	06.03 Kredi Onay Faaliyetleri Alt Süreci

06.04	Ortaklık Payları Faaliyetleri Alt Süreci
06.05	Kredi Gelir Kaybı Faaliyetleri Alt Süreci
06.06	Ortak Kredilendirme Faaliyetleri Alt Süreci
06.07	Alacak Takip Alt Süreci Alt Süreci

07	Tedarik ve Pazarlama Süreci
07.01	Bitki Besleme ve Koruma Faaliyetleri Alt Süreci
07.02	İthalat ve İhracat Faaliyetleri Alt Süreci
07.03	Bayilik ve Acentelik Faaliyetleri Alt Süreci
07.04	Tarımsal Mekanizasyon ve Enerji Faaliyetleri Alt Süreci
07.05	Merkezi Mimari Faaliyetleri Alt Süreci
07.06	Kalite Denetimi ve Müşteri Hizmetleri Faaliyetleri Alt Süreci
07.07	Sözleşmeli Üretim Faaliyetleri
07.08	Tanıtım Faaliyetleri Alt Süreci
07.09	Lojistik Faaliyetleri
08	Proje ve İnşaat Süreci
08.01	Bina Yapım, Bakım ve Onarım Alt Süreci
08.02	Tesis Kurulum, bakım ve Onarım Alt Süreci
09	İdari İşler Süreci
09.01	İhale Alt Süreci
09.02	Doğrudan Temin Alt Süreci
09.03	Sivil Savunma Temel Hizmetleri Alt Süreci
09.04	Taşıt Bakım ve Onarım Alt Süreci
09.05	Ulaştırma Hizmetleri Alt Süreci
09.06	Süreli Yayınlar ve Yayın Sağlama Alt Süreci
09.07	Yiyecek ve İkram Hazırlama ile Sunum Hizmetleri Alt Süreci

	09.08 Çay Ocağı Hizmetleri Alt Süreci
	09.09 Güvenlik Hizmetleri
	09.10 Kapalı Alan Temizlik Hizmetleri Alt Süreci
	09.11 Araç Yıkama Faaliyetleri
	09.12 Otopark Hizmetleri
10	Sosyal Hizmetler Süreci
	10.01 Gezi Hizmetleri Alt Süreci
	10.02 Burs Faaliyetleri Alt Süreci
	10.03 Sağlık Hizmetleri Alt Süreci
	10.04 Sosyal Hizmet Tesisleri Alt Süreci
	10.05 Cenaze Hizmetleri Alt Süreci
	10.06 Kreş Hizmetleri Alt Süreci
	10.07 Lojman Tahsis ve Yönetim Faaliyetleri Alt Süreci
	10.08 Yemekhane Hizmetleri Alt Süreci
	10.09 Spor Tesisleri, Berber, Lokal Faaliyetleri
11	Evrak ve Arşiv Süreci
	11.01 Evrak Kayıt Alt Süreci
	11.02 Dokümantasyon Alt Süreci
	11.03 Arşiv Alt Süreci
	11.04 Kütüphanecilik İşlemleri Alt Süreci
12	Gayrimenkul İşlemleri Süreci
13	İnsan Kaynakları Yönetimi Süreci
	13.01 Özlük ve Atama Alt Süreci
	13.02 İzin ve Rapor İşlemleri Alt Süreci
	13.03 Eğitim ve Staj Hizmetleri Alt Süreci

	13.04 Soruşturma ve Disiplin İşleri Alt Süreci
14	Dış İlişkiler Süreci
	14.01 Uluslararası Organizasyon Faaliyetleri Alt Süreci
	14.02 Uluslararası Birlikler Alt Süreci
	14.03 Türk Cumhuriyetleri İşbirliği Alt Süreci
	14.04 AB İşleri Alt Süreci
	14.05 Dış İlişkiler Alt Süreci
	14.06 Tercüme Faaliyetleri Alt Süreci
	14.07 Araştırma Hizmetleri Alt Süreci
15	Teşkilatlandırma Süreci
	15.01 Genel kurul Hizmetleri Alt Süreci
	15.02 Yönetim Kurulu Üyeleri, Denetçiler ve Temsilcilerin İşleri Alt süreci
	15.03 Kooperatif Çalışma Alt Süreci
	15.04 İtiraz İnceleme Alt Süreci
16	Kurumsal Gelişim Süreci
	16.01 Stratejik Yönetim Alt Süreci
	16.02 Genelge ve Genel Mektup İşlemleri Alt Süreci
	16.03 Koordinasyon Faaliyetleri Alt Süreci
17	Basın, Yayın ve Halkla İlişkiler Süreci
	17.01 Gazete-Medya-TV Hizmetleri Alt Süreci
	17.02 Bilgi Edinme Faaliyetleri Alt Süreci
	17.03 Basınla İlişkiler Faaliyetleri Alt Süreci
	17.04 Tören, Sergi ve Ödül Faaliyetleri Alt Süreci
	17.05 Basım (Matbaa) İşleri Alt Süreci
18.	İş Sağlığı ve Güvenliği Süreci

Kaynak: Çizelge bu tez çalışması için oluşturulmuştur.

5.7.2.2. Denetim Paketinin Belirlenmesi ve Önceliklendirilmesi

Denetim evrenindeki faaliyet ve süreçler tek tek veya birbiriyle bağlantılı olarak denetim paketleri şeklinde yapılandırılabilmektedir. Burada denetim konuları tutarlı olarak ele alınmalıdır. Denetim kaynağının en elverişli şekilde kullanılabilmesi için denetim paketleri "büyük", "orta" ve "küçük" şeklinde denetim süresi olarak seviyelendirilir. Seviyelendirme yapılırken denetim kaynağına dikkat edilmektedir. Birden fazla denetim paketinin risk seviyesi aynı olması halinde ilgili alanın daha önce denetlenip denetlenmediğine bakılarak daha önce denetlenmeyen paketlere öncelik verilmesi gerekmektedir.[325]

5.7.2.3. İç Denetim Planının Hazırlanması

Denetim stratejisini, alanlarını, kaynaklarını ve kaynak kısıtlarının muhtemel etkilerin içerecek şekilde üçer yıllık dönemler halinde denetim planının hazırlanması gerekmektedir. Planın onaya sunulmasından önce üst yönetici ile görüşülmesi gerekmektedir.[326]

Bu doğrultuda üç yıllık olarak düzenlenecek örnek denetim planı Ek: 5'deki gibidir.

5.7.2.4. İç Denetim Programının Hazırlanması

01 Ocak ile 31 Aralık tarihleri arasında İDB tarafından yürütülecek denetimler ve uygulanması öngörülen danışmanlık, eğitim, idari işler ile izleme faaliyetlerini kapsayan denetim programı belirlenmelidir.[327] Denetim planının ilk yılında belirtilen denetimler, mevcut iç denetçi kaynağı gözetilerek en yüksek risk seviyesinden başlanılması suretiyle İç Denetim Programı yapılır. Programda hangi denetim alanların hangi denetçiler tarafından denetleneceği belirtilir.

Bu doğrultuda bir yıllık düzenlenecek örnek denetim programı Ek. 6.'daki gibidir.

[325] İDKK, Eylül 2013, s. 28.
[326] İDKK, Eylül 2013, s. 30.
[327] İDKK, Eylül 2013, s. 32.

5.7.2.5. Görevlendirme

Denetim programında belirtilen denetim sırasına göre denetimden başlamadan en fazla bir hafta önce süreçlerin karmaşıklığı göz önüne alınarak denetçiler görevlendirilir. Denetim çalışmalarının onaylanması ve denetime yardımcı olmak için kıdemli bir iç denetçi Denetim Gözetim Sorumlusu olarak denetim ekibinde yer almaktadır. Yeterli sertifika derecesi ve sayıda iç denetçilerin olmaması durumunda Denetim Gözetim Sorumluluğu görevi İDB Başkanı tarafından gerçekleştirilmektedir.[328]

Bu doğrultuda düzenlenecek görevlendirme yazısı örneği Ek. 7'deki gibidir.

5.7.2.6. Denetlenen Birime Bildirim

Denetimi yapılacak birime denetim konusundaki temel bilgileri kapsayan bildirim yazısını İDB Başkanı gönderir.[329]

Bu doğrultuda düzenlenecek denetim bildirimi örneği Ek. 8'deki gibidir

5.7.2.7. Açılış Toplantısı

Denetim ekibinin yaptığı ön araştırma neticesinde, denetlenecek alan hakkında yeterli bilgilere erişmelerinin ardından, denetimi yapılacak birim ya da süreç yöneticileri ile birlikte toplantı yapmaktadır. Denetim açılış toplantısı denilen bu toplantıya gerekli görülmesi halinde İDB Başkanı ve denetimi yapılacak birimin diğer personeli de katılabilir. Denetim açılış toplantısında, denetim kapsamı, saha çalışmasının ve raporlamanın ne zaman yapılacağı gibi denetim sürecini ilgilendiren konularda ilgili ve görevlilerle bilgi paylaşımında bulunulur ve değinilen konular kayda alınır.

Bu doğrultuda düzenlenecek İç Denetim Açılış Toplantı Tutanağı örneği Ek. 9'daki gibidir.

[328] İDKK, Eylül 2013, s. 36.

[329] İDKK, Eylül 2013, s. 38.

5.7.2.8. Risklerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

Risk analizi yapmak üzere, denetlenecek sürecin yönetim ve kontrol yapıları, denetim ekibi tarafından iş akış şemalarından da faydalanılarak incelenir. Riskler tek tek tespit edildikten sonra, "etki" ve "olasılık" değerlendirmeleri ile tespit edilen risklerin önem dereceleri belirlenir. Ardından yüksek riskli alanlara öncelik verilmek suretiyle, denetim kaynağının elverdiği oranda, denetim testleri yapılır. Riskli alanlar belirlenirken bir denetim alanının alt süreçlerinin hepsinin risk değerlendirilmesine tabi tutulmasına özen gösterilir. Özellikle risklerin belirlenmesi aşamasında denetim ekibine denetim gözetim sorumlusu yardımda bulunur. Risklerin belirlenmesinin ardından, tasarım ve uygulamaların değerlendirilmesi yoluyla, kontroller belirlenir ve ardından yapılacak denetim testleri kararlaştırılır.[330]

5.7.2.9. Çalışma Planının Hazırlanması ve Onaylanması

Denetim faaliyetinin amacı, kapsamı ve kullanılan yöntem ve benzeri hususların son şeklinin verildiği, denetim testleri ile denetim testlerinin yapılacağı tarihler çalışma planı ile kararlaştırılmaktadır. Yapılan ön çalışma sonucunda denetimi yapılacak birim veya süreç hakkında edinilen veriler, denetim raporunda gösterileceği şekliyle "çalışma planında" belirtilmelidir. Denetim testlerinin hangi iç denetçiler tarafından, nerede ve ne zaman gerçekleştirileceği çalışma planı eki "çalışma programında" belirtilmelidir. Ayrıca risk ve kontrollere dair değerlendirmelerin neticesinde oluşturulan "Risk Kontrol Matrisi" de çalışma planının ekinde yer almalıdır. İDB Başkanı, ekleriyle birlikte kendisine bildirilen çalışma planını en geç 2 işgününde değerlendirerek onaylanmalıdır.[331]

Risk Kontrol Matrisi, denetim esnasında tespit edilen riskli unsurlar veya denetim sonucunda yapılan izleme çalışmaları esnasında yapısı değişebilmektedir.

Bu doğrultuda düzenlenecek Çalışma Planı örneği Ek. 10'daki ve ekleri Saha Çalışma Programı örneği ile Risk Kontrol Matrisi örneği Ek. 11 ve Ek. 12'deki gibidir.

---

[330] İDKK, Eylül 2013, s. 41-52.

[331] İDKK, Eylül 2013, s. 53.

5.7.2.10. Görüşme

Çalışma planının onaylanmasıyla saha çalışmasına başlanılır. Bu doğrultuda çalışma planının eki "görev iş programında" bulunan denetim testleri uygulanır. Denetim testlerinin uygulanmasında risk matrisinin "kontrol faaliyeti sütunundaki" kontrollerin bulunduğu ve etkin olarak çalışıp çalışmadıkları hakkında uygun kanıtların temini içermektedir. Test sonuçlarının değerlendirilmesi için edinilen kayıtların yeterli olup olmadığı konusunda işlemlerin tamamının incelenmesi gerekmemektedir. Ana kütle belirlendikten sonra istatistiki ve istatistiki olmayan yöntemlerle örneklemler değerlendirilip incelenir. İnceleme yapabilmek için iç denetçileri olumlu ya da olumsuz bir sonuca varmaları gerekmektedir. Elde edilen sonuçlar ilgili personelle paylaşılması suretiyle görüşleri alınmalı ve bulgularda belirlenen konular teyit edilmelidir.[332]

Bu doğrultuda düzenlenecek görüşme formu örneği Ek. 13'deki gibidir.

5.7.2.11. Test Kâğıtlarının Kaydı

Testlerin sonucunda, testlerin yapılma yöntemi, kazanılan bilgiler, kanıt elde etme yöntemleri ile ulaşılan tespitler "test kâğıtlarına" aktarılır.[333]

Bu doğrultuda düzenlenecek test kâğıdı örneği Ek. 14'deki gibidir.

5.7.2.12. Bilgilerin Paylaşılması

Denetim gözetim sorumlusunun son şeklini verdiği bulgular, denetimi yapılan birime iletilmeden önce, İDB Başkanı tarafından bulguların önem düzeyi, önceden yapılan benzer denetimlerde elde edilen bulguların önem düzeyleri ile uyumun sağlanması bakımından, maddi hata bulunup bulunmadığı ve mevzuata uygunluk açısından gözden geçirilir. İDB Başkanı belirtilen hususlarda bir sorun fark etmesi durumunda denetimi yapan denetçilerden düzeltme ister. Daha sonra son şekli oluşturulan denetim bulguları formlar kullanılarak denetim gözetim sorumlusunca denetimi yapılan birime iletilir.[334]

---

[332] İDKK, Eylül 2013, s. 61.

[333] İDKK, Eylül 2013, s. 55.

[334] İDKK, Eylül 2013, s. 65.

Bu doğrultuda düzenlenecek bilgi paylaşımı formu örneği Ek. 15'deki gibidir.

5.7.2.13. Kapanış Toplantısı

Denetim sonucu elde edilen bulgular ve önerilerin paylaşılmasından sonra, denetimi yapılan birim veya sürecin yöneticileri ile denetim bulguları, bulguların önem düzeyi ve öneriler değerlendirildiği bir denetim kapanış toplantısı düzenlenir. Kapanış toplantısı düzenlenen bir tutanakla tespit edilir. Denetim kapanış toplantısının amacı, denetim bulguları, bulguların önem düzeyi ve öneriler üzerinde mutabakatın sağlanması ve düzeltme/iyileştirme eylem planının kararlaştırılmasıdır.[335]

Bu doğrultuda düzenlenecek kapanış toplantı tutanağı örneği Ek. 16'daki gibidir.

8.7.2.14. Raporlama

Denetim raporunda yer alacak bulgulara karar verildikten sonra denetim görüşü oluşturulur ve ardından denetim raporu hazırlanır. Denetim sonucunda elde edilen bulgular hakkında rapor düzenlenmesi zorunludur. Kanıtlara dayanmayan ya da denetimi yapılan birimler ile paylaşılmayan bulguların raporda yer alması kamu iç denetim düzenlemelerine aykırıdır. Raporda amaç, kapsam, yöntem, tespit, öneri, bulgu önem düzeyi ve eylem planı unsurlarından birinin eksik olması halinde rapor, standartlara uyumsuz duruma gelmektedir.[336]

Bu doğrultuda düzenlenecek rapor örneği Ek. 17'deki gibidir.

5.7.2.15. İzleme

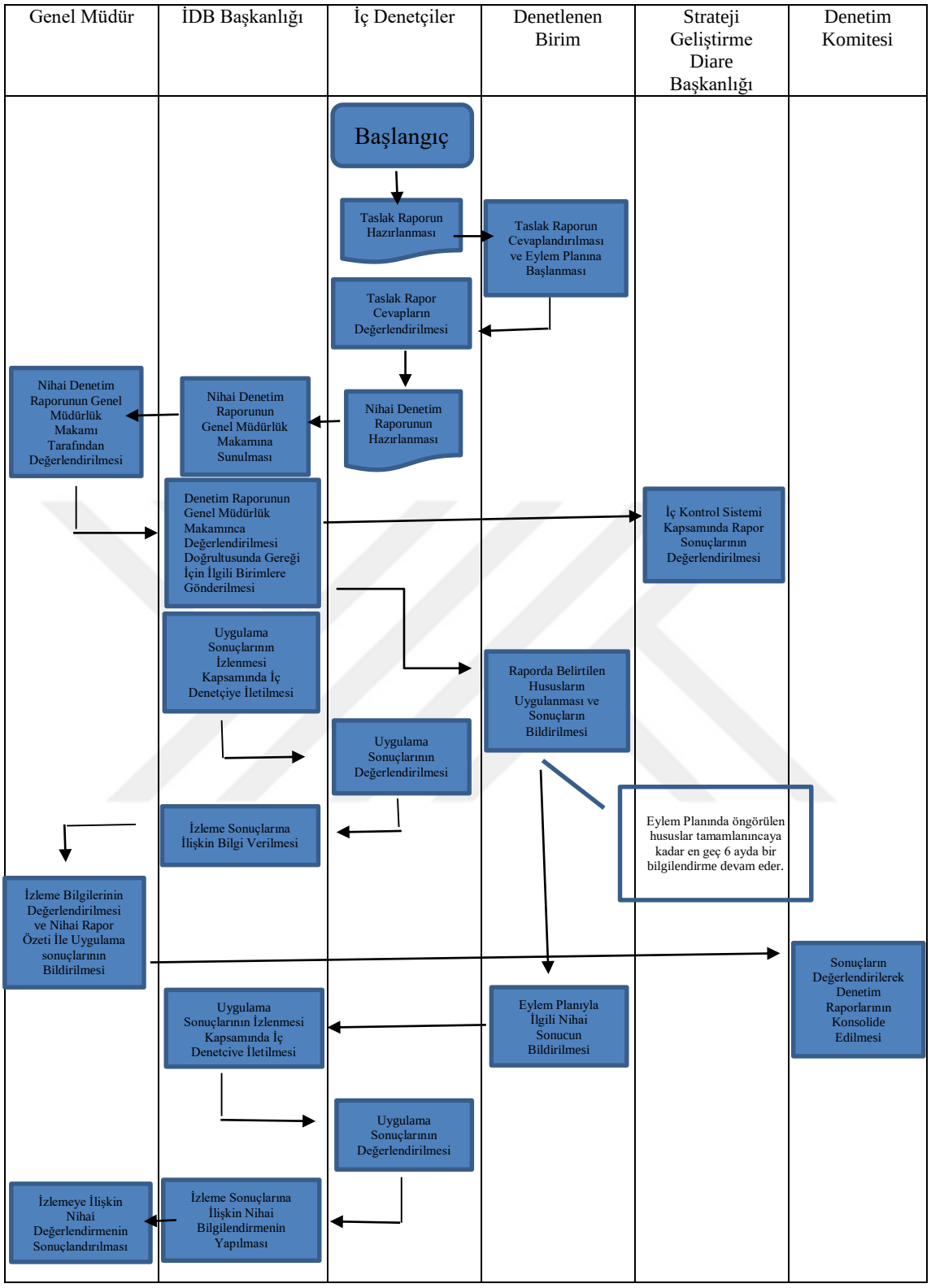
Kamu İç Denetim Standartları uyarınca iç denetim, denetim ve danışmanlık faaliyetleriyle kurumlara katma değer sağlayabilmesi için, raporlarda yer alan önerilerin birimlerin belirttiği eylem planları doğrultusunda, gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin izlenmesi gerekmektedir. İDB Başkanı, denetim kaynağını göz önüne alarak, izleme faaliyetleri

[335] İDKK, Eylül 2013, s. 66.
[336] İDKK, Eylül 2013, s. 68.

için de iç denetçi görevlendirebilir. Raporlarda belirtilen önerilerin gerçekleştirildiğine kanaat edinilmişse "Tamamlanmıştır" olarak bulgu kapatılırken, eksikliklerin tespit edilmesi halinde eylemin karmaşıklığına göre 24 aya kadar ek süre verilmektedir. İlerleme kaydedilmeyen öneriler "Risk Üstlenildi" şeklinde kapatılarak üst yöneticiye bildirilmektedir. Bulguların kapatılmasının ardından ilgili denetim alanının risk seviyesi, İDB Başkanı tarafından denetim güncellemektedir.[337]

Bu doğrultuda Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri için izleme süreci Şekil 5.25.'deki gibi oluşturulabilir.

[337] İDKK, Eylül 2013, s. 76-77.



Şekil 5.25. Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri İDB İzleme Süreci Model Önerisi

Kaynak: Şekil, http://web.firat.edu.tr/icdenetim/img/denetim_sureci_danismanlik.jpg'den esinlenerek bu tez çalışması için oluşturulmuştur.

5.8. ARAŞTIRMA BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

KRY anlayışı, kurumların daha adil, şeffaf, hesap verebilir ve sorumluluk sahibi bir yönetime sahip olmasını ve dolayısıyla yasal düzenlemelere uyumu sağlayacaktır. Kamuoyu açısından en önemli etkisi ise kamu yararı, yani kamu kaynaklarının etkin, etkili ve verimli olarak kullanılmasıdır. İç denetim ise, bu konuda üst yönetime danışmanlık ve güvence hizmeti veren, denetim komitesinin sorumluluklarını yerine getirmesine yardımcı olan ve dış değerlendirmeler için güven oluşturan, yasal düzenleyici kurumlar açısından ise güven telkin eden bir unsurdur. KRY yaklaşımı açısından da iç denetim; kurumsal faaliyet ve süreçlerin katma değerini artıran, dolayısıyla operasyonel verimliliği geliştirmeye yönelik bağımsız ve tarafsız güvence ve danışmanlık faaliyetlerini kapsayan çalışmalar bütünüdür.[338]

Son yıllarda yaşanan gelişmelerle iç denetim faaliyetlerine verilen önem artırılmıştır. KRY anlayışı, güvencenin teminatı olarak iç denetimi görmektedir. Çalışmamızın sonuçları da, iç denetimin, katılımcı kurumlarda KRY uygulamalarının fiiliyata geçirilmesinde, aktif bir rol oynadığını göstermektedir.

Öte taraftan araştırmamıza göre, kamu kurumlarındaki üst yönetimlerin KRY uygulamaları konusunda farkındalıklarının yeterli olmadığı anlaşılmaktadır. Kurumsal risklerin üst yönetim tarafından tespit edilip yönetilmesi gerektiği halde, kamu kurumlarımızda, büyük oranda, genel kabul görmüş bir risk yönetim anlayışının olmadığı görülmektedir. İç denetim aracılığı ile raporlanan risklerin önlenmesi için de, gerekli düzeltme ve iyileştirmelerin yapılması konusunda yavaş kalındığı, yeterli hassasiyetin gösterilmediği sonucu ortaya çıkmaktadır.

Üst yönetim düzeyinde ele alınması gereken KRY, kamu sektöründe daha çok İDB, SGB ve alt birimlerin yürütmesi gereken bir faaliyet haline gelmiştir. İDB ve SGB'lerin ortaklaşa yürüttükleri eğitim çalışmaları ile personel bilgilendirilmeye çalışılmaktadır. Ancak üst yönetimin farkındalık eksikliği, yapılan çalışmaların parçalı bir vaziyette yürütülmesine ve çalışanların konuya olan ilgilerinin zayıflamasına neden olmaktadır. İDKK, kamudaki üst yöneticilere yönelik bilgilendirme faaliyetlerinde (konferans, seminer, broşür düzenlemek gibi) bulunmadığı için üst yönetimin farkındalığı düşüktür. Ayrıca İDB'ler, üst yöneticilerine kendilerini anlatamamaktadır veya anlatma fırsatı bulamamaktadır.

Çalışmanın diğer sonuçlarını ise aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

---

[338]Active Academ, "Ar-Me. Sürdürülebilir Kurumsal Yönetimin Şartı "Etkinlik"", *Activeline Dergisi,* 2003, s. 2.

a) KRY, yönetimlerin karar alma süreçlerinin bir parçası haline getirilmelidir, yoksa raflarda kalmaya mahkum olacaktır.

b) İDB'ler, bilgi ve tecrübeleriyle yöneticileri destekleyen ve karar alma süreçlerinde kilit rol alan birimlerdir. Türkiye'de KRY çalışmaları ilkin İDB'ler tarafından gündeme taşınmış olmasına rağmen, bu çalışmaların devamında İDB'lerin danışmanlığından yeterince yararlanılamamıştır. Dünyada KRY konusunda iç denetçiler önemli görevler üstlenirken, ülkemizde tecrübeli iç denetçiler, daha çok yolsuzluk ve suiistimal incelemeleri ile meşgul edilmiştir. KRY çalışmalarını yürütme görevi, daha alt kademelerde görev yapan personele verilmiştir.

c) İç denetim ve risk yönetimi uygulamaları, öncelikli olarak özel sektör menşeli uygulamalardır. Kamu sektörüne, özel sektör uygulamalarından geçmiştir. Kamu sektöründe amaç kamu yararını sağlamak iken, özel sektörde kâr elde etmektir. Kamuda kamu yararı gözetildiği için riskler bazen bilerek göz ardı edilebilmekte, risk yönetimi yerine kriz yönetimi uygulanmaktadır. Dolayısıyla kamu yararı ve risk faktörlerinin birbirinden ayrıştırılarak kamuda daha etkin bir sistem kurulması yerinde olacaktır.

d) İç denetimin, hem üst yönetimle hem de uygulama birimleriyle iletişim kanallarının açık olarak çalışması, iç denetimden beklenen yararın daha etkin olmasını sağlayacaktır. Böylece sonradan geri dönülmesi ve telafisi zor hataların oluşması önlenecektir. Ayrıca iç denetçilerin danışmanlık görevleri arttırılarak da iletişim kanalları daha etkin işletilebilir.

e) Kurumlar risk yönetimindeki eksikliklerini iç denetimin hanesine yazmaktadır. Fakat iç denetçiler risk yönetimi konusunda eğitim almış olmasına rağmen, KRY, iç denetimin görevi değildir. Kurumlarda, İDB'lerin yürüttükleri görevlerle risk yönetiminin, çok farklı işler olduğunun bilinmesi gerekmektedir. Risk yönetimi konusunda kamuda, bu görevi iç denetçiler ile strateji geliştirme birimleri yürütülür gibi bir imaj oluşmuş haldedir. Risk yönetimini daha çok yürütme (uygulama) birimlerinin ve üst yönetimin üstlenmesi sağlanmalıdır. Mevcut durum, kısa vadede KRY konusunda bir gelişme olmayacağını göstermektedir.

f) Kamu kurumlarında SGB'lerin iç kontrol birimleri, sorumlu oldukları faaliyetlerin bir kısmını iç denetime yönlendirmektedir. Maliye Bakanlığı İç Risk Yönetim Programı yapmaya çalışmakta ve Hazine Müsteşarlığı da AB fonlarından 780.000$ kredi alarak tüm kamu kurumlarını kapsayacak bir KRY sistemi kurmaya çalışmaktadır. Bu çabalar sonuçlanıp uygulama görülmeden bir değerlendirme yapmak yersiz olacaktır.

Çevre ve Şehircilik Bakanlığı ile Gazi Üniversitesi'nin KRY sistemlerini yazılım düzeyinde somutlaştıran ilk iki kurum olduğu, ancak Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'nca sistemin uygulanmasına devam edilmediği anlaşılmaktadır. Gazi Üniversitesi'nin KRY yazılımının çok detaylı bir sistem olduğu, ihtiyaçları karşıladığı, ancak bunun diğer kamu kurumlarının İDB'leri tarafından bile bilinmediği gözlenmiştir. Hazine Müsteşarlığı'nca da tüm kamu kurumlarına hitabeden bir KRY sistemi yazılımı yapılması veya yaptırılması planlandığı ve planlanan bu yazılımın Gazi Üniversitesi'nin yazılımı ile hemen hemen aynı olacağı ifade edilmektedir.

Kanaatimizce Gazi Üniversitesinin söz konusu KRY yazılımına veya Hazine Müsteşarlığı tarafından yaptırılacak yazılıma, danışmanlık modülleri de eklenmek ve söz konusu yazılımları kamu iç denetçileri tarafından kullanılan İç-Den yazılımı ilişkilendirilmek suretiyle daha yararlı neticeler elde edilebilir.

g) İç denetçiler birçok eğitime katılmalarına ve uluslararası ve ulusal geçerliliği olan sertifikalarla mesleki kariyerlerini yükseltmelerine rağmen, bunlar kurumların üst yönetimlerinin ilgisinden uzak kalmaktadır.

h) KMYKK'na bağlı olarak yapılan düzenlemelerinde, risk değerlendirmesi konusunda sadece COSO sistemine atıfta bulunulmaktadır. Dolayısıyla KRY ve iç kontrol konularında, kanunda açık ve uygulama zorunluluğu getiren hükümler bulunmamaktadır. Kurumsal yönetim konusunda, bazı ülkelerde olduğu gibi, belki özel bir kanun düzenlenmesi daha doğru olabilecektir.

i) Kamuda, birkaç kurum dışında KRY konusunda yazılı-sistematik-işleyen bir sistem bulunmamaktadır, dolayısıyla buda denetimde sıkıntıların yaşanmasına sebebiyet vermektedir. KRY, içi doldurulan bir sistem olmadığı için, hayat bulması oldukça zordur ki özel sektörde dahi çok az firma bunu başarabilmiştir. Bu doğrultuda, IIA rehberinde belirtildiği şekilde kurumlarda ISO 31000 - Risk Yönetiminin hayata geçirilip yaygınlaştırılması faydalı olacaktır.

j) İç denetim, COSO-KRY'ye göre, KRY sisteminin danışmanlık ve izleme boyutunda yer almasına rağmen, KRY'nin kamu kurumlarında, iç denetimin bir görevi gibi görüldüğü gözlemlenmiştir. Bu konuda kurumlarda üst yönetim ve çalışanlar düzeyinde farkındalık oluşturulması gerektiği kanaatine varılmıştır.

k) İç denetçilerin önlerindeki, bilgi ve tecrübelerini artırmaya yönelik kısıtlamalar kaldırılmalıdır ve bu konuda üst yönetimin desteğinin sağlanması çok önemlidir.

l) Kamu sektöründe, aldıkları eğitimler sayesinde, birbirlerinden haberdar ve gelişme ile yenilikleri takip etme konusunda en donanımlı meslek gruplarından birisi iç denetçiler olmasına rağmen, KRY konusunda birbirleri ile daha fazla iletişimde olmaları ve meslek içi eğitimlerde bu konuya daha fazla önem verilmesi yararlı olacaktır.

m) İDB'ler arasında iletişimi sağlamak için, 2017-2019 Dönemi Kamu İç Denetim Strateji Belgesi'nde de belirtildiği gibi, iç denetim faaliyetlerinin uyumlaştırılması ve koordinasyonu sağlanmalıdır.

n) Türkiye Tarım Kredi Kooperatiflerinde, henüz farkındalığın dahi söz konusu olmadığı KRY konusunda, kurumsal boyutta çalışmalar yapılması, risk odaklı iç denetim sistemi kurularak kurum faaliyetlerine katkı sağlanması ve iç denetimin risk yönetimine de artı değer sağlaması faydalı olacaktır.

Özet olarak yaptığımız çalışma kapsamında kamu kurumlarında, iç denetçilerin kurumlarında risk yönetim sisteminin önemi ve kurulması konularında bir bilinç oluşturmaya çalışmalarına rağmen, kamu kurumları bünyesinde genel olarak yönetici ve çalışanlar düzeyinde gerekli farkındalığın oluşması konusunda büyük eksikliklerin olduğunu belirtebiliriz.

Bununla birlikte bu çalışmanın ileride yapılacak olan çalışmalara kaynak teşkil edeceği düşünülmektedir. Ayrıca bu çalışmanın kapsamı ilerleyen araştırmalarda daha da genişletilebilir.

Uluslararası değerlendirmelere doğrultusunda iç denetçiler: [339]

- Mesleki sertifikalarını çeşitlendirmek suretiyle bilgi, beceri ve yeterliliklerini artırmak durumundadırlar.
- İlgili meslek kuruluşlarınca sağlanan sürekli mesleki eğitim çalışmalarına katılım sağlamalıdırlar.
- Güncel kalabilmek için mesleki son gelişmeleri ve yeni teknolojileri mesleki yaşam boyu takip etmeleri gerekir.

[339]Eleftherios Tsıntzas, "Lifelong Learning for Internal Auditors – Certification and Training Levels Worldwide Sunumu", The IIA CBOK, 2015, <https://na.theiia.org/iiarf/Pages/CBOK-Research-Resource-Library.aspx>, (16.06.2016).

İç denetçilerin sürekli mesleki gelişimlerinde karşılarına çıkan ana engelleyici faktörler ise şunlardır:[340]

- İç denetim sertifikalarının çeşitleri ve sağladığı imkânlar konusunda aşinalık eksikliği,
- Kamu iç denetim sisteminin, iç denetçilerin farklı sertifikalarla mesleki gelişimlerini artırmalarını yeterince teşvik etmemesi.
- Mesleki gelişim için alınması gereken eğitimlerin belli bir maliyetinin olması.

Yaptığımız görüşmelerde de, özellikle SGK olmak üzere, kamu İDB'lerinin KRY Sisteminin devam ettirilmesi ve geliştirilmesinde istenilen düzeyde olmamakla birlikte iç denetçilerin uluslararası sertifikaları almasına yönlendirdiği görülmektedir.

Araştırmamızdan elde ettiğimiz çıkarımlar doğrultusunda, kamu idareleri risk yönetim faaliyetlerinde 5 temel hata yapmaktadır. Bu 5 kritik hatayı şu şekilde özetlemek mümkündür:[341]

- KRY sistemini kısıtlı bilgi, deneyim ve yetkinlik ile oluşturmaya çalışmak,
- Üst yönetimi faaliyetlere dâhil edememek,
- KRY süreçlerini, diğer idari yöntemler ve karar alma süreçleriyle bir bütünlük içinde yürütememek,
- Bu konuda kapsamlı ve kullanıcı dostu bir KRY yazılımından faydalanmamak,
- KRY'ni, kurum bünyesinde belirli kişilerin veya birimlerin görevi şeklinde algılamak.

Belirtilen bu hataların daha önce yapılan araştırmalarda da gözlemlendiği ve halen bu konularda gerekli düzenlemelerin hayata geçirilmediği görülmektedir.

KRY'nin, her seviyedeki yönetici ve personelin katılımı ile tasarlanması, işletilmesi ve raporlanması gerekir. Koordinasyonun bir birime verilmesi, sorumluluğun sadece bu birime ait olduğunu göstermez. Sorumluluk tüm kurum yöneticileri ve personelindedir. Dolayısıyla KRY sistem ve süreçleri konusunda çalışanlar nazarında sadece farkındalık sağlamak yeterli değildir. Bu farkındalığı sorumluluğa dönüştürmek için, farklı önlemlerin de alınması gerekir. İş süreçleri için ayrı ayrı risk komiteleri oluşturulmalıdır. İç denetim, özellikle KRY'nin

---

[340] James Rose, "The Top 7 Skills CAEs Want – Building the Right Mix of Talent for Your Organization Sunumu", The IIA CBOK, 2015, <http://theiia.mkt5790.com/CBOK_2015_Top_Skills_CAEs_Want/CBOKTopSkills?vs=YjUyMGYyNmEtY2FkYS00NDMwLTgwMDQtOTg4NzMwM2M3OWNjOzsS1>, (16.06.2016).

[341] Bertan KAYA, "İç Kontrol ve Risk Yönetiminde Yapılan 5 Kritik Hata", http://bertankaya.net/?p=1403, (16.06.2016).

sorumluluk boyutunu iyi anlatmalıdır. KRY'nin diğer yönetsel sistemlerle bütünleştirmesi gerekir.

Zira iyi bir KRY sistemi, kurumun stratejik, işlevsel ve insan kaynağı performansının yükseltilmesi için, çok önemli bir kurumsal araç olma özelliğine de sahiptir.

SONUÇ

Risk yönetimi, yönetişimin ana ögelerinden biridir. Yönetim kurulu adına risk yönetimini oluşturmak ve yürütmek kurum yönetiminin sorumluluğundadır. İç denetçilerin KRY yaklaşımındaki ana rolü, sistemin kurulması konusunda danışmanlık hizmeti sunmak ve risk yönetimde etkinlik konusunda yönetim kuruluna ve üst yönetime denetim hizmeti vermek olmalıdır. İDB, uygulamada bu rolün ötesine geçmesi durumunda, "Kamu İç Denetim Standartları"na aykırı hareket etmiş olur.

Ülkemizde KMYKK ile kamu yönetiminde önemli bir değişim yaşanmış ve bu yeni yönetim anlayışı ile uluslararası genel kabul görmüş bazı kontrol yaklaşımları yönetim sistemimizde uygulanmaya başlamıştır. Fakat değişimlerle beraber bazı dirençlerin yaşanması da olağandır. Bu kapsamda kamuda bu konuda bazı dirençlerin olduğu da anlaşılmaktadır. Kamu sektöründe, özellikle köklü ve büyük organizasyon yapısına sahip olan, bu nedenle de muhafazakâr bakış açıları oluşmuş olan kurumlarda, bu değişim daha zor olacağı anlaşılmaktadır. Çünkü kurumsal değişim ve dönüşüm, mevzuat düzenlemelerinin yanında, çalışanlarının bakış açılarının ve yeteneklerinin de değişimiyle mümkün olabilmektedir.

Risk yönetimi ve iç denetim konusunda kamu kurumlarında tam bir farkındalık oluşmasa da, bu konularda bazı adımların atılmış olması ve bu terimlerin gündemde yer edinmesi olumlu bir husustur. Ancak, kurumsal bir kamu yönetiminin oluşabilmesi için, olay eksenli çalışmanın terk edilip, risk esaslı çalışmaya geçilmesi, bir gereklilik olarak kendini göstermektedir. Kamu faaliyetlerinin, KRY esaslarına göre yürütülmesi durumunda, günümüzde yaşanan olayların birçoğunun vuku bulmayacağını söyleyebiliriz.

Bir ön ikaz düzeni şeklinde ifade edebileceğimiz risk yönetimi sisteminin kamu kurumlarında aktif olarak uygulanabilmesi, kurumların en üst amirinden en alt kadrodaki personeline varıncaya kadar herkesin sistemin gerekliliğinin bilincinde olması ve etkin bir şekilde sürece dâhil edilmesi ile ihtiyaç duyulan eğitim, yazılım, donanım ve benzeri gereksinimlerin karşılanması durumunda mümkün olacaktır.

Öncelikle, iç denetim alanındaki farkındalığın, gerek İDKK gerekse İDB'ler tarafından gerçekleştirilecek çalışmalar ile arttırılması gerekmektedir. Ayrıca İDB'ler tarafından, kurumlarındaki tüm düzeylerdeki yönetici ve çalışanların farkındalıklarını artırmak üzere, risk yönetimi, kurumsal yönetim ve iç kontrol konularındaki birikimlerini ve iyi uygulama örneklerini paylaşacakları çalıştaylar düzenlenmelidir.

Gerekli farkındalığın oluşturulmasından sonra sıra, KRY sistemini oluşturmaya ve eğer varsa mevcut sistemleri güçlendirmeye gelmektedir. Bu aşamada COSO veya ISO 31000 – Risk Yönetimi gibi çerçevelerden faydalanılabilir. Kurumlarda KRY'ni tasarlamak, koordinasyon ve gözetimini yapmak üzere profesyonel ekipler oluşturmak, sürecin en kritik aşamalardandır.

Risk yönetimi, kurumlarda her kademeden üst yönetici ve personelin görevi olmakla birlikte, bu işi koordine edecek uzmanlara her zaman ihtiyaç doğacaktır. Koordineyi yapacak uzmanların özellikle risk yönetimi, KRY modelleri, proje yönetimi, risk raporlaması ve iletişim konularında donanımlı olması, bu alanlarda uygulamalı eğitim ve danışmanlıklar almaları gereklidir.

Risk yönetiminde son aşama, sistemin işletilmesine yönelik altyapıların tamamlanmasıdır. KRY sisteminde rol ve sorumluluklar, görevler, risk değerlendirme ve risk tepkilerine yönelik sistematik risk iştahı ve toleransları, risk yönetimi ile iç denetimin ilişkisi, risklerin raporlanması ve eylem planlarının takibine yönelik tüm kurum içi usul ve esaslar belirlenmelidir. Ayrıca risk yönetiminin iyi bir KRY yazılımı ile desteklenmesi, uygulamaya pratiklik kazandıracaktır.

KRY yaklaşımının kamu kurumlarında hayata geçirilmesi, biraz da kurum iç denetçilerin bu konuda verecekleri danışmanlık ve güvence hizmetlerinin kalitesi ile yakından alakalı gözükmektedir. Diğer bir deyişle iç denetçilerin bu konulardaki bilgi ve birikimleri, sistemin hayata geçirilmesinde önemli bir faktör olarak gözükmektedir.

Bu açıdan öncelikle, iç denetimle doğrudan bağlantılı olan risk yönetimi konusunda, iç denetçilerin gerekli bilgi birikimine sahip olmaları sağlanmalıdır. Ayrıca görev çakışma ve çatışmalarının önlenmesi gerekmektedir. Yani bir kurumda hem İDB, hem de teftiş kurulu var ise, bu iki birim arasındaki görev ayrımının iyi yapılması ve risk yönetimi konusundaki danışmanlık ve güvence görevlerinin İDB'ye verilmesi gerekir.

Sonuç olarak kamuda iç denetçiler, iç denetim faaliyetlerini risk esaslı olarak yürütmektedirler. Ayrıca kamu iç denetçilerinin, risk yönetimi konusunda bağlı oldukları idarelerde yapmaları ve yapmamaları gereken görevler hakkında yeterli bilgi düzeyine sahip oldukları ve bu doğrultuda faaliyetlerini yürüttükleri anlaşılmıştır. KRY konusunda ise, kamu kurumlarında başta yönetim düzeyine olmak üzere kurum çalışanları nezdinde yeterli farkındalığın oluşmaması nedeniyle, gerekli olgunluk düzeyinin henüz yakalanamadığı gözlenmiştir. Hatta kimi kurum üst yönetimlerinin, risk yönetimi konusunda kendi görev ve sorumluluklarını da iç denetime yükleme çaba veya eğiliminde oldukları söylenebilir.

Ayrıca, bu çalışma kapsamında, kamuda iç denetimin fonksiyonu konusunda, aşağıda belirtilen öneriler geliştirilmiştir:

- İç denetçiler tarafından KRY'ine yönelik olarak sınırlı sayıda yapılan güvence ve danışmanlık faaliyetlerine ilişkin bulgu ve öneriler ile varsa iyi uygulama örneklerinin İç-Den vasıtasıyla paylaşılarak bu konuda diğer iç denetçilerin de bilgi sahibi olmalarının sağlanması faydalı olacaktır.
- Danışmanlık faaliyetleri için yeterli iç denetim kaynağı ayrılarak, iç denetçilerin ilgi alanlarına giren konularda ve özellikle denetim için olgunluk düzeyinin yakalanamadığı idarelerde daha fazla danışmanlık hizmeti yürütmeleri sağlanmalıdır.
- İç denetçilerin yürütecekleri danışmanlık faaliyetleri, özellikle KRY ve idarelerinin risk yönetim süreçlerinin geliştirilmesi konularında ağırlık kazanmalıdır.
- Üst yöneticiler ile denetlenen birimler nazarında, İDB'lerin kurum bünyesindeki işlevleri ve oluşturacakları katma değerler hususunda farkındalık oluşturulmalıdır.
- İç Denetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde yürütülebilmesi için teşkilat kanunlarında düzenleme yapılmalıdır.
- İDB başkanlarının görevleri ile kadro bağlarının kanuni zemini oluşturulmalıdır.
- İç denetime yönelik mevzuat yeniden gözden geçirilmelidir.
- İç denetçilerin uluslararası sertifikaları almaları teşvik edilmelidir.

KAYNAKÇA

Kitaplar:

Aktaş, B., *Kamu İdarelerinde Daha Etkili Bir Yönetim İçin Nasıl Bir İç Denetim? Konferansı,* 24 Eylül 2014 içinde, Doğanay R. – Meydanlı M. A. (der.), Ankara, TBMM Basımevi, ss. 103-108, 2015.

Alagöz, A., "İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri İle İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesinde Rolü", *Güncel İşletmecilik Konuları* içinde, İNAL M. E. - DOĞAN Z. (der.), Tablet Kitabevi, Konya, 2008.

Arcagök, M. S. – Erüz, E., *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi,* Ankara, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2006.

Bailey, D.K., *Methods of Social Research*, New York, The Free Press, 1987.

Başar, H., *Eğitim Denetçisi,* Ankara, Pegem Akademi Yayıncılık, 2000.

Böke, K. vd., *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri,* İstanbul, Alfa Yayıncılık, Aralık 2011.

Cangürel, O. vd., *Sorularla BASEL III*, Ankara, BDDK Risk Yönetimi Dairesi, Aralık 2010.

Courtemanche, G., *The New Internal Audit*, New York, John Wiley and Sons, 1986.

Doğmuş, M. D., *Avrupa Birliğinde İç Denetim Sistemi,* Ankara, Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Araştıra ve İnceleme Serisisi-2, 2010.

Erdem, O., *Türk Teftiş Sistemine Genel Bir Bakış, I. Teftiş Semineri, Türk Teftiş Sisteminin Bugünü ve Geleceği,* Ankara, Denetde Yayını, 1988.

Ersan, N., *Yönetim Süreçleri ve Teorileri*, Ankara, Semih Ofset, 1987.

Fikirkoca, M., *Bütünsel Risk Yönetimi,* Birinci Basım, Ankara, Pozitif Matbaacılık, 2003.

Fişek, K., *Yönetim,* Ankara, Kilit Yayınları, 2012.

Galloway, D., *Internal Auditing: A Guide for the New Auditor,* 2. Baskı, USA, The IIA, 2002.

Durmuş Gökmen, *Kamu İdarelerinde İç Denetim,* Ankara, Alt Yayınevi, 2009.

Gözübüyük, A. Ş., *Yönetim Hukuku*, Ankara, Turhan Kitapevi, 16. Bası, 2002.

Griffiths, P., *Risk-Based Auditing,* Gower Publishing Limited, 2005.

Güredin, E., *Denetim*, İstanbul, Muhasebe Enstitüsü Yayın No: 57, 3. Baskı, 1988.

İmrek, M. K., *Yöneticiler İçin Karar Verme Teknikleri El Kitabı,* İstanbul, Beta Basım Yayım, 2003.

Karaarslan, E. (der.), *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar*, Ankara, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları, Yayın No: 11, 2006.

Karasar, N., *Bilimsel Araştırma Yöntemi -Kavramlar, İlkeler, Teknikler-*, Ankara, Nobel Yayın, 1999.

Kaya, B., *Kamu İdarelerinde Daha Etkili Bir Yönetim İçin Nasıl Bir İç Denetim? Konferansı*, 24 Eylül 2014 içinde, Doğanay R. – Meydanlı M. A. (der.), Ankara, TBMM Basımevi, ss. 41-54, 2015.

Kepekçi, C., *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü,* Eskişehir, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No: 151/171, 1982.

Kıral, H., *İç Denetim "yönetime değer katmak",* Birinci Baskı, Ankara, İDKK Yayınları, Yayın No: 1, Nisan 2014.

Kurtuluş, N. – Yüksel, S., "Kurumsal Risk Yönetimi" içinde, Kıral H. (der.), *İç Denetim "yönetime değer katmak",* Birinci Baskı, İDKK Yayınları, Yayın No: 1, Ankara, Nisan 2014, ss. 168.

Maxfield, G. M. – Babbie, E. R., *Research Methods for Criminal Justice and Criminology,* Belmont, CA, Wadsworth/Thomson, 2005.

Neziroğlu, İ., *Kamu İdarelerinde Daha Etkili Bir Yönetim İçin Nasıl Bir İç Denetim? Konferansı,* 24 Eylül 2014 içinde, Doğanay R. – Meydanlı M. A. (der.), Ankara, TBMM Basımevi, ss. 29-32, 2015.

Öksüz, F., *Kamu İdarelerinde Daha Etkili Bir Yönetim İçin Nasıl Bir İç Denetim? Konferansı*, 24 Eylül 2014 içinde, Doğanay R. – Meydanlı M. A. (der.), Ankara, TBMM Basımevi, ss. 109-116, 2015.

Özbek, Ç., *İç Denetim: Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi, İç Kontrol,* I-II, 1. Baskı, İstanbul, TİDE Yayınları, Yayın No: 3, Ekim 2012.

Özer, H., *Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi,* T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1997.

Parlatır İ. vd., *Türkçe Sözlük,* I-II, 9. Baskı, Ankara, Türk Dil Kurumu Basım Evi, 1998.

Pickett, K. H. S., *The Internal Auditing Handbook,* New Jersey, John Wiley & Sons, Hoboken, 2003.

Pişkin, M. - Öner, U., *Görüşme İlkeleri ve Teknikleri,* Ankara, Siyasal Yayıncılık, 1999.

Ramamoorti, S., *Research Opportunites in Internal Auditing,* IIA Research Fondation, 2003.

Reding, K. F. vd., *Internal Auditing: Assurance & Colsulting Services,* 1st Edition, The IIA, 2007.

Reding K. F. vd., Internal Auditing: Assurance&Consulting Services, 2. Baskı, The IIA Research Foundation, 2009.

Rubin, H. J. – Rubin, I. S., *Qualitative Interviewing: The Art of Hearing Data,* Sage Publications, 1995.

Rummel, J. F., *Eğitimde Araştırmaya Giriş,* Ankara, Ajans Türk Yayınları, 1968.

Sawyer, L. B., *The Practice of Modern Internal Auditing,* New York, The IIA, 1973.

Sawyer, L. B. – Dittenhofer, M. A. – Scheiner, J. H., *Sawyer's Internal Auditing,* 5. Baskı, Florida, First Printing, 2003.

Shenkir, W. G. – Walker, P. E. – Barton, T. L., *Enterprise Risk Management,* The IIA Research Foundation, 2002.

Sinek, S., *Patron Değil, Lider Ol: Başaranın Anahtarı Liderin Elinde,* 1. Baskı, çev. Özlem Koşar, İstanbul, Doğan Egmont Yayıncılık ve Yapımcılık Tic. A.Ş., 2015.

Sinanlıoğlu, A., *Kamu İdarelerinde Daha Etkili Bir Yönetim İçin Nasıl Bir İç Denetim? Konferansı,* 24 Eylül 2014 içinde, Doğanay R. – Meydanlı M. A. (der.), Ankara, TBMM Basımevi, ss. 99-102, 2015.

Sobel, P. J., *Auditor's Risk Management Guide: Integrating Auditing and ERM,* Chicago, CCH Inc., 2011.

Sözen, S., *Teori ve Uygulamada Yeni Kamu Yönetimi,* Ankara, Seçkin Yayınevi, 2005.

Taykut R., İzmirlioğlu A., *Planlı Dönemde Kamu Yönetimi Çalışmaları,* Ankara, DPT Yayın No: 1452, 1975.

Taymaz, H., *Eğitim Sisteminde Teftiş,* Ankara, Pegem Akademi Yayıncılık, 2015.

Uysal, F., *Kamu İdarelerinde Daha Etkili Bir Yönetim İçin Nasıl Bir İç Denetim? Konferansı*, 24 Eylül 2014 içinde, Doğanay R. – Meydanlı M. A. (der.), Ankara, TBMM Basımevi, ss. 13-15, 2015.

Uzay, Ş. – Kardeş Selimoğlu, S., *Muhasebe Denetimi,* 4. Baskı, Ankara, Gazi Kitapevi, 2014.

Yılancı, M., *İç Denetim-Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma*, Eskişehir, Osmangazi Üniversitesi Yayınları, No: 86, 2003.

Yılancı, M., *İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi*, Ankara, Detay Yayıncılık, 2015.

Yıldırım, A. - Şimşek, H., *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri,* Ankara, Seçkin Yayıncılık, 10. Baskı, 2016.

Yıldırım, A. - Şimşek, H., *Kamu İdarelerinde Daha Etkili Bir Yönetim İçin Nasıl Bir İç Denetim? Konferansı,* 24 Eylül 2014 içinde, Doğanay R. – Meydanlı M. A. (der.), Ankara, TBMM Basımevi, ss. 17-21, 2015.

Yurtsever, G., *Teftişten İç Denetime Banka Müfettişliği*, İstanbul, Türkiye Bankalar Birliği, 2009.

Makaleler:

Acar, Ş. B., "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sisteminde Mali Hizmetler Birimleri", *İç Kontrol Bülteni,* Nisan-Haziran 2008, S. 1, ss. 77-93.

Active Academ, "Ar-Me. Sürdürülebilir Kurumsal Yönetimin Şartı "Etkinlik"", *Activeline Dergisi,* 2003, ss. 2.

Akçay, G., "Kurumsal Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü ve Kamu İdarelerinde Yaşanan Gelişmeler", *Denetişim,* 2011, S. 7, ss. 26.

Akpınar, Y., "610 Nolu Uluslararası Denetim Standardı Hükümleri İle Türkiye Uygulamaları Çerçevesinde İç Denetim ve İç Denetim Çalışmaları", *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi,* Aralık 2010, C. 12, S. 2, ss. 174-200.

Alacaklıoğlu, H., "Reel Sektörde Yönetişim ve TÜSİAD", *İç Denetim Dergisi,* Yaz 2002, s. 38.

Arı, N., "Uluslararası İç Denetim Standartları Açısından Kamu Mali yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun (KMYKK) İncelenmesi", *Denetişim,* 2012/9, ss. 12-22.

Ballou, B. - Heitger, D. L., "A Building-Block Approach for Implementing COSO's Enterprise Risk Management–Integrated Framework", *Management Accounting Quarterly,* Winter 2005, Vol. 6, No. 2, pp. 1-10.

Başözen, A., "Kamu Bürokrasisi ve Denetim Yolları", *Kamu Hukuku Arşivi,* 1991/1, ss. 41-51.

Başpınar, A., "Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu", *Maliye Dergisi,* Temmuz – Aralık 2006, S. 151, ss. 27-28.

Baykara, S. T., "Denetimin İlişkili Olduğu Disiplinler Üzerine Bir Değerlendirme", *Sayıştay Dergisi,* 2013, S. 90, ss. 97.

Bowling, D. – Rieger, L. A., "Making Sense of COSO's New Framework For Enterprise Risk Management", *Bank Accounting&Finance,* February-March. 2005, ss. 35-40.

Bozkurt, P., "Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeler", *Denetişim,* 2013, S. 12, ss. 58.

Carino, L. V., "A Review of the Evolution, Meaning and Operationilaziton of Key Concept in Public Administrative," *State Audit and Acountability,* State of Israil, State Comptroller Office, 1991, Jesusalem, ss. 45-51.

Derici, O. – Tüysüz, Z. – Sarı, A., "Kurumsal Risk Yönetimi ve Sayıştay Uygulaması", *Sayıştay Dergisi,* Nisan-Haziran 2007, S. 65 (Özel), ss.153.

Eroğlu, S,, "Kamuda Yürütülen İç Denetim Faaliyetleri ve Kalite", *Denetişim,* 2014, S. 15, ss. 67.

Fearnley, S. – Vivien, B. – Brandt, R., "Auditor Independence and Audit Risk: A Reconceptualisation", *Journal of International Accounting Research,* 2005, ss. 39-71.

Gönül, M. V., "İdarenin Sayıştayca Denetlenmesi", *Yeni Türkiye,* Mayıs-Haziran 1995, Yıl 1, S. 4, Ankara, ss. 105-119.

Güneş, Ş. - Teker, S., "Türk Enerji Sektöründe Kurumsal Risk Yönetimi Farkındalığı", *Doğuş Üniversitesi Dergisi,* 2010, 11 (1), ss. 64-76.

İnan, A., "Sayıştay ile İç Denetim Kuruluşları Arasındaki İlişkilerin Geliştirilmesi" *Amme İdaresi Dergisi,* Mart 1982, C. 15, S. 1, ss. 75.

Kalender, İ., "Türk Kamu İdaresinin Yeni Yönetim ve Denetim Sistemleri", *Türk İdare Dergisi,* S. 460, 2008, ss. 87-103.

Kesik, A., "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi", *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,* 2005, S. 9, ss. 104.

Köse, H. Ö., "Denetim ve Demokrasi", *Sayıştay Dergisi,* Haziran 1999, S. 33, ss. 62-85.

Midyat, C. S., "Teftiş ve Geleneksel Denetimden İç Denetime: Yapılan Düzenlemeler, Sorunlar ve Tereddütlü Hususlara İlişkin Değerlendirmeler (I)", *Mali Hukuk Dergisi,* 2007, Yıl: 22, S. 129, ss. 11-16.

Mutlu, A., "Türk Kamu İç Kontrol Sisteminde Maliye Bakanlığının Merkezi Uyumlaştırma Görevi", *İç Kontrol Bülteni,* Nisan – Haziran 2008, S. 1, ss. 45-56.

Okur, Y., "Türkiye'de Teftiş ve İç Denetim: Kavramlar, Beklentiler ve Hayatla Yüzleşme", *Maliye Dergisi,* 2010, S. 158, ss. 570-582.

Ömürgönülşen, U., "The New Public Management", *AÜSBF Dergisi,* 52, 1997, ss. 517-566.

Serim, A., "10 Soruda Ekonomide Kurumlar, Derecelendirme ve Basel II", *Radikal Gazetesi,* 1 Aralık 2006.

Pratley, A., "Public Expenditure Management Manual for Eurpe", *Maliye Dergisi,* Ocak-Nisan 2004, S. 145, ss. 194-204.

Reding, K. F. – Barber, C. H. – Digirolma, K. K., "Faaliyet Riski Envanteri Oluşturmak", *İç Denetim*, 2001, S. 1, ss. 44-48.

Sezgin, C., "Dünyada ve Türkiye'de Yönetişim", *İç Denetim Dergisi,* S. 3, Bahar 2002, ss. 9.

Taner, A., "Kamuda Hesap Verme Sorumluluğunun Aracı Olarak Performans Esaslı Bütçeleme", *Sayıştay Dergisi,* S. 83, 2011, ss. 3-30.

Tutfan, M. - Görün, M., "Türkiye'deki Kamu İç Denetim Sisteminin Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde İncelenmesi", *Sayıştay Dergisi,* 2013, S. 89, ss. 117.

Uysal, F., "Kamu İdarelerinde İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi", *Denetişim,* 2010, S. 4, ss. 88-92.

Uzun, A. K., "Organizasyonlarda İç Denetim Fonksiyonu ve Önemi", *Active Bankacılık ve Finans Dergisi*, Nisan-Mayıs 1999, Yıl 1, S. 6, ss. 70.

Wilson, W., "The Study of Administration", *Political Science Quarterly,* Vol 2, June 1887, ss. 197-222.

Diğer:

İnternet Kaynakları:

http://cloudsofvagueness.com/wp-content/uploads/2012/11/COSO.gif, (16.06.2016).

https://cgf.ku.edu.tr/tr/content/kurumsal-yonetim-nedir, (07.07.2017).

http://icdenetim.saglik.gov.tr/TR,4040/ic-denetimin-tarihcesi.html, (17.04.2017).

http://docplayer.biz.tr/22712234-Risk-tanimi-firsat-tehdit-risk-yonetimi-risk-yonetme-sureci-risklerin-tespit-edilmesi-risklerin-degerlendirilmesi-risklere-cevap-verilmesi.html, (11.06.2017).

http://kidder.org.tr, (16.06.2016).

http://na.theiia.org//services/quality/Public_Documents/Quality%20Assessment%20Manual%20Chapter%202.pdf, (16.06.2016).

http://www.asat.gov.tr/?page=pages&PID=104, (16.06.2016).

http://tide.org.tr/uploads/ULUSLARARASI_IC_DENETIM_FARKINDALIK_AYI_PLANLAMA_KLAVUZU_web.pdf, (16.06.2016).

http://web.stanford.edu/class/ee380/Abstracts/130109-MaxEE380Jan2013Part2.pdf, (16.06.2016).

http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_alt.php?mn=1&p=33, (16.06.2016).

http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/UcunculDuzey.aspx, (21.04.2017).

http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Kalite%20Guvence/KaliteGuvenceRehberi.pdf, (22.04.2017).

http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Duyurular/Dolu-BosKadroSayisi.pdf, (16.06.2016).

http://www.strateji.duzce.edu.tr/dosyalar/ic_kontrol/ickont_dersnotu.doc, (16.06.2016).

http://www.tbmm.gov.tr/genser/teskilat_semasi.htm, (16.06.2016).

http://www.theiia.org/theiia/about-the-institude/mission, (16.06.2016).

https://na.theiia.org/about-us/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx, (16.06.2016).

www.tarimkredi.org.tr, (14.06.2017).

http://www.tide.org.tr/uploads/pdf/EtikKurallari.pdf, (16.06.2016).

http://www.nmt.com.tr/danismanlik/sayfa.asp?menuid=9&katid=40&menuad=&katad=Kurumsal%20Risk%20Y%F6netimi, (10.06.2017).

AB Bakanlığı, "Fasıl 32 Tanıtıcı Sunum", http://www.ab.gov.tr/files/EMPB/fasil_sunumlari/fasil32.pdf, (16.06.2016).

Arcagök, M. S., "Yeni Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi", Sayıştay Sunum, http://sgb.gov.tr/Yeterlilik/SAYIsTAYsnm.pdf, (16.06.2016).

Arıkan, Y., "İç Denetime Genel Bir Bakış", e-kitap, Nisan 2015, s. 10, http://www.alosgk.com/2015/04/ic-denetim-uygulama-dosyas.html, (16.06.2016).

Aslan, V., "İç Denetim Faaliyetinin Yürütülmesinde Karşılaşılan Sorunlar – Çözüm Önerileri", T.C. İçişleri Bakanlığı İç Denetim Birim Başkanlığı, http://slideplayer.biz.tr/slide/2747842/, (16.06.2016).

BÜMKO, "2007 Yılı Faaliyet Raporu", İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi, https://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/3643,2007faaliyetraporupdf.pdf?0, (09.05.2017).

Bodrum Belediyesi Strateji Geliştirme Müdürlüğü, "İç Kontrol Eylem Planı", 2015, s. 28, http://bodrum.bel.tr/ckfinder/userfiles/files/BODRUM-BELEDIYESI-IC-KONTROL-EYLEM-PLANI-2105.pdf, (16.06.2016).

Çetin, K., "Toplam Kalite Yönetimi Felsefesi ve Temel Unsurları", *Milli Eğitim Dergisi,* S. 155-156, Yaz-Güz 2002, http://dhgm.meb.gov.tr/yayimlar/dergiler/Milli_Egitim_Dergisi/155-156/kcetin.htm, (16.06.2016).

Çolak, E., "Kurumsal Yönetim Uyum Ve Raporlama", SPK, http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=63&fn=63.pdf#31, (21.05.2017).

Eşkazan A. R., "Risk Odaklı İç Denetim Planlaması", http://www.icdenetimmerkezi.com/Content/wp-content/makaleler/sayi11.pdf, (17.04.2017).

Fırat Üniversitesi, "Danışmanlık Süreci", http://web.firat.edu.tr/icdenetim/img/denetim_sureci_danismanlik.jpg, (10.06.2017).

"İç Denetçiler Enstitüsü Etik Kuralları", http://tide.org.tr/uploads/EtikKurallar.pdf, (16.06.2016).

"İç Denetim Birim Standartları", http://www.afyon.bel.tr/upload/tr/dosya/icerikyonetimi/54/05102010133032-1.doc , (16.06.2016).

İDKK, "İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Dairesi 2007 Yılı Faaliyet Raporu", http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Faaliyet%20Raporlari/IcDenetimMerkeziUyumlaştirmaDairesi2007FaaliyetRaporu0111-5588.aspx, (09.05.2017).

İDKK, "2014-2016 Dönemi Kamu İç Denetim Strateji Belgesi", http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/2014-2016StratejiBelgesi.pdf, (16.06.2016).

İDKK, "Kamu iç Denetiminde Risk Değerlendirme Rehberi", 2010, http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/AramaSonuclari.aspx?k=rehber, (16.06.2016).

İDKK, "2017-2019 Dönemi Kamu İç Denetim Strateji Belgesi", http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/2017-2019StratejiBelgesi.pdf, (22.04.2017).

İDKK, "Kamu İç Denetim Standartları", http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetimStandartlari.aspx, (19.07.2017).

İDKK, "Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi", http://www.icdenetim.adalet.gov.tr/mevzuat/ucuncu/kamu_ic_denetim_plani_ve_programi_hazirlama_rehberi.pdf, (11.06.2017).

İDDK, "Kamu İç Denetiminde Risk Değerlendirme Rehberi", http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/RiskDegerlendirmeRehberi.aspx, (11.06.2017).

İSKİ, "İSKİ İç Denetim Rehberi", http://www.iski.gov.tr/web/tr-TR/kurumsal/ic-denetim, (16.06.2016).

"Giresun Üniversitesi İç Kontrol Standartları Eylem Planı", http://sgdb.giresun.edu.tr/fileadmin/fuser_upload/strateji/tebligler/Giresun_UEniversitesi_Eylem_Plani_calismalari.doc, (16.06.2016).

Gönülaçar, Ş., "İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler", *Mali Hukuk Dergisi,* Temmuz-Ağustos 2007, S. 130, Eylül-Ekim 2007, S. 131, ss. 7, http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/IC_DENETİMDE_Hedefler_ve_Beklentiler.pdf, (16.06.2016).

Griffiths D., "Risk Based Internal Auditing", 2006, www.internalaudit.biz, (17.04.2017).

"Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları", http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetcileriMeslekAhlakKurallari.aspx, (16.06.2016).

"Kamu İç Denetim Raporlama Standartları", http://www.icdenetim.adalet.gov.tr/mevzuat/ucuncu/kamu_ic_denetim_raporlama_standartlari.pdf, (16.06.2016).

Kaplan, A., "İngiltere'deki Kamu Denetim Sisteminin Genel Olarak Yapısı", T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı Müfettişliği, 2007, teftis.kulturturizm.gov.tr/TR,14181/arastirma-raporlari.html, (16.06.2016).

Karaarslan, E., "Kamu Yönetiminde Yaşanan Son Gelişmelere Toplu Bir Bakış", http://www.memurlar.net/haber/7763/, (16.06.2016).

Kaspiana, "Kamu Kuruluşlarında Danışmanlık Hizmetleri", 1 Ağustos 2016, http://www.kaspiana.com/2016/08/01/kamu-kuruluslarina-danismanlik-hizmetleri/, (05.06.2016).

Kaya, B., "İç Kontrol ve Risk Yönetiminde Yapılan 5 Kritik Hata", http://bertankaya.net/?p=1403, (16.06.2016).

Kaya, "Gerçekten Bir İç Kontrol Sisteminiz Var mı?", https://www.linkedin.com/pulse/ger%C3%A7ekten-bir-i%C3%A7-kontrol-sisteminiz-var-m%C4%B1-dr-bertan-kaya?forceNoSplash=true, (16.06.2016).

Kaya, B., "Riskini İyi Yönetemeyen Krizleri Yönetmek Zorunda Kalır", http://bertankaya.net/?p=1431, (16.06.2016).

Kelecioğlu, M. A., "İç Denetim Kavramsal Çerçeve Yapılanma Biçimi", Ağustos 2014, s. 1, http://makelecioglu.com/sitebuilder/MAK/i%C3%A7denetim.pdf , (16.06.2016).

Kent Eğitim, "Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi", 2012, http://www.kentegitim.com.tr/?p=329, (16.06.2016).

Mattie, J. A. - Cassidy D. L., "Achieving Goals, Protecting Reputations: Enterprise Risk Management for Educational Institutions", 2008, http://www.universityofcalifornia.edu/regents/regmeet/july08/a7a.pdf, (17.04.2017).

Meriç, Z. "Operasyonel Süreçlerde ve Risk Temelli Denetimde Türkiye'deki Kuruluşlar İçin Kurumsal Risk Yönetimi Konusuna Pratik Bir Yaklaşım", *Elegans Dergisi*, S. 66, Mart-Nisan 2004, http://www.elegans.com.tr/arsiv/66/haber013.html, (07.07.2017).

Millstein, I. M., http://www.tkyd.org/tr/sss-kurumsal-yonetim-nedir.html, (07.07.2017).

Platin Dergisi Eki, "Kurumsal Yönetimin Güvencesi İç Denetim", Mayıs 2011, s. 5, http://www.tide.org.tr/uploads/news/Platin_Ek.pdf, (16.06.2016).

PriceWaterHouseCoopers, "A Practical Guide to Risk Assessment", 2008, http://www.pwc.com/en_US/us/issues/enterprise-risk-management/assets/risk_assessment_guide.pdf, (17.04.2017).

Rose, J., "The Top 7 Skills CAEs Want – Building the Right Mix of Talent for Your Organization Sunumu", The IIA CBOK, 2015, http://theiia.mkt5790.com/CBOK_2015_Top_Skills_CAEs_Want/CBOKTopSkills?vs=YjUyMGYyNmEtY2FkYS00NDMwLTgwMDQtOTg4NzMwM2M3OWNjOzsS1, (16.06.2016).

Saka, T. - Uğural, A., "Kurumsal Risk Yönetimi Sunumu", http://www.google.com.tr/url?url=http://www.tusiad.org/tr/tum/item/download/2466_aff40c11210dd71986e25302c58160ca&rct=j&frm=1&q=&esrc=s&sa=U&ved=0ahUKEwiS0cW6-u3NAhXCkSwKHd8ACcAQFggTMAA&usg=AFQjCNHJdSDBq6pTbv3sx7SJt6f24hlLag, (16.06.2016).

Shenkir, W. G. – Walker, P. L., "Enterprise Risk Management: Tools and Techniques for Effective Implementation", Institute of Management Accountants, 2007, s. 4, http://poole.ncsu.edu/erm/document/IMAToolsTechniquesMay07.pdf, (31.05.2017).

Sarbanes-Oxley Act. 2002, http://www.sarbanes-oxley.com/, (20.05.2017).

T.C. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, "Pilot İç Denetim Uygulama Sonuçları Paylaşımı Semineri", İDKK, 22.02.2010, http://slideplayer.biz.tr/slide/3637170/, (11.06.2017).

T.C. Gazi Üniversitesi, "İç Denetim Rehberi", http://icdenetim.gazi.edu.tr/posts/download?id=4394, (16.06.2016).

T.C. Karadeniz Teknik Üniversitesi Mimarlık Fakültesi, "İç Kontrol El Rehberi", 2014, http://www.ktu.edu.tr/dosyalar/48_00_00_39381.pdf, (16.06.2016).

The IIA-İngiltere ve İrlanda, "Risk Bazlı İç Denetim Hakkında Görüş Açıklaması", The IIA, 2003, http://www.bis.org/publ/bcbs128.pdf, (08.05.2017).

TİDE, Uygulama Önerisi 1100-1: Bağımsızlık ve Objektiflik", http://www.tide.org.tr/uploads/1100-1.pdf, (16.06.2016).

TİDE, "Sertifikasyon Aday El Kitabı", s. 24, http://tide.org.tr/uploads/news/SERTIFIKASYON_ADAY_EL_KITABI.pdf, (16.06.2016).

Tsintzas, E., "Lifelong Learning for Internal Auditors – Certification and Training Levels Worldwide Sunumu", The IIA CBOK, 2015, https://na.theiia.org/iiarf/Pages/CBOK-Research-Resource-Library.aspx, (16.06.2016).

Üzer, H. E., "Risk Yönetiminde Kullanılan Stres Testi Yöntemi", Yeterlilik Etüdü, Ankara, 2002, s. 4, http://www.spk.gov.tr/yayingoster.aspx?yid=431&ct=f&action=displayfile&ext=.pdf, (16.06.2016).

Vuruşkaner O. – Doğanyiğit, M., "Kriz Sonrası iç Denetim ve Risk Yönetiminin Değişen Rolü Sunumu", IX. Çözüm Ortaklığı Platformu, 7 Aralık 2010. https://www.okul.pwc.com.tr/images/uploadfile/content/634275064689052679.pdf, (16.06.2016).

Webster, R., "File on 4: North Wales and the Easy Jorunalism of Child Abuse", 2004, http://www.richardwebster.net/print/xfileon4.htm, (16.06.2016).

Yıldız, İ., "Üniversitelerde Bologna Süreci Bağlamında İç Kontrol Sistemi Uygulamaları", Uluslararası Yüksek Öğrenim Sempozyumu, s. 83, http://ihes2012.aksaray.edu.tr/sonuç/IHES2012_Ozet_Kitabi.pdf, (16.06.2012).

"Ziraat Hayat ve Emeklilik A.Ş., Likit Kamu Emeklilik Yatırım Fonu İzahnamesi", s. 5, http://www.ziraatemeklilik.com.tr/files/ZIRAAT_EMEKLILIK/ZHL_fon_izahnamesi_tadil_metni.pdf, (16.06.2016).

Kongreler:

Ege Üniversitesi, *Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Sempozyumu Kitabı*, İzmir, 25-27 Mart 2011.

Cahill, C., "E Ticaret ve İç Denetim", V. Türkiye İç Denetim Kongresi: E-Risk&E-Denetim içinde, TİDE, İstanbul, 3-4 Mayıs 2001.

Reiter, S. A. - Williams, P. F., "The History and Rhetoric of Auditor Independece Concepts", Interdisciplinary Perspectives on Accounting Conference, Manchester, 2000.

Sakarya Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, Kamu Maliyesinde Denetim, *Sempozyum Bildirileri*, 29. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya, 16-20 Mayıs 2014.

Sevim Ş.-Çetinoğlu T.-Kurnaz N., "Avrupa Birliği Müzakereleri Sürecinde AB 8. Yönergesi Kapsamında Türkiye'de Denetim Ve Denetçilik Mesleğinin Durumu: AB Müzakereleri Gelişim İçin Bir Fırsat Mıdır?", Dumlupınar Üniversitesi İİBF, 2006.

T.C. Maliye Bakanlığı - Hollanda Maliye Bakanlığı, Kamu Mali Yönetim Sisteminde Strateji Geliştirme Başkanlıklarının Rolü Konferansı, 9 Kasım 2006.

Sunumlar:

Candan, E., *5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Eğitimi,* Cumhurbaşkanlığı Genel Sekreterliği Araştırma ve Eğitim Müdürlüğü Hizmet İçi Eğitim Programı, Ankara, 27.04.2010.

KİDDER, *Kurumsal Risk Yönetiminin Doğuşu,* KİDDER, İstanbul, 2013a.

KİDDER, *KRY Tanımı ve Temel Unsurları,* KİDDER, İstanbul, 2013b.

KİDDER, *Kurumsal Risk Yönetimi - Temel Kavramlarda Farkındalık,* KİDDER, İstanbul, 2013c.

Olgun Özen, Ş., *Kurumsal Risk Yönetimi – Risk Yönetim Modelleri,* KİDDER, Haziran 2013.

Sandal, A., *İç Kontrol, Kurumsal Risk Yönetimi, İç Denetim,* Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, 9 Aralık 2015.

Tezler:

Açıkalın, A., "Milli Eğitim Müdürlerinin Teftiş Görevleri", Ankara Üniversitesi, Eğitim Fakültesi, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Ankara, 1977.

Arslan, I., "Kurumsal Risk Yönetimi", Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, (Uzmanlık Tezi), Ankara, 2008.

Çelikay Şengül, D., "Türkiye'de İç Denetimin Kamu ve Özel Sektör Uygulamaları Açısından Karşılaştırılması ve Bir Araştırma", Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Eskişehir, 2012.

Doğmuş, M. D., "Avrupa Birliği'ne Uyum Sürecinde Türkiye'de İç Denetim Sistemi", Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkileri Dairesi Başkanlığı, (Avrupa Birliği Uzmanlık Tezi), Ankara, 2008.

Gazez, S., "Türkiye'de Yeniden Yapılanma Çalışmaları İçerisinde Denetim Fonksiyonunun Yeri ve Önemi", Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2007.

Günbey, A., "Kurumsal Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü ve Bir Uygulama", Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kütahya, 2008.

Güner, H., "Denetim Açısından Milli Emlak Genel Müdürlüğünü Denetim Sistemi İle Kamu Yönetiminde İç Denetim ve Dış Denetim Açısından Milli Emlak İşlemlerinin Değerlendirilmesi, Performans Denetimi; İlkeleri, Metodolojisi ve Milli Emlak

İdaresinde Uygulanabilirliği", Maliye Bakanlığı Milli Emlak Genel Müdürlüğü, (Uzmanlık Tezi), Ankara, 2008.

Güneş, Ş., "Kurumsal Risk Yönetimi ve Türkiye'de Farkındalığına İlişkin Bir Uygulama", İstanbul Teknik Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2009.

Gürkan, N. A., "Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı", Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Isparta, 2009.

Kara, M., "İç Denetimde Risk Odaklı Yaklaşımın Başarısını Etkileyen Faktörlerin İncelenmesine Yönelik Bir Model: Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Örneği", Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Trabzon, 2011.

Karalar, K., "Kurumsal Risk Odaklı İç Denetimin Analizi ve Ege Bölgesindeki Üniversiteler Üzerine Bir Araştırma", Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kütahya, 2015.

Kebeli, A., "Kamu İç Denetiminde Kurumsal Performans Denetimi", TODAİE, (Yüksek Lisans Dönem Projesi), Ankara, 2012.

Kızılboğa, R., "Kurumsal Risk Yönetimi Odaklı İç Denetim ve İstanbul Büyükşehir Belediyesi İçin Bir Model Önerisi", Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmış Doktora Tezi), İstanbul, 2012.

Pehlivanlı, D., "Kurumsal Risk Yönetimi Temelli İç Denetim ve Türkiye Uygulamaları", Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Kocaeli, 2008.

Pınar, B., "Türk Bütçe Hukuku Açısında Kamu Mali Yönetim Sisteminin Hukuki Analizi", Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İzmir, 2009.

Sarpkaya, D., "Kurumsal Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü", İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2012.

Sezal, L., "Banka Sistemlerinde Etkin Bir İç Denetim Ve Risk Yönetim Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri: Ticari Bir Bankanın Uygulamaları Üzerine İncelemeler", Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Adana, 2006.

Soylu, H., "İç Denetimin Yeni Bir Yaklaşım Olarak Kamu Sektöründe Uygulanması ve Mevcut Uygulamaların, Verimlilik ve Başarısı: Türkiye Örneği", Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Karaman, 2010.

Şahin, Ü., "Belediyelerde İç Denetim", Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2008.

Yılmaz Küçük, A., "Havaalanlarında Kurumsal Risk Yönetimi: Atatürk Havalimanı Terminalleri İşletmesi İçin Kurumsal Risk Yönetimi Model Önerisi", Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Eskişehir, 2007.

Yasalar, Yönetmelikler, Genelgeler, Tebliğler:

01.11.2017 Tarih ve 1939 Sayılı Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Genelgesi.

1 Sıra No'lu İç Denetçi Atamalarında Uygulanacak Esas ve Usuller Hakkında Tebliğ, 08.09.2006 Tarih ve 26283 Sayılı Resmi Gazete.

2575 Sayılı Danıştay Kanunu, 20.01.1982 Tarih ve 17580 Sayılı Resmi Gazete.

30.09.2014 tarihli ve 2014/6842 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Yürürlüğe Konulan Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve Bağlı Ortaklıklarının 2015 yılına ait Genel Yatırım ve Finansman Programı Hakkında Karar, 17.10.2014 Tarih ve 29148 Sayılı Resmi Gazete.

3.1.13. Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına Yönelik Tebliğ (Seri: IV, No: 56), 30.12.2011 Tarih ve 28158 Sayılı Resmi Gazete.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 24.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete.

5411 Sayılı Bankacılık Kanunu, 19.10.2005 Tarih ve 25983 (Mükerrer) Sayılı Resmi Gazete.

5436 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 24.12.2015 Tarih ve 26033 Sayılı Resmi Gazete.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 13.01.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete.

6331 Sayılı İş Sağlı ve Güvenliği Kanunu, 20.06.2012 Tarih ve 28339 Sayılı Resmi Gazete.

Başbakanlık (Hazine Müsteşarlığı), 2015 Yılına ait Genel Yatırım ve Finansman Programının Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esasların Belirlenmesine Dair Tebliğ, 15.01.2015 Tarih ve 29237 Sayılı Resmi Gazete.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Bankaların İç Sistemlerine Hakkında Yönetmelik, 28.06.2012 Tarih ve 28337 Sayılı Resmi Gazete.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Bankaların Kurumsal Yönetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik, 09.06.2011 Tarih ve 27959 Sayılı Resmi Gazete.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Bankalarca Yıllık Faaliyet Raporunun Hazırlanmasına ve Yayımlanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 01.11.2006 Tarih ve 26333 Sayılı Resmi Gazete.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmelik, 08.02.2001 Tarih ve 24312 Sayılı Resmi Gazete.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esaslarına Dair Yönetmelik, 12.07.2006 Tarih ve 26226 Sayılı Resmi Gazete.

İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı, 15.10.2011 Tarih ve 28085 Sayılı Resmi Gazete.

İDKK, Kamu İç Denetim Standartları, 16.08.2011 Tarih ve 28027 Sayılı Resmi Gazete.

İDKK, Kamu İç Denetim Genel Tebliği, 19.04.2013 Tarih ve 28623 Sayılı Resmi Gazete.

Maliye Bakanlığı, Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, 26.12.2007 Tarih ve 26738 Sayılı Resmi Gazete.

Maliye Bakanlığı, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, 31.12.2005 Tarih ve 26040 (Mükerrer) Sayılı Resmi Gazete.

SPK, Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ (Seri: V, No: 68), 14.07.2003 Tarih ve 25168 Sayılı Resmi Gazete.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Kanun No.: 2709, 09.11.1982 Tarih ve 17863 (Mükerrer) Sayılı Resmi Gazete.

Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri, Görev Yetki ve Sorumluluk Yönetmeliği, Strateji Geliştirme Müdürlüğü, Yayın No: 76, Ankara, 2008.

Yazarsız - Kolektif Yayınlar:

AS/NZS 4360, *Risk Management,* Available From Standards Australia and Standards New Zealand, 2004.

BÜMKO, *Kamu İç Kontrol Rehberi,* Maliye Bakanlığı, Şubat 2014.

COSO, *Enterprise Risk Management – Integrated Framework,* Executive Summary, COSO, September 2004.

DPT, *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyon Raporu*, DPT Yayınları, Ankara, 2000.

DPT, *Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu,* 2. Sürüm, Ankara, Haziran 2006.

Grant Thornton - İDKK, *Risk ve Kontrol Okulu,* Grant Thornton, İDKK, Antalya, Mayıs 2013.

IRM-AIRMIC-ALARM, *The National Forum For Risk Management In The Public Sector, A Risk Management Standard,* London, 2002.

İDKK, *Kamu Bilgi Teknolojileri Denetimi Rehberi,* İDKK, Ankara, Ocak 2014.

İDKK, *Kamu İç Denetim Birim Yönergesi,* İDKK, Ankara, Nisan 2007.

İDKK, *Kamu İç Denetim Rehberi,* İDKK, Ankara, Eylül 2013.

İDKK, *Kamu İç Denetim Genel Raporu 2015,* İDKK, Ankara, Ekim 2016.

KİDDER, *Kamu İç Denetim Sistemi ve Çözüm Bekleyen Temel sorunlu Alanlar,* KİDDER, Ankara, Aralık 2009.

KPMG - İDKK, *Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Denetimin Rolü Eğitim Programı,* KPMG, İDKK, Nisan Mayıs 2014 Eğitim Programı, İzmir.

Maliye Bakanlığı, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik.

OECD, *G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri,* OECD, Ankara, Eylül 2015.

Pricewaterhouse Coopers Türkiye Danışmanlık Hizmetleri, *Her Yönüyle Kurumsal Risk Yönetimi*, İnfomag Yayıncılık, İstanbul, Eylül 2006.

Protiviti Inc., Enterprise Risk Management: Practical Implementation Advice, The Bulletin, Volume 2, Issue 6, 2006.

Public Audit Forum, *The Different Roles of External Audit, Inspection and Regulation: A Guide for Public Service Managers,* Public Audit Forum, London, November 2002.

SPL, *Kurumsal Yönetim,* Lisanslama Sınavları Çalışma Kitapları, 29 Şubat 2016.

Standard & Poor's, *RatingsDirect: Enterprise Risk Management For Ratings of Nonfinancial Corporations,* June 5, The McGraw-Hill Companies, 2008.

The IIA, *Pozisyon Raporu: İç Denetimin Kurumsal Risk Yönetiminde Oynadığı Rol,* The IIA, Ocak 2009.

The IIA, *Uluslararası İç Denetim Standartları-Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ),* TİDE Yayınları, No: 3, Ocak 2010, İstanbul.

The IIA-İngiltere ve İrlanda ve Deloitte & Touche, *The Value Agenda: a Detailed Study of How and Where Internal Audit Adds Value,* The IIA, 2003.

Tourism Risk Management, *Research Finding and Discussion Paper, Project: B3 Destination Risk Management Modelling 2004*.

Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri, *Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Temel Kanun – Mevzuatlar,* Eğitim Müdürlüğü Yayın No: 79, Ankara, 2008, s. 74.

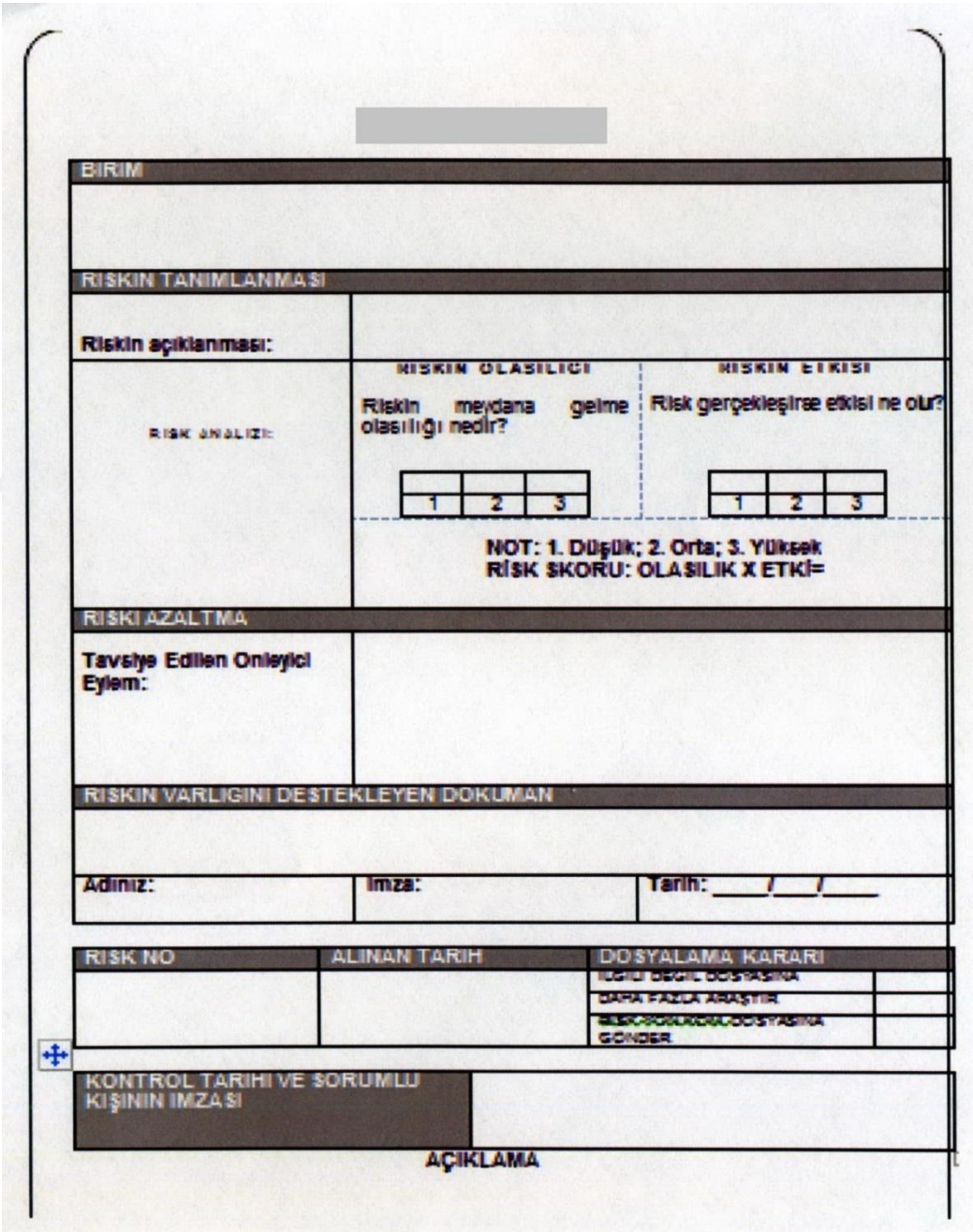
Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Merkez Birliği, *2011-2023 Strateji Belgesi ve Eylem Planı,* Ankara, 2011.

TÜSİAD Risk ve Değer Yönetimi Çalışma Grubu, *Kurumsal Risk Yönetimi,* TÜSİAD, 2006.

TÜSİAD, *Uygulama Örnekleri İle Birlikte A'dan Z'ye Denetim Komiteleri,* Yayın No: 527, İstanbul, Haziran 2012, s. 13-28.

EKLER

Ek. 1: Risk Uyarı Formu



BİRİM

RİSKİN TANIMLANMASI

Riskin açıklanması:

RİSK ANALİZİ:

RİSKİN OLASILIĞI

Riskin meydana gelme olasılığı nedir?

1	2	3

RİSKİN ETKİSİ

Risk gerçekleşirse etkisi ne olur?

1	2	3

NOT: 1. Düşük; 2. Orta; 3. Yüksek
RİSK SKORU: OLASILIK X ETKİ=

RİSKİ AZALTMA

Tavsiye Edilen Önleyici Eylem:

RİSKİN VARLIĞINI DESTEKLEYEN DOKUMAN

Adınız:

İmza:

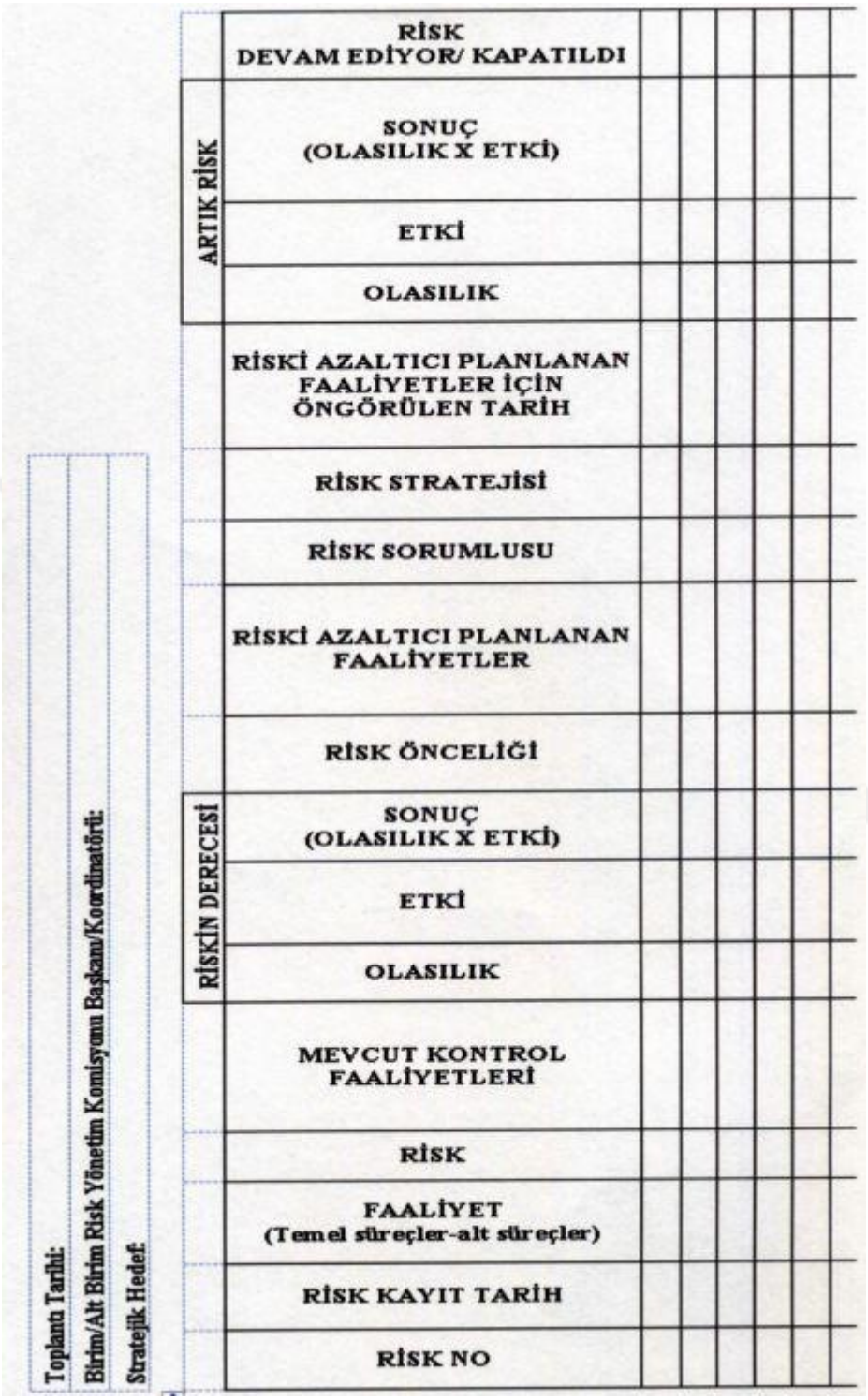
Tarih: ____/____/____

RİSK NO	ALINAN TARİH	DOSYALAMA KARARI	
		[illegible]	
		DAHA FAZLA ARAŞTIR	
		[illegible] GÖNDER	

KONTROL TARİHİ VE SORUMLU KIŞININ İMZASI

AÇIKLAMA

Ek. 2: Birim/Alt Birim Risk Kütüğü Örneği



Ek. 3: Görüşme Formu

Kamu Kurumlarında Kurumsal Risk Yönetimi ve Risk Odaklı İç Denetim Üzerine Bir Araştırma

ISPARTA SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ

Değerli Katılımcı,

Aşağıda Isparta Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı öğretim üyesi Prof. Dr. Durmuş ACAR danışmanlığında gerçekleştirilmekte olan doktora çalışması için hazırlanmış görüşme formu yer almaktadır. Bu çalışma ile kamu sektöründe kurumsal risk yönetiminde iç denetimin rolünün incelenmesi amaçlamaktadır.

Değerli vaktinizi ayırıp araştırmaya katkıda bulunduğunuz için şimdiden teşekkür ederiz.

Saygılarımla…

M. Cahit UYSAL

Doktora Öğrencisi

Yaşınız:	30'dan küçük		30-39		40-49		50-59		60 ve yukarı			
Eğitim Durumunuz:	Lisans			Yüksek Lisans			Doktora					
Cinsiyetiniz:	Kadın						Erkek					
Meslekteki Çalışma Süreniz:	1 Yıldan az					1-5			5-8 Yıl			
Kamudaki Çalışma Süreniz:	10 Yıldan az			10-19			20-29			30 ve yukarı		
Sertifika Dereceniz:	A1			A2			A3			A4		

GÖRÜŞME FORMU

Sorular
1. Kurumu?
2. Biriminizde kaç iç denetçi görev yapıyor?
3. Kurumunuzda iç denetim plan ve programları risk esaslı olarak yapılıyor mu?
4. Bir denetim faaliyetini yürütürken, denetleyeceğiniz alanları risk esaslı olarak belirliyor musunuz?
5. Bir denetim faaliyetini yürütürken, denetleyeceğiniz alanları neye göre belirlendiğinizi de ayrıca dokümante ediyor musunuz?
6. Yaptığınız denetimlerde, ilgili faaliyet veya sürecin risk yönetimi ve kontrol işlemlerinin yeterliliğini ve etkinliğini dikkate alıyor musunuz?
7. Kurumsal Risk Yönetiminin etkin bir şekilde kurum genelinde uygulanması konusunda üst yönetim yeterli istek ve çabayı gösteriyor mu?
8. Kurumunuzda risk belirleme (tanımlama) çalışmaları yapılıyor mu?
9. Kurumunuzda risk izleme veya takip çalışmaları yapılıyor mu?
10. Kurumunuzda risk yönetimi süreçlerine dair iç denetim birimi/iç denetçiler tarafından güvence veriliyor mu?
11. İdarenizde Kurumsal Risk Yönetimi konusunda iç denetçiler danışmanlık görevi yürütüyor mu?
12. Kurumunuzda iç denetim birimi/iç denetçiler tarafından risk yönetimi süreçleri değerlendiriliyor mu?
13. Kurumunuzun ana risklerinin raporlaması iç denetim birimi/iç denetçiler tarafından değerlendiriliyor mu?
14. Kurumunuzda iç denetim birimi/iç denetçiler risk yönetimi sürecinin düzenlenmesi görevini üstleniyorlar mı?
15. Kurumunuzda iç denetim birimi/iç denetçiler riskler üzerine yönetim güvencesi veriyorlar mı?

16. Kurumunuzda iç denetim birimi/iç denetçiler risklere karşılık alınacak aksiyonların belirlenmesi görevini üstleniyorlar mı?
17. Kurumunuzda iç denetim birimi/iç denetçiler kurumun risk iştahının belirlenmesi görevini üstleniyorlar mı?
18. Kurumunuzda iç denetim birimi/iç denetçiler risk yönetiminin sorumlusu olmak gibi roller üstleniyorlar mı?
19. Kurumunuzda iç denetim birimi/iç denetçiler risklerin belirlenip değerlendirilmesinin kolaylaştırılması rolünü üstleniyor mu?
20. Kurumunuzda iç denetim birimi/iç denetçiler risklere dair yönetime rehberlik ediyor mu?
21. Kurumunuzda iç denetim birimi/iç denetçiler Kurumsal Risk Yönetimi faaliyetlerinin uyumlu hale getirilmesi görevini üstleniyor mu?
22. Kurumunuzda iç denetim birimi/iç denetçiler riskleri konsolide olarak raporluyorlar mı?
23. Kurumunuzda iç denetim birimi/iç denetçiler Kurumsal Risk Yönetimi sisteminin devam ettirilmesi ve geliştirilmesi rolünü/görevini yerine getiriyorlar mı?

Açıklamalar:

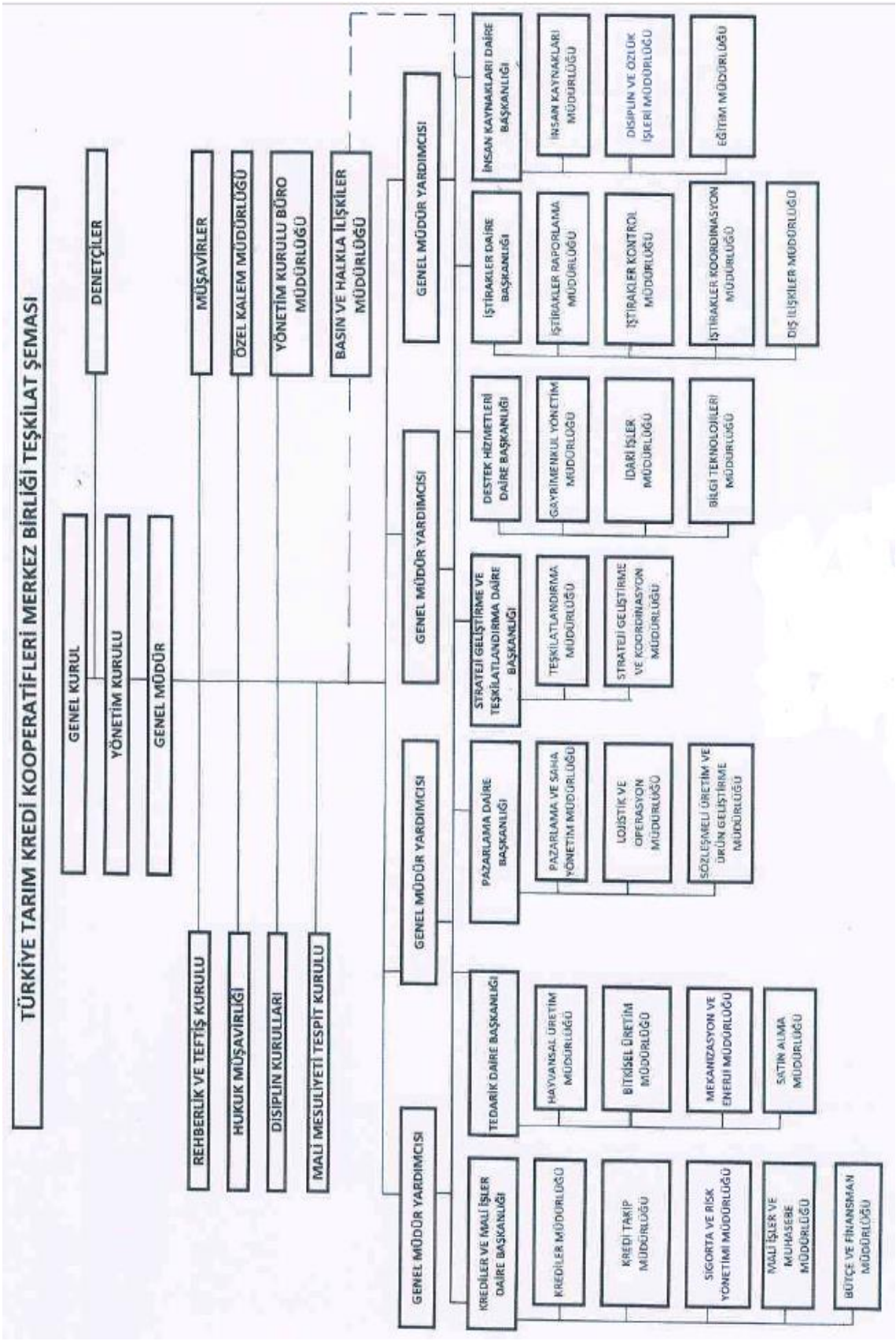
a) 1-6. Sorular: İç denetim faaliyetinin risk esaslı olarak yürütülüp yürütülmediğini değerlendirmeye yöneliktir.

b) 7-13. Sorular: Kurumsal risk yönetiminin olgunluk düzeyini belirlemeye yöneliktir.

c) 14-18. Sorular: İç denetçilerin idare içinde risk yönetimi konusunda yapmamaları gereken işlemleri yapıp yapmadıklarını anlamaya yöneliktir.

d) 19-23. Sorular: İç denetçilerin idare içinde risk yönetimi konusunda yapmaları gereken görevleri yapıp yapmadıklarını anlamaya yöneliktir.

Ek. 4: Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Merkez Birliği Teşkilat Yapısı



Ek. 5: Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri İçin İDB Denetim Planı Örneği

TÜRKİYE TARIM KREDİ KOOPERATİFLERİ MERKEZ BİRLİĞİ

2017-2019 DENETİM PLANI

I. GİRİŞ

2017-2019 Dönemi İç Denetim Planı, Uluslararası İç Denetim Standartlarının 2010 uncu maddesi uyarınca hazırlanmıştır.

II. AMAÇ

Bu Plan, denetim kaynaklarının (denetçi, süre ve maddi kaynaklar) etkin ve etkili şekilde kullanılabilmesi için üç yıllık dönemde yürütülmesi planlanan denetim faaliyetlerini belirlemek ve önceliklendirmek ile danışmanlık ve diğer faaliyetlerin toplam yüzdesel dağılımının belirlenmesi amacıyla düzenlenmiştir. Ayrıca Planla, kaynak kısıtlarının belirlenmesi ve bu kısıtların denetim faaliyetlerine olası etkisini belirlemek de hedeflenmiştir.

III. TEMEL STRATEJİLER

Planın hazırlanmasında aşağıda belirtilen temel stratejiler esas alınmıştır.

1. Kaynak Tahsisi

2017-2019 yılları arasında yürütülecek iç denetim faaliyetleri için tahsis edilmesi ön görülen sürelerin yüzdesel dağılımı aşağıda belirtilmiştir.

Faaliyet	Kaynak Tahsisi (%)
Danışmanlık	% 8
Denetim	% 60
Eğitim	% 5
İhtiyat kaynağı	% 8
İzleme	% 9
Yönetim Faaliyetleri	% 10

2. Denetim Büyüklüğü

Denetim alanı büyüklüklerine göre ayrılması planlanan ortalama denetim süreleri aşağıda belirtilmiştir.

Denetim Büyüklüğü	Ortalama Denetim Süresi
Küçük	296
Orta	448
Büyük	600

3. Denetim Öncelikleri

Denetim evreni içerisinde yer alan denetim alanlarından yapılan risk değerlendirmesi sonucu Yüksek denetim önceliğine sahip olanlarının iki yılda (24 ayda) bir kez, Orta denetim önceliğine sahip olanlarının üç yılda (36 ayda) bir kez, Düşük denetim önceliğine sahip olanlarının beş yılda (60 ayda) bir kez denetlenmesi planlanmaktadır.

IV. KAYNAK KISITLARI VE OLASI ETKİLERİ

EK: 2017-2019 Dönemi İç Denetim Planı Çizelgesi

İç Denetim Planı Eki Çizelge

2017-2019 Dönemi İç Denetim Planı Çizelgesi

2016-2018 DENETİM GÖREVLERİ					YILLAR		
Denetimin Adı	**Denetim Alanının Kapsamı**	**Denetlenen Birimler**	**Denetim Büyüklüğü**	**Risk Düzeyi**	**2016**	**2017**	**2018**
Tedarik ve Pazarlama Süreci Denetimi	07.01 Bitki Besleme ve Koruma Faaliyetleri Alt Süreci 07.02 İthalat ve İhracat Faaliyetleri Alt Süreci 07.03 Bayilik ve Acentelik Faaliyetleri Alt Süreci 07.04 Tarımsal Mekanizasyon ve Enerji Faaliyetleri Alt Süreci 07.05 Merkezi Mimari Faaliyetleri Alt Süreci 07.06 Kalite Denetimi ve Müşteri Hizmetleri Faaliyetleri Alt Süreci 07.08 Tanıtım Faaliyetleri Alt Süreci 07.09 Lojistik Faaliyetleri	Tedarik Daire Başkanlığı Pazarlama Daire Başkanlığı Bölge Birlikleri	Büyük	Orta			✓
Mali İşler Denetimi	03.01 Fon Yönetimi Faaliyetleri Alt Süreci 03.03 Mevduat ve Bankacılık Faaliyetleri Alt Süreci	Mali İşler ve Muhasebe Müdürlüğü	Orta	Büyük		✓	

İşletmeler ve İştirakler Denetimi	02.01 Şirket Kaynak Faaliyetleri 02.02 Şirket Mamullerinin Pazarlanması Faaliyetleri 02.03 Şirket Sermaye Faaliyetleri 02.04 Raporlama Faaliyetleri 02.05 Şirket Geliştirme Faaliyetleri 02.06 Üretim Girdi Faaliyetleri 02.07 Şirketlerin Finans Faaliyetleri 02.08 Şirket Hizmetleri Alt Süreci	İştirakler Daire Başkanlığı	Büyük	Orta			✓
Evrak ve Arşiv Süreci Denetimi	11.01 Evrak Kayıt Alt Süreci 11.02 Dokümantasyon Alt Süreci 11.03 Arşiv Alt Süreci 11.04 Kütüphanecilik İşlemleri Alt Süreci	Rehberlik ve Teftiş Kurulu Başkanlığı Arşiv ve Dokümantasyon Müdürlüğü İnsan Kaynakları Daire Başkanlığı Hukuk Müşavirliği Bölge Birlikleri Özel Kalem Müdürlüğü Teşkilatlandırma ve Halkla İlişkiler Daire Başkanlığı	Büyük	Orta			✓

		Krediler ve Mali İşler Daire Başkanlığı İştirakler Daire Başkanlığı Destek Hizmetleri Daire Başkanlığı Tedarik Daire Başkanlığı Pazarlama Daire Başkanlığı					
Bölge Birlikleri Evrak ve Arşiv Süreci Denetimi	11.01 Evrak Kayıt Alt Süreci 11.02 Dokümantasyon Alt Süreci 11.03 Arşiv Alt Süreci	Bölge Birlikleri Arşiv ve Dokümantasyon Müdürlüğü	Küçük	Orta		✓	
BT Denetimi	04.01 Yazılım Hizmetleri Alt Süreci 04.02 Teknik Destek Alt Süreci 04.03 Veri Tabanı Alt Süreci 04.04 Sistem ve Ağ Yönetimi Alt Süreci 04.05 İnternet ve Otomasyon Alt Süreci	Bilgi Teknolojileri Müdürlüğü	Orta	Yüksek			✓
İştiraklerin BT Denetimi	04.01 Yazılım Hizmetleri Alt Süreci 04.02 Teknik Destek Alt Süreci 04.03 Veri Tabanı Alt Süreci	İştirakler Daire Başkanlığı	Küçük	Yüksek			✓

	04.04 Sistem ve Ağ Yönetimi Alt Süreci 04.05 İnternet ve Otomasyon Alt Süreci						
Krediler Süreci Denetimi	06.01 Kredi Tahsilat Faaliyetleri Alt Süreci 06.02 Ortak Kredi Hayat Sigortaları Faaliyetleri Alt Süreci 06.03 Kredi Onay Faaliyetleri Alt Süreci 06.04 Ortaklık Payları Faaliyetleri Alt Süreci 06.05 Kredi Gelir Kaybı Faaliyetleri Alt Süreci 06.06 Ortak Kredilendirme Faaliyetleri Alt Süreci 06.07 Alacak Takip Alt Süreci Alt Süreci	Krediler ve Mali İşler Daire Başkanlığı Bölge Birlikleri	Orta	Yüksek	✓		
Yiyecek ve İkram Hazırlama ve Sunum Hizmetleri Denetimi	09.07 Yiyecek ve İkram Hazırlama ile Sunum Hizmetleri Alt Süreci 09.08 Çay Ocağı Hizmetleri Alt Süreci 10.08 Yemekhane Hizmetleri Alt Süreci	İdari İşler Müdürlüğü	Küçük	Orta		✓	

Ulaştırma Hizmetleri Denetimi	09.04 Taşıt Bakım ve Onarım Alt Süreci 09.05 Ulaştırma Hizmetleri Alt Süreci; 09.11 Araç Yıkama Faaliyetleri 09.12 Otopark Faaliyetleri	İdari İşler Müdürlüğü	Küçük	Orta	✓		
Sivil Savunma Hizmetleri Denetimi	09.03 Sivil Savunma Temel Hizmetleri Alt Süreci; 09.13 Araç ve Süreklilik Arz Eden Şahıs Giriş Kartı Hizmetleri Alt Süreci;	İdari İşler Müdürlüğü	Orta	Orta			✓
Diğer İdari İşler Denetimi	09.01 İhale Alt Süreci 09.02 Doğrudan Temin Alt Süreci 09.06 Süreli Yayınlar ve Yayın Sağlama Alt Süreci 09.09 Güvelik Hizmetleri 09.10 Kapalı Alan Temizlik Alt Süreci	İdari İşler Müdürlüğü	Orta	Yüksek		✓	
Sosyal Hizmetler Süreci Denetimi	10.03 Sağlık Hizmetleri Alt Süreci 10.05 Cenaze Hizmetleri Alt Süreci 10.06 Kreş Hizmetleri Alt Süreci 10.07 Lojman Tahsis ve Yönetim Faaliyetleri Alt Süreci	Sosyal Hizmetler Müdürlüğü	Küçük	Orta			✓

	10.09 Spor Tesisleri, Berber, Lokal Faaliyetleri						
Bölge Birlikleri Hizmetleri Denetimi	09.03 Sivil Savunma Faaliyetleri 09.04 Taşıt Bakım ve Onarım Alt Süreci 09.05 Ulaştırma Hizmetleri Alt Süreci 09.07 Yiyecek ve İkram Hazırlama İle Sunum Hizmetleri Alt Süreci 09.08 Çay Ocağı Hizmetleri Alt Süreci 09.09 Güvenlik Hizmetleri 09.10 Kapalı Alan Temizlik Hizmetleri Alt Süreci 10.07 Lojman Tahsis ve Yönetim Faaliyetleri Alt Süreci 10.08 Yemekhane Hizmetleri Alt Süreci	İdari İşler Müdürlüğü	Orta	Orta	✓		
Teşkilatlandırma Süreci Denetimi	15.01 Genel kurul Hizmetleri Alt Süreci 15.02 Yönetim Kurulu Üyeleri, Denetçiler ve Temsilcilerin İşleri Alt süreci 15.03 Kooperatif Çalışma Alt Süreci	Teşkilatlandırma Müdürlüğü Bölge Birlikleri	Büyük	Orta	✓		

	15.04 İtiraz İnceleme Alt Süreci						
Gazete-Medya- TV Hizmetleri Denetimi	17.01 Medya-TV Hizmetleri Alt Süreci	Halkla İlişkiler Müdürlüğü	Küçük	Yüksek		✓	
Basım (Matbaa) İşleri Denetimi	17.05 Basım (Matbaa) İşleri Alt Süreci	Halkla İlişkiler Müdürlüğü	Küçük	Orta			✓
Halkla İlişkiler Denetimi	17.02 Bilgi Edinme Faaliyetleri; 17.03 Basınla İlişkiler Faaliyetleri	Halkla İlişkiler Müdürlüğü	Küçük	Orta			✓
Tanıtım ve Organizasyon Faaliyetleri Denetimi	10.06 Tören, Sergi ve Ödül Faaliyetleri; 13.03 Tanıtım ve Yayım Alt Süreci	Basın, Yayın ve Halkla İlişkiler Başkanlığı; Müzecilik ve Tanıtım Başkanlığı	Küçük	Orta		✓	
İnsan Kaynakları Süreci Denetimi	13.01 Özlük ve Atama Alt Süreci; 13.02 İzin ve Rapor İşlemleri Alt Süreci; 13.03 Eğitim ve Staj Hizmetleri Alt Süreci 13.04 Soruşturma ve Disiplin İşleri Alt Süreci	İnsan Kaynakları Daire Başkanlığı	Orta	Orta	✓		
Proje ve İnşaat Süreci Denetimi	08.01 Bina Yapım, Bakım ve Onarım Alt Süreci 08.02 Tesis Kurulum, bakım ve Onarım Alt Süreci	İştirakler Daire Başkanlığı Bölge Birlikleri Gayrimenkul Yönetim Müdürlüğü	Orta	Orta		✓	
Tanıtım Hizmetleri Denetimi	06.06 Süreli Yayınlar ve Yayın Sağlama Alt Süreci	AB ve Dış İlişkiler Müdürlüğü	Orta	Orta		✓	

	10.01 Gezi Hizmetleri Alt Süreci 11.02 Dokümantasyon Alt Süreci 17.01 Gazete-Medya-TV Hizmetleri Alt Süreci 17.03 Basınla İlişkiler Faaliyetleri Alt Süreci 17.04 Tören, Sergi ve Ödül Faaliyetleri Alt Süreci 17.05 Matbaa (Basım) İşleri Alt Süreci	Halkla İlişkiler Müdürlüğü İştirakler Daire Başkanlığı Arşiv ve Dokümantasyon Müdürlüğü					
Hayvansal ve Bitkisel Üretim Süreci Denetimi	07.07 Sözleşmeli Üretim Faaliyetleri	Tedarik Daire Başkanlığı	Büyük	Orta			✓
Hizmet Üretim Süreci Denetimi	10.04 Sosyal Tesis Hizmetleri Alt Süreci;	İdari İşler Müdürlüğü	Orta	Yüksek		✓	✓
Kurumsal Gelişim Süreci Denetimi	16.01 Stratejik Yönetim Alt Süreci 16.02 Genelge ve Genel Mektup İşlemleri Alt Süreci 16.03 Koordinasyon Faaliyetleri Alt Süreci	Strateji Geliştirme ve Koordinasyon Müdürlüğü	Büyük	Orta		✓	
İhale Süreci Denetimi	09.01 İhale Alt Süreci	Bilgi Teknolojileri Müdürlüğü İştirakler Daire Başkanlığı Bölge Birlikleri	Büyük	Yüksek			✓

		Teşkilatlandırma ve Halka İlişkiler Daire Başkanlığı Destek Hizmetleri Daire Başkanlığı					
Doğrudan Temin Süreci Denetimi	09.02 Doğrudan Temin Alt Süreci	Bilgi Teknolojileri Müdürlüğü İştirakler Daire Başkanlığı Bölge Birlikleri Teşkilatlandırma ve Halka İlişkiler Daire Başkanlığı Destek Hizmetleri Daire Başkanlığı	Büyük	Yüksek	✓		
İştirakler Doğrudan Temin Süreci Denetimi	09.02 Doğrudan Temin Alt Süreci	İştirakler Daire Başkanlığı	Orta	Yüksek		✓	✓
Maaş ve Ödenek Gerçekleştirme Süreci Denetimi	18.01 Personel Maaş Gerçekleştirme Alt Süreci; 18.02 Milletvekili Ödenek Gerçekleştirme Alt Süreci	İnsan Kaynakları Başkanlığı; İştirakler Daire Başkanlığı Mali İşler ve Muhasebe Müdürlüğü	Orta	Orta			✓
Yolluk Gerçekleştirme Süreci Denetimi	03.07 Yolluk Gerçekleştirme Alt Süreci	Bölge Birlikleri	Orta	Düşük		✓	

		İştirakler Daire Başkanlığı İnsan Kaynakları Daire Başkanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Müdürlüğü Mali İşler ve Muhasebe Müdürlüğü					
İştiraklerin Maaş, Yolluk ve Ön Ödeme Süreçleri Denetimi	03.02 Ön Ödeme Faaliyetleri 03.06 Personel Maaş Gerçekleştirme Alt Süreci; 18.07 Yolluk Gerçekleştirme Alt Süreci	İştirakler Daire Başkanlığı	Orta	Orta		✓	
Sigorta Süreci Denetimi	05.01 Prim Tahsilat Faaliyetleri Alt Süreci 05.02 Hasar Ödeme Faaliyetleri Alt Süreci 05.03 Acentecilik Faaliyetleri Alt Süreci	Sigorta ve Risk Yönetimi Müdürlüğü Bölge Birlikleri	Orta	Orta			✓
Genel Bütçe Muhasebe Süreci Denetimi	03.02 Ödeme Alt Süreci 03.04 Ödeme Evrakı Kontrol ve İnceleme Alt Süreci; 03.05 Muhasebe ve Mali Raporlama Alt Süreci	Mali İşler ve Muhasebe Müdürlüğü	Büyük	Orta		✓	

Bölge Birlikleri Muhasebe Süreci Denetimi	03.02 Ödeme Alt Süreci 03.04 Ödeme Evrakı Kontrol ve İnceleme Alt Süreci; 03.05 Muhasebe ve Mali Raporlama Alt Süreci	Bölge Birlikleri	Orta	Orta	✓		✓
İştiraklerin Muhasebe Süreci Denetimi	03.02 Ödeme Alt Süreci 03.04 Ödeme Evrakı Kontrol ve İnceleme Alt Süreci 03.05 Muhasebe ve Mali Raporlama Alt Süreci	İştirakler Daire Başkanlığı	Orta	Orta		✓	
Hukuk Hizmetleri Denetimi	01.01 Dava Takip Alt Süreci 01.02 Yazılı Görüş Bildirme Alt Süreci	Hukuk Müşavirliği Bölge Birlikleri	Orta	Orta			✓
İş Sağlığı ve Güvenliği Süreci Denetimi	22 İş Sağlığı ve Güvenliği Süreci	İştirakler Daire Başkanlığı Bölge Birlikleri İnsan Kaynakları Daire Başkanlığı	Orta	Yüksek		✓	✓
Gayrimenkul İşlemleri Süreci Denetimi	12 Gayrimenkul İşlemleri Süreci	Bölge Birlikleri Gayrimenkul Yönetim Müdürlüğü	Büyük	Orta			✓

Kaynak: Çizelge bu tez çalışması için oluşturulmuştur.

Ek. 6: Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri İçin İDB Denetim Programı Örneği

TÜRKİYE TARIM KREDİ KOOPERATİFLERİ MERKEZ BİRLİĞİ
2017 YILI İÇ DENETİM PROGRAMI

I. GİRİŞ

2017 Yılı İç Denetim Programı; Uluslararası İç Denetim Standartlarının 2010.A1 ve 2010.C1'inci maddeleri uyarınca hazırlanmıştır.

2017-2018 Dönemi İç Denetim Planı ile mevcut iç denetçi kaynağı göz önünde bulundurularak Programa alınacak denetim alanları, risk öncelikli olarak belirlenmiştir.

II. AMAÇ

Bu Program, 2017-2019 Dönemi İç Denetim Planı ve temel stratejiler de dikkate alınarak, Başkanlığımızca 2017 yılı içerisinde yürütülmesi planlanan denetim, danışmanlık, izleme, eğitim faaliyetleri ile idari faaliyetlere ayrılacak kaynakları belirlemek amacıyla hazırlanmıştır.

III. TEMEL İLKELER

1. Programda belirtilen denetim ve danışmanlık faaliyetlerine ilişkin saha çalışmalarının yürütüleceği yerler ve tarihler, İDB Başkanı tarafından belirlenerek ilgili birimlere ayrıca bildirilecektir.

2. İDB Başkanı, hastalık, görev değişikliği ve idarenin önceliklerini dikkate alarak denetim ekiplerinde değişlik yapmaya yetkilidir.

3. Programda öngörülmeyen işlerin yıl içerisinde yürütülmesi gerekirse, öncelikle ihtiyat için ayrılan kaynak bu alanda kullanılacaktır. Bu kaynağın yeterli olmaması halinde en düşük risk düzeyine sahip denetim alanının bir sonraki döneme kaydırılması sağlanacaktır.

4. Programda detayları gösterilmeyen faaliyet alanlarına (danışmanlık, izleme gibi) ayrılacak sürelerde iç denetim planında belirlenmiş oranlara uyulmasına azami dikkat gösterilecektir.

5. İç Denetçiler görevleriyle ilgili olarak yapacakları seyahatlerde uçak kullanılabilecektir.

Müsaadelerini arz ederim.

İmza
Ad Soyadı
Unvan

OLUR
…/01/2017
İmza
Adı Soyadı
Unvan

İç Denetim Programı Eki Çizelge

2017 Yılı İç Denetim Programı Denetçi Kaynak Tahsisi (Adam/Saat)

Denetim	Danışmanlık	Eğitim	İhtiyat kaynağı	İzleme	Yönetim Faaliyetleri
6.220,8	829,44	518,4	829,44	933,12	1.036,8

1- Denetim Faaliyetleri:

Denetimin Adı	Denetim Alanlarının Kapsamı	Denetlenecek Birimler	Denetim Türü	Sırası	Denetim Ekibi
İnsan Kaynakları Süreci Denetimi	13.01 Özlük ve Atama Alt Süreci 13.02 İzin ve Rapor İşlemleri Alt Süreci 13.03 Eğitim ve Staj Hizmetleri Alt Süreci 13.04 Soruşturma ve Disiplin İşleri Alt Süreci	İnsan Kaynakları Daire Başkanlığı	Sistem ve uygunluk denetimi	1	19023-A 19025-B
Teşkilatlandırma Süreci Denetimi	15.01 Genel kurul Hizmetleri Alt Süreci 15.02 Yönetim Kurulu Üyeleri, Denetçiler ve Temsilcilerin İşleri Alt süreci 15.03 Kooperatif Çalışma Alt Süreci 15.04 İtiraz İnceleme Alt Süreci	Teşkilatlandırma Müdürlüğü	Sistem ve uygunluk denetimi	2	19025-B 19026-C 19027-D
Bölge Birlikleri İdari İşler Denetimi	09.03 Sivil Savunma Temel Hizmetleri Alt Süreci 09.04 Taşıt Bakım ve Onarım Alt Süreci 09.05 Ulaştırma Hizmetleri Alt Süreci 09.07 Yiyecek ve İkram Hazırlama ile Sunum Hizmetleri Alt Süreci 09.08 Çay Ocağı Hizmetleri Alt Süreci 09.09 Güvenlik Hizmetleri 09.10 Kapalı Alan Temizlik Hizmetleri Alt Süreci	İdari İşler Müdürlüğü	Sistem ve uygunluk denetimi	3	19028-E 19027-D

Basın, Yayın ve Halkla İlişkiler Denetimi	17.01 Gazete-Medya-TV Hizmetleri Alt Süreci 17.03 Basınla İlişkiler Faaliyetleri Alt Süreci	Basın ve Halkla İlişkiler Müdürlüğü	Sistem ve uygunluk denetimi	4	19024-F 19028-E
Dış İlişkiler Denetimi	14.01 Uluslararası Organizasyon Faaliyetleri Alt Süreci 14.02 Uluslararası Birlikler Alt Süreci 14.03 Türk Cumhuriyetleri İşbirliği Alt Süreci 14.04 AB İşleri Alt Süreci 14.05 Dış İlişkiler Alt Süreci 14.06 Tercüme Faaliyetleri Alt Süreci 09.07 İdari Teşkilat Dış İlişkiler Alt Süreci 14.07 Araştırma Hizmetleri Alt Süreci	AB ve Dış İlişkiler Müdürlüğü	Sistem ve uygunluk denetimi	5	19027-D 19025-B 19026-C
Ulaştırma Hizmetleri Denetimi	09.04 Taşıt Bakım ve Onarım Alt Süreci 09.05 Ulaştırma Hizmetleri Alt Süreci	İdari İşler Müdürlüğü	Sistem ve uygunluk denetimi	6	19023-A 19024-F
İştiraklerin Muhasebe Süreçleri Denetimi	03.02 Ödeme Faaliyetleri 03.04 Ödeme Evrakı Kontrol ve İnceleme Alt Süreci 03.05 Muhasebe ve Mali Raporlama Alt Süreci	İştirakler Daire Başkanlığı	Sistem denetimi ve mali denetim	7	19026-C 19028-E 19024-F

2- Denetim Dışı Faaliyetler:

Danışmanlık	Sırası	Denetçiler
Taşıt Yönetmeliği ile ilgili inceleme	1	19024-F
Lojman ve misafirhaneler ile ilgili inceleme	2	19023-A

Kaynak: Çizelge bu tez çalışması için oluşturulmuştur.

Ek. 7: Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri İçin İDB Görevlendirme Yazısı Örneği

TÜRKİYE TARIM KREDİ KOOPERATİFLERİ MERKEZ BİRLİĞİ
İç Denetim Birimi Başkanlığı

Sayı xxxxxxxxx …/…/2017
Konu : Denetim Görevi

Sayın F
İç Denetçi

Gayrimenkul Yönetim Müdürlüğü Satınalma Sürecinin denetimiyle görevlendirilmiş bulunmaktasınız. Denetimin, Kamu İç Denetim Standartları ile Kamu İç Denetim Rehberine uygun olarak gerçekleştirilmesini ve düzenlenecek denetim raporunun İç Denetim Birimi Başkanlığına iletilmesini rica ederim.

İmza
İsim
Unvan

Denetimin Türü: Uygunluk ve Sistem Denetimi
Özel Talimatlar: Bu denetimle, İşletme ve Yapım Başkanlığı tarafından 2017 yılında açık ihale ve doğrudan temin suretiyle gerçekleştirilen giderlerinin ilgili mevzuata uygunluğunun, sürecin yönetim ve kontrol yapılarının etkinliğinin değerlendirilmesi amaçlanmaktadır.
Planlanan Denetim Süresi: 19 Şubat - 09 Mayıs 2016 tarihleri arasında, toplam 450 saat.
Denetim Gözetim Sorumlusu: İç Denetçi A

Adres : Wilhelm Thomsen Caddesi
No: 7 Bahçelievler - ANKARA
e-posta :
icdenetimbirimi@tarimkredi.org.tr

Ayrıntılı bilgi için irtibat:
ÖK Memur
Tel:
……..

Kaynak: Çizelge bu tez çalışması için oluşturulmuştur.

Ek. 8: Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri İçin İDB Denetim Bildirimi Örneği

TÜRKİYE TARIM KREDİ KOOPERATİFLERİ MERKEZ BİRLİĞİ
İç Denetim Birimi Başkanlığı

Sayı : xxxxxxxxxxxx …./…./2017
Konu : Denetim Bildirimi

DESTEK HİZMETLERİ DAİRESİ BAŞKANLIĞINA

Genel Müdürlük Makamının …/…/….. tarihli ve ……. sayılı Onayı doğrultusunda yürütülmekte olan xxxx Yılı İç Denetim Programı kapsamında Başkanlığınızda Sağlık Giderleri Gerçekleştirme Sürecinin denetimi yapılacaktır. Söz konusu denetime …./…./….. tarihinde başlanacak olup, …/…/…. tarihinde denetimin tamamlanması öngörülmektedir.

Denetim, İç Denetçi A'nın gözetiminde İç Denetçi B tarafından gerçekleştirilecek olup, tespit edilecek bulgular ve düzenlenecek rapor denetimden sonra Başkanlığınıza gönderilecektir.

Denetimin kapsamı temel olarak; sağlık giderlerinin ilgili mevzuata uygunluğunun, sürecin yönetim ve kontrol yapılarının etkinliğinin değerlendirilmesi olarak belirlenmiştir. Ancak denetimin kesin kapsamı ve amaçları, denetimi gerçekleştirecek İç Denetçi tarafından Biriminizle yapılacak görüşmeler sonucunda belirlenecektir.

Denetim görevinin başarıyla sonuçlanması için iş birliğiniz ve bilgi paylaşımınız büyük önem taşımaktadır.

Gereğini bilgilerinize arz ederim.

İmza
İsim
Unvan

Adres : Wilhelm Thomsen Caddesi
No: 7 Bahçelievler - ANKARA
e-posta :
icdenetimbirimi@tarimkredi.org.tr

Ayrıntılı bilgi için irtibat:
ÖK Memur
Tel:
……..

Kaynak: Çizelge bu tez çalışması için oluşturulmuştur.

Ek. 9: Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri İçin İDB Açılış Toplantısı Tutanağı Örneği

TÜRKİYE TARIM KREDİ KOOPERATİFLRİ MERKEZ BİRLİĞİ
İÇ DENETİM BİRİMİ
İÇ DENETİM AÇILIŞ TOPLANTI TUTANAĞI

REFERANS NUMARASI
A6

Denetimin Konusu	Genel Evrak ve Arşiv Hizmetleri Süreci
Denetimin Numarası	2017/7
Toplantı Tarihi	26.05.2017
Denetimi Yürütecek İç Denetçi	A (19024)
Denetim Gözetim Sorumlusu	B (20213)
Denetime Yardımcı Olacak Personel	K
Denetlenen Birim Yöneticisinin Adı ve Unvanı	MT, Arşiv ve Dokümantasyon Müdürü
Toplantıya Katılan Süreç Personeli	Teşkilatlandırma ve Halka İlişkiler Daire Başkanlığından Müdür MT, Müdür AK, Kütüphaneci MA, Şef AE, Şef BA, Memur ED, Memur M K, Büro Görevlisi A. S; İştirakler Daire Başkanlığından Başkan NÇ, Müdür S A, Uzman OM; Destek Hizmetleri Daire Başkanlığından Müdür TY, Programcı HH; RTK Başkanlığından Başkan Yardımcısı AG, Memur ÜG; Krediler ve Mali İşler Başkanlığından Uzman K A, Memur İO.

Toplantıda Gündeme Getirilen Önemli Konular

Yapılan Açılış Toplantısında:

- Denetçiler tarafından, denetimin amaçları, hedefleri, kapsamı konusunda bilgi verilmiştir. Denetimin tahminen 2 ay süreceği ve 12.08.2017 tarihinde Raporun teslim edilmesinin planlandığı belirtilmiştir.
- Denetimle İdari Teşkilatımızın "elektronik evraka" geçiş çalışmalarına katkı sağlanması ve ivme kazandırılmasının amaçlandığı belirtilmiştir.
- Denetim esnasında birimlerde evrak akışının standart dosya planına uygunluğu, arşivlik malzemelerin birim arşivlerinde nasıl ayıklandığı, tasnif edildiği ve Kurum Arşivine teslimi gibi hususlar çerçevesinde birim ve kurum arşivlerinin tetkik edileceği belirtilmiştir.
- Denetim bulgularının değerlendirilmesi ve denetim sonuçlarının raporlanması konularında bilgi verilmiştir.
- Denetçi ve birim arasındaki iletişimin nasıl gerçekleştirileceği anlatılmıştır.
- RTK Başkanı MT, standart dosya planının hazırlanmasında birimler arasındaki koordinasyonu sağlayabilme etkinliği açısından Arşiv ve Dokümantasyon Müdürlüğünün görevli olmasının daha uygun olacağını; arşiv açısından birimlerin belirlenmiş arşiv standart dosya planı ve standart dosya saklama planı süreçlerine uygun hareket etmelerinin Kurum

Arşivinin hizmet kalitesini artırması açısından kendi Müdürlüklerinin işlerini de kolaylaştıracağını belirtmiştir. - Arşiv ve Dokümantasyon Müdürü AK, birimlerdeki evrak ve arşiv sorumlularının sürekli olarak değiştiğini, daha önce evrak ve arşiv konularında eğitim verdikleri halde birim sorumlularının sürekli değişmesi nedeniyle birimlerde konuyla ilgili yetkin personel bulma konusunda sorunlar yaşandığını belirtmiştir. - Teşkilatlandırma Müdürü NÇ esasen standart dosya planının hazırlanmasında mevzuat açısından sadece kendi başkanlıkları ile ilgili bir görevlerinin olduğunu, konuyla ilgili özel bir birim mevcut iken bu görevin Teşkilatlandırma Müdürlüğünce yapılmasının uygun olmayacağını, ancak Strateji Geliştirme ve Koordinasyon Müdürlüğüne konuyla ilgili her türlü desteği sağlayabileceklerini; diğer taraftan elektronik evraka geçiş sürecine hız kazandırılması gerektiği, kendi Başkanlıkları ile Bilgi Teknolojileri Müdürlüğü arasında başlayan pilot uygulamanın olumlu geri dönüşlerinin olduğunu, yapılacak denetimin elektronik evraka geçiş çalışmalarına katkı sağlamasını umduğunu belirtmiştir. - Arşiv ve Dokümantasyon Müdürü FU müdürlüklerinin bir koordinasyon görevinin bulunmadığını ancak işin sahibi birim tarafından gerekli koordinasyon sağlanıp, sürece ilişkin tanımlamalar yapıldıktan sonra gelen taleplerin gereğinin başkanlıkları tarafından memnuniyetle yerine getirileceğini belirtmiştir. - Genel Evrak Şefi AE evrak süreçlerine ilişkin olarak bir çalışma grubu oluşturulması için tüm birimlerden isim istendiği, isimler belirlendikten sonra söz konusu çalışma grubunun toplantılar yapmak suretiyle standart dosya planı ve diğer evrak süreçlerine ilişkin sorunların giderilmesine yönelik görüşler ortaya çıkarabileceğini belirtmiştir. - Uzman KA iştirakler raporlama süreçlerindeki evrakın diğer birimlerdeki evraklardan farklılık arz ettiğini, elektronik evraka geçişte özellikle iştirakler raporlama evrakı açısından güçlükler olduğunu ve bu konuda yoğun çalışmaların yapılması gerektiğini belirtmiştir.

İmza	İmza
M.T.	**C.U.**
…… Müdürü	**İç Denetçi**

Kaynak: Çizelge bu tez çalışması için oluşturulmuştur.

Ek. 10: Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri İçin İDB Çalışma Planı Örneği

REFERANS NUMARASI
A9

ÇALIŞMA PLANI		
Denetimin Planlanan Süresi		
13.06.2017	Saha Çalışmaları	04.08.2017
05.08.2017	Raporlama Çalışmaları	15.08.2017
Denetimin Amacı/Amaçları		
Genel evrak ve arşiv işlemlerinin ilgili mevzuata uygunluğunu incelemek ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğini değerlendirmek suretiyle, İdari Teşkilatımızın "elektronik evraka" geçiş çalışmalarına ivme kazandırmak ve katkı sağlamak.		
Denetimin Kapsamı		
Arşiv ve Dokümantasyon Hizmetleri, İnsan Kaynakları, Teşkilatlandırma, Strateji Geliştirme ve Koordinasyon, AB ve Dış İlişkiler ve Bilgi Teknolojileri Müdürlüklerinde; - Evrak Kayıt Alt Süreci, - Evrak Dosyalama Alt Süreci, - Evrak Arşiv Alt Süreci'nin denetimi öngörülmektedir.		
Denetimin Yöntemi		
Ekte yer alan Saha Çalışması Programı uyarınca; - Görevlilerle görüşmelerde bulunulacak, - Belge ve defterler üzerinde analitik incelemeler yapılacak, - Arşivlerde gözlemlerde bulunulacak, - Yayınlanmış rapor ve çalışmalar değerlendirilecek, - Belgeler üzerinde doğrulama çalışmaları yapılacaktır.		
Önceki Denetimi İlişkin Bilgiler		
Daha önce bu süreçle ilgili bir denetim yapılmamıştır.		
Hazırlık Çalışmaları		
A4 referans numaralı Bilgi Toplama Formunda belirtilen hazırlık çalışmaları yapılmıştır.		

EK: Saha Çalışması Programı (2 sayfa) ve Risk Kontrol Matrisi (5 sayfa)

Hazırlayan		Gözden Geçiren		Onaylayan	
A		D		C	
06.06.2017		11.06.2017		11.06.2017	

Kaynak: Çizelge bu tez çalışması için oluşturulmuştur.

Ek: 11: Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri İçin İDB Saha Çalışması Programı Örneği

REFERANS NUMARASI
A8

SAHA ÇALIŞMASI PROGRAMI					
No	**Uygulanacak Test**	**İlgili Birimler**	**İç Denetçi**	**Başlama Tarihi**	**Bitiş Tarihi**
1	Evrak Zimmet Defteri veya Evrak Teslim Çizelgeleri incelenerek	Tüm birimler	A	01.07.2017	01.07.2017
2	Birim yazışma dosyalarının; 1. Eksik ve hatalı olup olmadığı, ihtiyaca cevap verip vermediği, 2. SD numarası SGB.net üzerinden alınmasına rağmen evrakların alışkanlık gereği eski dosyalarda saklanıp saklanmadığı, 3. Dosya adları ile içindeki evrakların konularının uygun olup olmadığı açısından incelenmesi. 4. SGB.net'deki birimin SDP'nın[342] kapsamlı ve güncel olup olmadığı bakımından incelenmesi.	Tüm birimler	A	01.07.2017	01.07.2017
3	Yetkilendirme yazısı olup olmadığı kontrol edilecek. Gizli ve kişisel bilgilerin kilit altına alınıp alınmadığı kontrol edilecek.	Tüm birimler	A	01.07.2017	01.07.2017
4	Birimlerdeki kullanıcılardan SGB.net üzerinden yetki sınırları dışındaki dosyalara erişimleri istenerek test yapılacak.	Tüm birimler	A	01.07.2017	01.07.2017
5	Birimlerde harcama, insan kaynakları ve denetim evraklarının nasıl dosyalandığı ve saklandığı incelenecek.	Tüm birimler	A	01.07.2017	01.07.2017
6	Birim arşivlerinde tasnif edilmemiş ve ayıklanmamış arşiv malzemesi olup olmadığı incelenecek.	Tüm birimler	A	01.07.2017	01.07.2017
7	Görevi değişen veya biriminden ayrılan kullanıcılardan eski kullandıkları dosyalara erişmeleri istenerek, test yapılacak.	—	A		
8	Arşiv depolarında; yangın, su basması, rutubet, böceklenme ve doğal aşınma riski, yerinde tespitte bulunarak incelenecek. İlgisiz kişilerin erişiminin kontrolü için kamera sistemi olup olmadığı gözlenecek. Arşivci sayısının yeterli olup olmadığı açısından arşiv malzemeleri hakkında gözlemde bulunulacak. Ayıklanmamış ve tasnif edilmemiş arşiv malzemesi olup olmadığı incelenecek.	ADM	A		
9	Arşiv depolarında yangın, su basması, rutubet, böceklenme ve doğal aşınma riski, "TTKK Arşivi Günlük Kontrol Çizelgeleri" İlgili birimlere yazılan acil durum yazıları ve Genel Sekreterlik Makamına yapılan Acil durum raporlamaları incelenerek test edilecektir.	ADM	A		

[342]Standart Dosya Planı (SDP): Hangi evrakın hangi dosyada yer alması gerektiğini belirten evrak dosyalama planı.

10	Arşivlere ilgisiz kişilerin erişiminin kontrolü için tutulan "Arşiv Malzemesi İsteme Fişleri" ve "Arşiv Malzeme Teslim Formları" incelenecek.	ADM	A		
11	Arşivci sayısının yeterli olup olmadığı açısından Norm Kadro Cetveli incelenecek.	ADM	A		
12	Film, ses ve görüntü bandı ile CD, DVD gibi elektronik kayıt ortamları gibi arşiv malzemesinin saklanma ve erişim durumları hakkında TV Arşivinde gözlemde bulunulacak.	BHİM	A	17.07.2017	18.06.2017
13	Müdür NÇ ile görüşme	SGKM	A	09.06.2017	09.06.2017
14	Evrak Memuru BT ile görüşme	SGKM	A	10.06.2017	10.06.2017
15	Arşiv Görevlisi HD ile görüşme	SGKM	A	10.06.2017	10.06.2017
16	Müdür AG ile görüşme	İKM	A	12.06.2017	12.06.2017
17	Arşiv Görevlisi İT ile görüşme	İKM	A	16.06.2017	16.06.2017
18	Yetkili Memur ÜG ile görüşme	İKM	A	16.06.2017	16.06.2017
	Kütüphaneci UA ile görüşme	ADM	A		
	Yetkili Memur ŞK ile görüşme	SGM	A		
	Programcı ÖG ile görüşme	BTM	A		
	Yetkili Memur FG ile görüşme	TM	A		
	ABDİM.dan bir uzman ile görüşme	ABDİM	A		
	Müdür SC ile görüşme	ADM	A		
	Müdür AK ile görüşme	BTM	A		
	Müdür CT ile görüşme	TM	A		
	Müdür ile görüşme	ABDİM	A		

DÜZENLEYEN		GÖZDEN GEÇİREN		ONAYLAYAN	
A		D		C	

Kaynak: Çizelge bu tez çalışması için oluşturulmuştur.

Ek. 12: Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri İçin İDB Risk Kontrol Matrisi Örneği

RİSK KONTROL MATRİSİ

REFERANS NUMARASI
A7.2

SÜREÇ	RİSK	RİSK DÜZEYİ	İLGİLİ BİRİM	KONTROL FAALİYETİ	TEST	ÇK. R.NO
2. Evrak Dosyalama Alt Süreci	2.1. Birimlerin SDP'nın eksik, hatalı veya ihtiyaca cevap vermeyecek şekilde hazırlanması.	**YÜKSEK 21**	Tüm birimler	Birim SDP var. İdarenin SDP SGB.net evrak modülüne işlenmiş vaziyette.	Yazışma dosyaları incelenecek. SGB.net'deki SDP kontrol edilecek. Müdürler ve görevli personelle görüşme yapılacak.	**B1.1,2,3, 5,7,10,11, 12,14,16,19, 23,24,25,26, 27,28,31, 37,39**
	2.2. SD numaraları SGB.net üzerinden alınmasına rağmen, evrakların eski alışkanlık gereği ilgisiz dosyalarda saklanması. (Evrak tasnifinin zamanında yapılmaması…)	**YÜKSEK 21**	Tüm birimler	SDP' na göre hazırlanmış dosyalarda saklanıyor.	Yazışma dosyaları incelecek. Müdürler ve görevli personelle görüşme yapılacak.	**B1.1,2,3, 5,7,10,11, 12,14,16,19, 23,24,25,26, 27,28,31, 37,39**
	2.3. Birimler tarafından SDP'nın zaman zaman gözden geçirilerek kapsamlı (hangi evrakların hangi dosyaya konulacağı belirlenmiş) ve güncel hale getirilmemesi.	**YÜKSEK 23**	Tüm birimler	SDP'nın yapıldığı ifade ediliyor.	SGB.net'deki SDP incelenecek. Görevli personelle görüşme yapılacak.	**B1.1,2,3, 5,7,10,11, 12,14,16,19, 23,24,25,26, 27,28,31, 37,39**

	2.4. İdarenin SDP'nın, sürecin sahibi olan ADM'nin koordinesinde bütün birimler tarafından yeterince tartışılıp değerlendirmeden hazırlanması ve bunun sonucu olarak BTM ce yapılacak evrak otomasyon programın ihtiyaca cevap vermemesi.	**YÜKSEK 25**	KAHB	Görev Yetki ve Sorumluluk Yönetmeliği uyarınca, bu sürecin sahibi ADM. Ayrıca durum Genel Müdür Yardımcısı ve THİ Daire Başkanı tarafından genelge altına alınmış ve THİ'nin 21.6.153 tarih ve 129980 sayılı yazısı ile ADM'ye bildirilmiş.	ADM'nın koordine yapıp yapmadığı konusunda; ADM Müdürü ve görevli personelle görüşülecek. Birimlerdeki görevli personelle görüşme yapılacak.	**B1.1,2,3, 7,11,12, 16,19,23, 24,26,27, 37,39**
	2.5. Birimlerde gizli ve kişisel bilgilerin yer aldığı dosyalara kimlerin erişeceği konusunda yetkilendirme yapılmaması ve/veya bu dosyaların kilit altına alınmaması nedeniyle gizli ve kişisel bilgilerin güvende olmaması.	**ORTA 18**	Tüm birimler	Gizli ve kişisel bilgilere erişim konusunda yetkilendirme yapılması. Gizli ve kişisel bilgilere havi dosyaların kilit altına alınması.	Yetkilendirme yazısı olup olmadığı kontrol edilecek. Gizli ve kişisel bilgilerin kilit altına alınıp alınmadığı kontrol edilecek. Müdürler ile görüşme yapılacak.	**B1.1,7,16, 23,27,35, 39**
	2.6. Birimlerde SD.nın adı ile o dosyaya konulan evrakların konusu arasında bir ilişki kurulmaması nedeniyle, dosyalara farklı evrakların konması ve böylece standart dosya sisteminin amaçlarından biri olan evrakların tasnifinin daha başta ihlal edilmesi.	**ORTA 13**	Tüm birimler	Gelen ve giden evrakın SDP'na göre düzenlenmiş dosyalardan izlenmesi.	Yazışma dosyaları incelenecek uygulama test edilecek. Uygulama hakkında birimlerdeki görevli personelle görüşme yapılacak.	**B1.2,3, 5,10,11, 12,14,19, 24,25,26, 28,31,37**
	2.7. SGB.net sistemi evrak modülünün kullanıcı dostu	**ORTA 13**	BTM	Bir işlemi yürütmek için çok fazla aşama olduğu ve	Uygulama hakkında birimlerdeki görevli	**B1.2,3, 5,10,11,**

	olmaması nedeniyle kullanıcıların programı benimsemeleri ve bunun neticesi olarak doğan tepkilerin sistemin çalışmasını engellemesi.			kullanımının pek kolay olmadığı ifade ediliyor.	personelle görüşme yapılacak.	**12,14,19, 24,25,26, 28,31,37**
	2.8. Birimlerdeki SGB.net evrak modülü kullanıcılarının yetkilerinin sınırlandırılmaması sebebiyle bütün bilgilere ulaşabilmeleri sonucu Kurumun bilgi güvenliğinin tehlikeye girmesi.	**YÜKSEK 23**	BTM	Her kullanıcının modül üzerindeki yetkisinin sınırlandırılması gerekir.	Birimlerdeki kullanıcılardan yetki sınırları dışındaki dosyalara erişimleri istenerek test yapılacak. BTM Müdürü ile görüşme yapılacak.	**B1.15,16**
	2.9. Birimlerde SGB.net evrak modülü kullanıcılarının görev ve birimleri ile Kurumdan ayrıldıktan sonra yetkilendirmelerinin kaldırılmaması sonucu Kurumun bilgi güvenliğinin tehlikeye girmesi.	**YÜKSEK 23**	BTM	Her kullanıcının görevinden veya biriminden ayrıldıktan sonra modül üzerindeki yetkisinin sonlandırılması gerekir.	Görevi değişen veya biriminden ayrılan kullanıcılardan eski kullandıkları dosyalara erişmeleri istenerek, test yapılacak. BTM Müdürü ile görüşme yapılacak.	**B1.16,36**

HAZIRLAYAN		GÖZDEN GEÇİREN	
A		D	
.06.2017		.06.2017	

Kaynak: Çizelge bu tez çalışması için oluşturulmuştur.

Ek. 13: Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri İçin İDB Görüşme Formu Örneği

GÖRÜŞME FORMU		
ENETİMİN KODU	2017/7	
DENETİMİN KONUSU	6 Müdürlükte Genel Evrak ve Arşiv Sürecinin Denetimi	**REFERANS NUMARASI**
GÖRÜŞME YAPILAN KİŞİ	AD-SOYADI, ……. Müdürlüğü, Birim Müdürü	**B1.1**
GÖRÜŞME TARİHİ	09.06.2017, Saat: 14.15	

1. Evrak Zimmet Defteri veya Evrak Teslim Çizelgesi kayıtları kontrol ediliyor mu?	EVET	KISMEN	HAYIR
Evraklar Excel'de üretilen çizelgeler kullanılarak ilgili yerlere teslim ediliyor.		X	
2. Başkanlığınıza gelen veya Başkanlığınızdan gönderilen evrakların kaybolduğu ya da istenildiği zaman bulunamadığı oluyor mu?	EVET	KISMEN	HAYIR
Bana intikal eden bir durum yok.			X
3. Acil olarak kurum dışı muhataplarına ulaştırılması gereken evraklarınız zamanında ulaştırılabiliyor mu?	EVET	KISMEN	HAYIR
Acil evrakları gerektiği zaman Başkanlığımızdan dağıtıcı arkadaşlar ilgili yerlere götürüyor.	X		
4. Başkanlığınızın SDP var mı, varsa ne zaman hazırlandı?	EVET	KISMEN	HAYIR
SGB olarak yok. SGB.net evrak modülü üzerindeki dosyaları kullanıyoruz.		X	
5. SD numaralarını SGB.net üzerinden mi alınıyorsunuz?	EVET	KISMEN	HAYIR
	X		
6. Evrakları, gelen ve giden evrak dosyalarında mı, yoksa konularına göre adlandırılmış, numaralandırılmış standart dosyalarda mı saklıyorsunuz?	EVET	KISMEN	HAYIR
	X		
7. Başkanlığınızın SDP üzerinde en son ne zaman değişiklik yapıldı? Şu an ihtiyaca cevap veriyor mu?	EVET	KISMEN	HAYIR
En son 2014 yılında değişiklik yaptık.	X		
8 Başkanlığınızda gizli ve kişisel bilgilerin yer aldığı dosyalara kimlerin erişeceği konusunda yetkilendirme yapıldı mı?	EVET	KISMEN	HAYIR
Görev yetki ve sorumlulukları çerçevesinde belirlendi.	X		
9. Başkanlığınızda gizli ve kişisel bilgilerin yer aldığı dosyalar kilit altına alınıyor mu?	EVET	KISMEN	HAYIR
Kilitli dosyalarımız var.	X		
10. Başkanlığınız arşiv depolarının yangın, su basması, rutubet, böceklenme, doğal aşınma gibi nedenlerle niteliğini kaybetmesine yönelik yeterli tedbirler alınıyor mu?	EVET	KISMEN	HAYIR
Alınıyor.	X		
11. Başkanlığınız arşivlerine ilgisiz ve yetkisiz kişilerin erişiminin engellenmesine yönelik yeterli tedbirler alınıyor mu?	EVET	KISMEN	HAYIR
Evrak kayıt sorumluları giriyor.	X		
12. Başkanlığınız arşivinde ayıklama ve tasnif işlemi yapılmaması nedeniyle mahiyeti bilinmeyen, gereksiz malzemeler var mı?	EVET	KISMEN	HAYIR
Geçen yıl hepsini ayıkladık ve tasnif ettik	X		
13. Başkanlığınızın evrak ve arşiv görevlilerinde sık sık değişiklik yapılıyor mu?	EVET	KISMEN	HAYIR
Değişmiyor			X
14. Başkanlığınızda harcama evraklarının dosyalanmasına yönelik bir sisteminiz var mı? İnsan kaynakları ve denetim gibi ortak konulara ilişkin hangi dosyaları tutuyorsunuz?	EVET	KISMEN	HAYIR
Sistem var. Ortak dosyalar tutuluyor.	x		

15. Harcama birimlerinde gider evrakının nasıl dosyalanacağı konusunda SGB'na düşen bir görev olabilir mi?	EVET	KISMEN	HAYIR
Saklama sürelerini de dikkate alacak şekilde düzenlenecek dosyalar konusunda danışmanlık yapabiliriz.	**X**		
SONUÇ			
Verilen cevaplar, o konuda yapılan analitik incelme sonuçları ile karşılaştırılarak, test sonuçlarının bulgu formuna taşınıp taşınmayacağına karar verilecek.			

HAZIRLAYAN		**GÖZDEN GEÇİREN**	
A		D	
09.06.2017			

Kaynak: Çizelge bu tez çalışması için oluşturulmuştur.

Ek. 14: Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri İçin İDB Test Kâğıdı Örneği

TEST KÂĞIDI

DENETİMİN KODU	2017/7	**REFERANS NUMARASI**
TEST / PROSEDÜR	**…….. Başkanlığı** yazışma dosyalarının; 1. Eksik ve hatalı olup olmadığı, ihtiyaca cevap verip vermediği, 2. SD numarası SGB.net üzerinden alınmasına rağmen evrakların alışkanlık gereği eski dosyalarda saklanıp saklanmadığı, 3. Dosya adları ile içindeki evrakların konularının uygunluğu açılarından incelenmesi. 4. SGB.net'deki birimin SDP'nın kapsamlı ve güncel olup olmadığı bakımından incelenmesi.	**B1.5**

EDİNİLEN BİLGİ

Başkanlıkta 156 adet yazışma dosyası olduğu anlaşılmıştır. Her konudan en az bir dosya olacak şekilde bu 156 dosyanın % 20'sine tekabül eden 32 adet dosya incelenmiş ve aşağıdaki tespitlerde bulunulmuştur:

1. Birim yazışma dosyalarının eksik ve hatalı olup olmadığı, ihtiyaca cevap verip vermediği hususu:

"Ziraat Bankası Bahçelievler Şubesi", "BİMER", ve "Hazine Müsteşarlığı Gelen Giden Evrak" adlı dosyaların dosya kodlarının olmadığı ve içlerine farklı konularda evrak konulduğu görülmüştür.

"Sermaye Bildirgeleri", 30 dosyada izleniyor. Belgelerin yoğunluğundan dolayı erişimin daha etkin sağlanması amacıyla "Merkez", "İştirakler" ve "Bölge Birlikleri" sermaye bildirgeleri için ayrı ayrı alfabetik dosyalama yapılabilir.

"855 Borç ve Alacak İşlemleri" dosyaları belgelerin yoğunluğundan dolayı, "855.01 İştirakler Borç ve Alacakları", "855.02 Anlaşmalı Firmalar Borç ve Alacakları" ve "855.99 Diğer Borç ve Alacak İşlemleri" şeklinde 1. alt konulara ayrılması daha uygun olur.

2. SD numarası SGB.net üzerinden alınmasına rağmen evrakların farklı dosyalarda saklanması hususu:

SGB.net üzerinden alınan dosya kodu:	Saklandığı dosyanın kodu ve adı:
841.02.17	849 Banka İşlemleri
841.02.17	849 Banka İşlemleri
730.02.03	849 Banka İşlemleri
210.14.02	849 Banka İşlemleri
841.02.17	849 Banka İşlemleri
010.06	849 Banka İşlemleri
869	903.07.01 Görevlendirmeler
903.13	622.03 Bilgi ve Belge Talepleri

3. Dosya adları ile içindeki evrakların konularının uygunluğu hususu:

Dosyanın kodu ve adı:	İçindeki evrakların konusu:
622.03 Bilgi ve Belge Talepleri	Fatura fotokopisi Fatura isteği İmha Komisyonu Ürün değişimi için görüş Ecz. reçeteleri Tarım Kredi Yem A.Ş. Şti Emanet hesabındaki tutar
949 Banka İşlemleri	841.02.17 Personel Ödemeleri
…. Harcama Yetkilileri	Yıllık izin Vekâlet

4. Başkanlığın kendi yürüttüğü faaliyetlere yönelik olarak hazırladığı bir SDP çalışmasının olmadığı, üretilen evrak için, SGB.net evrak modülünden dosya kodu belirlenerek buna göre "Sayı" alındığı anlaşılmıştır.

SONUÇ

Yukarıda belirtilen 1 ve 4 üncü tespit için bir bulgu formu, 2 ve 3 üncü tespit için ayrı bir bulgu düzenlenecektir.

ÇALIŞMA KÂĞITLARI VE BELGELER	**A7.2, B1, B2, B3,**

HAZIRLAYANLAR				**GÖZDEN GEÇİREN**	
A		E		D	
11.06.2017		11.06.2017			

Kaynak: Çizelge bu tez çalışması için oluşturulmuştur.

Ek. 15: Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri İçin İDB Bulgu Paylaşımı Formu Örneği

HAZIRLAYAN		GÖZDEN GEÇİREN	
A		C	
17.07.2014			

BULGU PAYLAŞIMI FORMU			
BULGUNUN SAYISI	**B2.58**		
BULGUNUN KONUSU	Arşiv malzemelerinin iadesi		
İLGİLİ BİRİM	…… Müdürlüğü		
SÜREÇ SAHİBİ BİRİM	…… Müdürlüğü		
BULGUNUN ÖNEM DÜZEYİ	[ ]	**KRİTİK**	Risk ve etkileri değerlendirildiğinde, can kayıplarına veya bedensel bütünlüğe zarar vermesi ya da kurumun faaliyetlerini durdurması veya büyük mali kayıplara neden olacak bulgulardır.
	[X]	**YÜKSEK**	Risk ve etkileri değerlendirildiğinde, kurum faaliyetlerini sekteye uğratacak veya kurumun önemli mali kayıplarla karşılaşmasına neden olacak bulgulardır.
	[ ]	**ORTA**	Faaliyetin çıktılarının kalitesini etkileyen, yürütülmesinde gecikmelere ve sorunlara neden olabilecek bulgular bu grupta değerlendirilir.
	[ ]	**DÜŞÜK**	Faaliyetin genel işleyişini etkilemeyen ancak daha iyi bir hizmet sunulmasını sağlamaya yönelik bulgular bu grupta değerlendirilir.
ÇALIŞMA KÂĞIDI REF. NO	**B1.33**		
MEVCUT DURUM	Kurum Arşivden malzeme istenmesi durumunda, "Arşiv Malzemesi İsteme ve Teslim Fişi" düzenlendiği, ancak fişlerin incelenmesi sonucu eski tarihli iade edilmeyen arşiv malzemelerinin olduğu tespit edilmiştir.		
NEDEN	Kullanıma verilen arşiv malzemelerinin iadesinin kontrol edilmemesi.		
RİSKLER VE ETKİLERİ	İade edilmeyen arşiv malzemeleri yok olabilir.		
KRİTER	Görev Yetki ve Sorumluluk Yönetmeliğinin 34. Maddesi "b" bendi uyarınca, "Her bir faaliyet ve riskleri için uygun kontrol strateji ve yöntemleri belirlenmeli ve uygulanmalıdır." Görev Yetki ve Sorumluluk yönetmeliğinin 34. Maddesi "e" bendi uyarınca, "Kontrol faaliyetleri, varlıkların dönemsel kontrolünü ve güvenliğinin sağlanmasını kapsamalıdır."		
ÖNERİ	Her ay Arşiv Malzemesi İsteme ve Teslim Fişleri kontrol edilerek, arşiv malzemesini iade etmeyen kişilerle irtibata geçilmesi ve durumun ilgili fişe not edilmesi önerilir.		
DENETLENEN BİRİMİN GÖRÜŞÜ	[ ] Bulguya katılıyoruz. [ ] Bulguya katılmıyoruz. [ ] Öneriye katılıyoruz. [ ] Öneriye katılmıyoruz. [ ] Bulgunun önem düzeyine katılmıyoruz.		

EYLEM PLANI (Bulguya katılınması halinde doldurulur.)		
Eylem Sorumlusu	**Gerçekleştirilecek Eylem**	**Tamamlanma Tarihi**

DENETLENEN BİRİMİN AÇIKLAMASI
[Bulguya, bulgunun önem düzeyine veya öneriye katılınmaması halinde gerekçesi ve alternatif öneri buraya yazılacaktır.]

Kaynak: Çizelge bu tez çalışması için oluşturulmuştur.

Ek. 16: Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri İçin İDB Kapanış Toplantısı Tutanağı Örneği

DENETİM KAPANIŞ TOPLANTISI TUTANAĞI	
REFERANS NUMARASI	B3.1
DENETİMİN NUMARASI	2017/7
DENETİMİN KONUSU	Arşiv ve Dokümantasyon süreci kapsamında; evrak kayıt, evrak dosyalama ve evrak arşiv alt süreçlerinin denetimi
DENETLENEN BİRİM	……. Başkanlığı
KATILIMCILAR	…….. Başkanı uu, …… Müdürü üü, uzmanlar aa, bb, cc, yetkili memurlar dd, ee, büro görevlileri ff, gg, hh,, dağıtıcılar xx, yy İç Denetim Birimi Başkanı, İç Denetçi
TOPLANTI YERİ VE TARİHİ	……. Başkanlığı toplantı salonu, 23.07.2017, Saat: 10.00
GÜNDEME GETİRİLEN KONULAR	Bulgu paylaşım formlarında yer alan tespitler, öneriler, bulguların önem düzeyi ile gerçekleştirilecek eylemler ve uygulama takvimi hususları değerlendirilmiştir. Söz konusu tespitler, bulguların önem düzeyi ve yapılan önerilerin tamamında iç denetim ile birim arasında uzlaşma sağlanmıştır. Alınacak önlemleri içeren eylem planı …… tarihine kadar Denetlenen Birim tarafından hazırlanarak, İç Denetim Birimi Başkanlığına gönderilecektir.
İç Denetim Birim Başkanı	…….Müdürü

Kaynak: Çizelge bu tez çalışması için oluşturulmuştur.

Ek. 17: Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri İçin İDB Rapor Örneği

İç Denetim Birimi Başkanlığı

İÇ DENETİM RAPORU

DENETİM KONUSU:
6 Müdürlüğün Genel Evrak ve Arşiv Sürecinin
Uygunluk ve Sistem Denetimi

DENETÇİ:
AY (xxxx)

DENETİM GÖZETİM SORUMLUSU:
DO(xxxxx)

RAPOR NO:
987/2.1

RAPOR TARİHİ:
15 AĞUSTOS 2017

RAPOR SUNUMU

RAPOR TARİHİ: 15.08.2017

RAPOR EDİLEN **:** İN
..... Birim Müdürü
DENETİM TÜRÜ **:** Uygunluk ve Sistem Denetimi.
DENETİM KONUSU **:** Genel Evrak ve Arşiv Süreci.

Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Genel Müdürlüğü İç Denetim Birimi 2017 Yılı İç Denetim Programı uyarınca, ……. Müdürlüğü, ……. Müdürlüğü, …….. Müdürlüğü, …… Müdürlüğü, …… Müdürlüğü ile ……. Müdürlüğünde Arşiv ve Dokümantasyon Sürecinin denetimi, İç Denetçi AY tarafından, 28.04.2017-15.08.2017 tarihleri arasında gerçekleştirilmiştir.

Bu İç Denetim Raporu, denetim sırasında yapılan tespitler (bulgular) ve önerilerin yanı sıra, denetim kapanış toplantılarında yapılan değerlendirmeleri ve denetlenen birimlerin cevapları ile düzeltme/iyileştirme eylem planlarını da içermektedir.

Raporun tebliğinden sonra, "Düzeltme/İyileştirme Eylem Planı" doğrultusunda, izleme aşamasına geçilecektir. İzleme aşamasında, denetlenen müdürlüklerin, düzeltme ve iyileştirmeler gerçekleştikçe, durumu İç Denetim Birimi Başkanlığına yazılı olarak bildirmesi gerekmektedir.

Düzeltme ve iyileştirme faaliyetleri ayrıca, görevlendirilecek bir iç denetçi tarafından da iki defa izlenecek ve her bir izleme faaliyeti Üst Yöneticiye rapor edilecektir. İkinci izleme faaliyetinden sonra kapanmayan bulgular olması halinde, bunlardan doğan riski, denetlenen birimin yöneticisi üstlenmiş kabul edilir ve durum yine Üst Yöneticiye rapor edilir.

……. Müdürlüğü, ……. Müdürlüğü, …….. Müdürlüğü, …… Müdürlüğü, …… Müdürlüğü ile ……. Müdürlüğünün yönetici ve personeline, denetim süresince gösterdikleri sorumluluk ve sağladıkları bilgilerden dolayı teşekkürlerimi sunarım.

15 Ağustos 2017

CD
İç Denetim
Birimi Başkanı

RAPOR DAĞITIM LİSTESİ

Üst Yönetici
İN
……..
Genel Müdür

Denetlenen Birimlerin Yöneticileri
MT
…… Müdürü
NÇ
……. Müdürü
LP
…….. Müdürü
KK
……..Müdürü
HK
…….Müdürü
BY
……..Müdürü

YÖNETİCİ ÖZETİ

1. Hukuki Dayanak
2. Amaç
3. Yöntem
4. Denetlenen Süreç
5. Gelişime Açık Alanlar
6. İyi Uygulama Örnekleri
7. Denetim Görüşü

RAPOR

1. GİRİŞ
2. DENETİMİN KAPSAM VE AMACI
3. DENETİM YÖNTEMİ
4. DENETİM SONUÇLARI
4.1. Kaydedilen Başarılar ve İyi Uygulamalar

1. Standart Dosya Planı

İLGİLİ BİRİM	**BT Müdürlüğü**
MEVCUT DURUM	BT Müdürlüğünün, yürüttüğü faaliyetlere yönelik, ihtiyaçlarına cevap verebilen ve güncel bir Standart Dosya Planının olması memnuniyetle tespit edilmiştir.

2. "Tahakkuk ve Ödeme İşleri" dosyaları

İLGİLİ BİRİM	**ABDİ Müdürlüğü**
MEVCUT DURUM	ABDİ Müdürlüğünce, aynı dosya numarasını taşıyan ve sayıca çok fazla olan ödeme emri belgelerine erişimin daha etkin sağlanabilmesi amacıyla, her ödeme emri belgelerine yılbaşında 1'den başlayarak yılsonuna kadar devam eden tahakkuk numarası verilmesi, ödeme emri belgeleri ve eklerinin "841.02.17 Tahakkuk ve Ödeme Emirleri" dosyasında tahakkuk numarasına göre kronolojik olarak saklanması, memnuniyetle tespit edilmiştir.

3. Kurum arşiv depolarının kontrolü

İLGİLİ BİRİM	**AD Müdürlüğü**
MEVCUT DURUM	AD Müdürlüğünce, Kurum arşiv depolarında "Günlük Arşiv Kontrol Çizelgesi" bulundurulması, "Günlük Arşiv Kontrol Çizelgesi" kayıtlarına göre arşiv depolarının günde iki defa nem ve sıcaklık yönünden kontrol edilmesi, acil durumların Genel Sekreterlik Makamına raporlanması ve gereği için ilgili birimlere bildirilmesi memnuniyetle gözlenmiştir.

4.2.Bulgular, Öneriler ve Eylem Planları
4.2.1.Özet Tablo

BULGU ADEDİ	BULGUNUN KONUSU	ÖNEM DERECESİ	TESPİT EDİLDİĞİ BİRİM	UZLAŞMA DURUMU
6	Evrakı teslim alanın kim olduğunun bilinmesi	ORTA	TM,İKM,BTM, SGKM,ADİM,ADM	Uzlaşıldı
6	Birim arşivlerindeki malzemelerin ayıklanması ve tasnif edilmesi	ORTA	SGM,İKM,BTM, TM, ADİM, ADM	Uzlaşıldı
4	Birim arşiv depolarının yangın, su basması, rutubet, böceklenme ve doğal aşınma riski	D O Y	TM,İKM,TM, ADİM	Uzlaşıldı
6	Evrakların ilgisiz dosyalarda saklanması	ORTA	TM,İKM,BTM, SGKM,ADİM,ADM	Uzlaşıldı
3	Birimlerin "Denetim" dosyaları	D O	İKM, RTKB, FMM, KM	Uzlaşıldı
6	Birimlerin "Personel Özlük İşleri" dosyaları	D O	TM,İKM,BTM, SGKM,ADİM,ADM	Uzlaşıldı
1	Görevinden ayrılan SGB.net evrak modülü kullanıcılarının yetkilerinin kaldırılması	YÜKSEK	BTM	Uzlaşıldı
1	SGB.net evrak modülü "Arama" butonunun fonksiyonu	YÜKSEK	BTM	Uzlaşıldı
1	Görüntülü, sesli ve elektronik ortamlarda üretilmiş arşiv malzemelerinin durumu	YÜKSEK	ADM	Uzlaşıldı
1	Arşiv malzemelerinin iadesi	YÜKSEK	ADM	Uzlaşıldı
10	Toplam düzeltme ve/veya iyileştirme gerektiren bulgu (gelişime açık alan) adedi			

4.2.2.Bulgular, Öneriler ve Eylem Planları

İLGİLİ BİRİM	**S G Müdürlüğü**

1. Evrakı teslim alanın kim olduğunun bilinmesi

MEVCUT DURUM	2016 yılı gönderilen Evrak Teslim Çizelgelerinin tetkik edilmesi neticesinde, çizelgelerin üzerinde evrakı teslim alanların imzalarının bulunduğu, fakat yaklaşık % 40'ında ad ve soyadı bilgilerinin yer almadığı tespit edilmiştir.

ÖNERİLER	Bundan böyle Evrak Teslim Çizelgelerinde teslim alanın adı ve soyadı bilgilerine de yer verilmesi ve Evrak Teslim Çizelgelerinin başka bir personel tarafından zaman zaman kontrol edilerek yapılan kontrole ilişkin çizelgelere şerh düşülmesi önerilir.
CEVAP VE EYLEM PLANI	Eylem sorumlusu: O M K Tamamlanma tarihi: 31.12.2017

2. Birim arşivlerindeki malzemelerin ayıklanması ve tasnif edilmesi

MEVCUT DURUM	Birim arşivlerinde ayıklanması gereken dokümanlar olduğu tespit edilmiştir: RTK Bloğu 2003-2004 yılları arşiv deposunda 40 civarında arşiv niteliği taşımayan dosya, RTK Bloğu 2006-2008 yılları arşiv deposunda1994 yılı avans defteri, 1993 yılı ödenek defteri, 1994 yılı banka cari hesabı defteri, 1994 yılı yevmiye defteri gibi arşiv niteliği taşımayan 200 civarında defter, mobilya ambarının içindeki depoda Satın alma Müdürlüğünden kalma ayıklanması gereken ihale dosyaları ve telefon faturaları bulunmaktadır.
ÖNERİLER	RTK Bloğunun 2003-2004 yılları ile 2009-2010 yılları arşiv depolarındaki belirtilen malzemelerin ve mobilya ambarının içindeki depodaki Satınalma Müdürlüğünden kalma evrakların tasnif edilmesi, ayıklanması ve arşivde saklama gereği olmayanların imha edilmesi önerilir.
CEVAP VE EYLEM PLANI	Birimin cevabı: "Mevcut durumda belirtilen farklı yıllara ait 200 civarındaki defteler Arşiv ve Dokümantasyon Müdürlüğü ile beraber hazırlığı yapılan ve onayı alınan imha listesine eklenecektir. Ancak mali nitelik taşıyan ve mahkemeye intikal etmiş konulara ilişkin evraklar saklanmaktadır. Mobilya ambarında bulunan ihale dosyaları ile telefon faturaları ayıklanmış olup asıl nüshalar olduğundan ve imha edilme süresi dolmadığından saklanmak zorundadır." Eylem Sorumlusu: H. İ A Tamamlanma Tarihi: Tamamlanmıştır.

3. Birim arşiv depolarının yangın, su basması, rutubet, böceklenme ve doğal aşınma riski

MEVCUT DURUM	Bodrumda yer alan 2003-2004 yılları, 2005 yıllı, 2006-2008 yılları arşiv depolarının, üzerinde "Fon Yönetimi ve Muhasebe Müdürlüğü Arşivi" yazan deponun ve mobilya ambarının içindeki deponun esasen arşiv olmaya müsait olmadığı, depoların tabanında yer yer su birikintilerinin, duvarlarda rutubetlenmelerin olduğu, kedi ve fare gibi hayvanların girmesine, böceklenmeye müsait olduğu tespit edilmiştir.
ÖNERİLER	(1) Harcama evraklarının asıllarının birim arşivinde 10 yıl saklanması daha sonra da imha edilmesi gerekmektedir. Bu itibarla arşiv yeri sıkıntısı nedeniyle söz konusu evrakların bulundukları ortamda 10 yıllık muhafaza sürelerini doldurucaya kadar saklanması, ancak o zamana kadar su basması, rutubetlenme, böceklenme, fare ve kedi gibi hayvanların girmesine karşı olabildiğince tedbir alınması, daha sonra da anılan yerlerin arşiv deposu olarak kullanılmaması, (2) Ayrıca Müdürlüğün ileriye dönük arşiv deposu ihtiyacı için köklü çözüm üretilmesi, Önerilir.
CEVAP VE EYLEM PLANI	Birimin cevabı: "Müdürlüğümüzce bu sorun bilinmekte olup; 17.10.2015 tarihli 698/749 sayılı yazımız da arşiv alanlarımızda iyileştirme istenmiştir. Sonuçta; AD Müdürlüğünün 30.04.2015 tarihli 175 sayılı yazısı ile Yemekhane Binasında 3 adet arşiv alanı tahsis edilmiştir." Eylem Sorumlusu: H. İ A Tamamlanma Tarihi: Tamamlanmıştır.

4. Evrakların ilgisiz dosyalarda saklanması

MEVCUT DURUM	Evrakın sayısı, SDP'na göre SGB.net üzerinden alınmasına rağmen, yazıların o dosyaya değil başka dosyalara konulduğu tespit edilmiştir.
ÖNERİLER	Müdürlükte üretilen bir evrakın "Sayı:" kısmında hangi dosya kodu yer alıyorsa, o evrakın o dosyanın içinde saklanması ve o dosyadan takip edilmesi önerilir.
CEVAP VE EYLEM PLANI	Birimin cevabı: "İlgisiz dosyalarda saklanan evrakların ilgili dosyalara aktarımı tamamlanacaktır." Eylem Sorumlusu: O M K Tamamlanma Tarihi: 31.12.2017

5. "Denetim" dosyaları

MEVCUT DURUM	Denetim işleriyle ilgili evrakların, 1 adet "660 Teftiş Denetim İşleri" adında ve 5 adet de "663.02 Denetim" adında dosyalardan takip edildiği tespit edilmiştir.
ÖNERİLER	"663.02 Denetim" dosyalarının iç ve dış denetim şeklinde ayrıştırılarak, denetim işleriyle ilgili evrakların bu dosyalardan takip edilmesi, 663.02 ayrıntı kodu açıldığı için de genel mahiyette olan "660 Teftiş ve Denetim İşleri" dosyasının kapatılması önerilir.

CEVAP VE EYLEM PLANI	Birimin cevabı: "AD Müdürlüğünün 17.06.2016 tarih ve 182 sayılı yazıları gereği Türkiye Tarım Kredi Kooperatiflerinde standart Dosya Planı revize çalışması kapsamında dosya sırtlıklarımız ve standart dosya planımız A ve D Müdürlüğünün uzman personeli ile birlikte hazırlanmıştır. '663.02 Denetim' dosyalarının iç ve dış denetim şeklinde ayrıştırılarak, denetim işleriyle ilgili evrakların bu dosyalardan takip edilmektedir. Bu çerçevede '660 Teftiş ve Denetim İşleri' dosyası kapatılmıştır." Eylem Sorumlusu: Y U Tamamlanma Tarihi: 02.01.2018

6. "Personel Özlük İşleri" dosyaları

MEVCUT DURUM	İnsan kaynaklarına ilişkin işlemlerin; personel raporları, görevlendirme, yıllık izin ve eğitim işlerinin takip edildiği "903 Personel Özlük İşleri", Müdürlükten ayrılan personelin takip edildiği "903 Ayrılan Personel, İnsan Kaynakları Müdürlüğüne haftalık olarak bildirilen izin yazılarının yer aldığı "903.05.01 Yıllık İzin", Görevlendirme yazılarının yer aldığı "903.07 Görevlendirme" ve ayrıca "903.99 Diğer Özlük İşleri" adlı dosyalarda takip edildiği tespit edilmiştir.
ÖNERİLER	(1) Birim personelinin özlük işlemlerine ilişkin 903.01-903.14 kodu ile tanımlanan belgelerin ("903.05.01 Yıllık", "903.05.02 Sıhhi" ve "903.05.03 Mazeret" izinleri hariç) "903 Personel Özlük İşleri" dosyasından takip edilmesi, personelin birbirinden ayrılmasını sağlamak amacıyla hem dosya sırtlığına, hem de yapılan yazışmaların "Sayı:" kısmına, dosya numarasının ardından köşeli parantez içinde sicil numaralarının da yazılması, dosyanın ilgili personel görev yaptığı sürece Müdürlükte saklanması, Kurum içinde başka bir birime nakledilen personelin dosyasının nakledildiği birime, kurum dışına atanan veya emekliye ayrılan personelin özlük dosyasının da İnsan Kaynakları Müdürlüğüne gönderilmesi, (2) Birim personeline ilişkin yıllık, sıhhi ve mazeret izinlerinin ve İnsan Kaynakları Müdürlüğüne yapılan izin bildirimlerinin takip edileceği "903.05 İzin İşleri" dosyası açılması, Önerilir.
CEVAP VE EYLEM PLANI	Birimin cevabı: "AD Müdürlüğünün 17.06.2017 tarih ve 182 sayılı yazıları gereği Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Standart Dosya Planı revize çalışması kapsamında dosya sırtlıklarımız ve standart dosya planımız Arşiv ve Dokümantasyon Müdürlüğü uzman personeli ile birlikte hazırlanmıştır. Söz konusu uzman personelin Türkiye Tarım Kredi Kooperatiflerinde standart bir dosya sırtlığı oluşturulacağı yönlendirmesi doğrultusunda 900 personel İşleri dosyası birimimizde açılmıştır. Yapılan iç denetim sonucunda bu işlemin 900 yerine 903 Personel Özlük İşleri ve 903.05 İzin İşlemleri dosyasında takip edilmesi gerektiği ve ayrıca yapılan yazışmaların "Sayı:" kısmına, dosya numarasının ardından köşeli parantez içinde sicil numaralarının da yazılması gerektiği önerilmektedir. İnsan Kaynakları Müdürlüğünün Uygun Görüşü ve İdaremiz genelinde uygulama birliğinin sağlanması amacıyla AD Müdürlüğünün koordinesinde uygulama geçilmesinin doğru olacağı düşünülmektedir. İç denetim sonucunda bulgu konusu ve öneri Müdürlüğümüzce uygun bulunmuş olup, 02.01.2018 tarihinden itibaren uygulamaya geçilecektir." Eylem sorumlusu: S B. Ş Uygulamaya başlama tarihi: 02.01.2017

İLGİLİ BİRİM	**BT Müdürlüğü**

7. Görevden ayrılan kullanıcıların yetkilerinin kaldırılması

MEVCUT DURUM	Görevinden ayrılan, başka bir birime atanan veya Kurumdan ayrılan personelin, SGB.net evrak modülüne girişlerinin mümkün olduğu (devam ettiği) tespit edilmiştir.
ÖNERİLER	(1) İ K Müdürlüğünce kullanılan personel otomasyon sistemi ile SGB.net programı arasında veri alışverişi yapabilmelerini sağlayacak yazılımsal geliştirmelerin (iyileştirmelerin) yapılarak, görevden ayrılan, başka bir birime atanan veya kurumdan ayrılan personelin, SGB.net evrak modülü kullanıcılığının otomatik olarak sonlandırılmasının sağlanması, (2) Birinci öneri yerine getirilinceye kadar, İ K Müdürlüğünce görevden ayrılan, başka bir birime atanan veya kurumdan ayrılan personelin Bilgi Teknolojileri Müdürlüğüne bildirilmesi ve BT Müdürlüğünce programa müdahale edilerek ilgili personelin yetkisinin kaldırılması, Önerilir.

CEVAP VE EYLEM PLANI	Birimin cevabı: "Birimden veya Kurumdan ayrılan personelin SGB.net modülündeki yetkilerinin; 1-İKB tarafında SGB.net modülüne giriş sağlanarak yetkinin kaldırılması sağlanacaktır. 2-İKB tarafından birim veya Kurumdan ayrılanların BİB bildirilmesi sonucu yetki kaldırılacaktır." Eylem sorumlusu: T Y, H. H F, K T A Tamamlanma Tarihi: 1. Öneri üzerinde çalışılacak, 2. Öneri İKB tarafından başlatılması halinde uygulanacaktır.

8. SGB.net evrak modülü "Arama" butonu

MEVCUT DURUM	SGB.net evrak modülü üzerinden evrak sayısı alınırken "Liste"den değil, "Arama" butonundan "vekalet", "yemek", "kitap", vb. kelime bazlı arama yaptırılarak sayı alındığı ve bunun sonucu olarak da evrakların konularıyla ilgili olmayan dosya kodlarının kullanıldığı tespit edilmiştir. Örneğin "Arama" butonuna "vekalet" yazılmış ve çıkan "115.04 Vekalet", "646 Vekaletnameler, Azilnameler" ve "903.02.02 Vekaleten" seçeneklerinden "115.04 Vekalet" seçilmiş ve dosya kodu olarak evrakın sayı kısmına bu aynen yazılmıştır. Oysa "115.04 Vekalet" kodu, aktif olmadığı gibi avukatlık vekaletlerine ilişkin bir koddur. Öte yandan söz konusu evrakın konusu, avukatlık vekâleti değil personel vekâletidir. Dolayısıyla kullanılması gereken doğru kod "903.02.02 Vekâleten" olması gerekirdi.
ÖNERİLER	(1) SGB.net evrak modülü "Arama" butonunun fonksiyonunun, birimlerden gelecek Standart Dosya Planları esas alınarak geliştirilmesi, (2) Bu geliştirme işlemi yapılıncaya kadar "Arama" butonunun kullanıma kapatılması, Önerilir.
CEVAP VE EYLEM PLANI	Birimin cevabı: ""Arama" butonunun şuan için kullanıcılara kapatılması uygulamada sıkıntılar yaratacağı, Kurumsal SDP hazırlandıktan sonra güncelleme yapılması uygun olacağı düşünülmektedir. Ayrıca, birimlerde görev yapan evrak memurlarının sık sık yer değişikliklerinin önlenmesi ile konu ile ilgili personele SDP uygulaması hakkında eğitim verilmesinin sorunun çözümünde fayda sağlayacağı düşünülmektedir. SGB.net "Arama" butonu birimler tarafından hazırlanacak Standart Dosya Planı doğrultusunda Kütüphane ve Arşiv Hiz. Bşk.lığının oluşturacağı Kurum Standart Dosya Planının hazırlanması sonrasında güncellenmesi," Eylem sorumlusu: T Y, H. H F, K T A Tamamlanma Tarihi: Kurum Standart Dosya Planı tamamlandığında.
DENETİMİN GÖRÜŞÜ	Arama butonunun geliştirilmesinin, birimlerin SDP'larının hazırlanmasından sonraya bırakılarak, butonun fonksiyonunun ilgili birimin SDP ile sınırlandırılması, İç Denetim Ekibi olarak uygun bulunmuştur. Ancak, "115.04 Vekalet" gibi, pasif ya da Türkiye Tarım Kredi Kooperatiflerinde kullanılmayan (Kurumumuzun SDP'ında yer almayan) dosya kodlarının SGB.net evrak modülünden kaldırılması veya kullanımına izin verilmemesi gerekmektedir.
İLGİLİ BİRİM	**AD Müdürlüğü**

9. Görüntülü, sesli ve elektronik ortamlarda üretilmiş arşiv malzemeleri

MEVCUT DURUM	H İ Müdürlüğünün Yayın Arşiv Deposunda 1994-2009 yılları arasındaki TV görüntülerinden oluşan yaklaşık 6.000 adet civarında Betacam kasetin, 2009-2014 yıllarının görüntülerini içeren yaklaşık 150 LTO kasetin, Fotoğraf Arşivinde 1983-2003 yılında çekilmiş negatiflerden dijital ortama aktarılmış 165.622 kare, 2004 yılından günümüze kadar doğrudan dijital olarak çekilmiş 624.978 kare fotoğrafın ve ayrıca tarama işlemi yapılmamış yaklaşık 10.000 kare negatif fotoğrafın, T Müdürünün odasında 2007 yılından bu yana Genel Kurul ve komisyonların ses kayıtlarının yer aldığı 11 Blue-Ray ve 220 DVD'nin, Olduğu ve bu değerli arşiv malzemelerinin uygun ortamlarda muhafaza edilmediği anlaşılmıştır.
ÖNERİLER	(1) Türkiye Tarım Kredi Kooperatiflerinde arşivcilik konusunda organizasyon, depo ve mekân düzenlemeleri, arşivci istihdamı, arşivci eğitimi, arşivlik belgenin tespiti, toplanması, korunması, tasnifi, tercümesi, restorasyonu, röprodüksiyonu, elektronik ortama aktarılması, envanterlerinin ve kataloglarının hazırlanması, kullanıma sunulması, yayınlanması çalışmaları ile bunların takibi, kontrolü ve denetimini de kapsayan teknik anlamda arşivcilik uygulamalarına geçilmesi konusunda, üst yöneticiler nezdinde gerekli bilgilendirmelerin yapılarak desteklerinin sağlanması, (2) Günlük iş akışı içerisinde aktivitesi bulunmayan, Halkla İlişkileri Müdürlüğünün birim arşivlerindeki TV görüntüleri ve fotoğraflar ile Teşkilatlandırma Müdürlüğünde bulunan ses kayıtlarının Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Arşivine mal edilmesi, Önerilir.

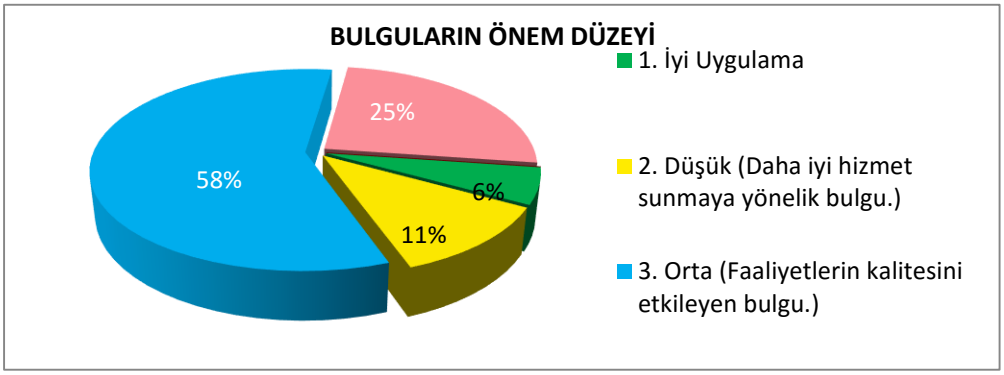
CEVAP VE EYLEM PLANI	Birimin cevabı: "Bu konuda ilgili birim ve süreç sahibi Halkla İlişkiler Müdürlüğüdür. İlgili Birimdeki Birim Arşivi süreci (tespit, tasnif, ayıklama, teslim) tamamlandıktan, Müdürlüğümüze bu konuda yeterli arşivci personel alındıktan, Kurum Arşiv depoları bu tür arşiv belgelerini alıp saklamaya, hizmete sunmaya uygun hale getirildikten sonra söz konusu arşiv belgeleri Kurum Arşivine alınabilecektir." Gerçekleştirilecek eylem: "Görüntü ve ses arşivinin kurum arşivine devrinin gerçekleştirilmesi için Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Arşivinin eksikliklerinin giderilmesi amacıyla üst yönetim nezdinde çalışmaların başlatılması." Eylem sorumlusu: A K, A. E B, B Ş, B T Tamamlanma Tarihi: 15.09.2017

10. Arşiv malzemelerinin iadesi

MEVCUT DURUM	Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Arşivinden malzeme istenmesi durumunda, "Arşiv Malzemesi İsteme ve Teslim Fişi" düzenlendiği, ancak fişlerin incelenmesi sonucu eski tarihli iade edilmeyen arşiv malzemelerinin olduğu tespit edilmiştir.
ÖNERİLER	Her ay Arşiv Malzemesi İsteme ve Teslim Fişleri kontrol edilerek, arşiv malzemesini iade etmeyen kişilerle irtibata geçilmesi ve durumun ilgili fişe not edilmesi önerilir.
CEVAP VE EYLEM PLANI	Gerçekleştirilecek eylem: "Konuyu takip edecek bir personel tayin edilecektir." Eylem sorumlusu: A. E B, B Ş, Ö S Tamamlanma Tarihi: 15.09.2017

5.DENETİM GÖRÜŞÜ

6 müdürlüğümüzde yürütülen Genel Evrak ve Arşiv Süreci denetimi sonucunda, toplam 35 bulgu rapor edilmiş olup, bunların 2'i İYİ UYGULAMA örneğidir. Düzeltme ve/veya iyileştirme gerektiren diğer 10 bulgunun 3'ünün önem düzeyinin DÜŞÜK, 5'inin önem düzeyinin ORTA, 2'sinin önem düzeyinin YÜKSEK olduğu ve KRİTİK öneme sahip bulgunun olmadığı anlaşılmıştır.



Bu durum, birimlerimizde Arşiv ve Dokümantasyon Sürecine ilişkin kontrollerin etkililiğinin değerlendirilmediğini, kontrol zayıflıklarının tam olarak ortaya konulmadığını ve öncelik sırasına göre çözüme kavuşturulmadığını, ayrıca kontrollere ilişkin sorumlulukların kısmen belirlendiğini göstermektedir.

Kontrollerin çalışması, ilgili kişilerin motivasyon ve bilgilerine bağlı olarak değişmektedir. Bu itibarla söz konusu süreçlerde görev alan personelin ve amirlerinin konuyla ilgili olarak eğitim almalarının gerekli olduğu değerlendirilmiştir.

İlave kontrol oluşturulması, mevcut kontrollerin işletilmesine ilişkin gerekli önlemlerin alınması ve kontrollere ilişkin sorumlulukların belirlenmesine dair Raporda yeterli önerilerde bulunulmuştur.

Buraya kadar aktarılan değerlendirmeler sonucu, **denetim alanının genel durumu, 2/5 (SINIRLI/SİSTEMATİK DEĞİL) olarak mütalaa edilmiştir.**

Ankara, 15 Ağustos 2017

AY
İç Denetçi
(xxxx)

Kaynak: Çizelge bu tez çalışması için oluşturulmuştur.

Ek. 18: Kurum Verilerinin Kullanılmasına Dair İzin Yazısı

TÜRKİYE TARIM KREDİ KOOPERATİFLERİ MERKEZ BİRLİĞİ

TELGRAF ADRESİ : TÜRKKOOP TEFTİŞ

GENEL MÜDÜRLÜK
Teftiş Kurulu Başkanlığı

Ankara : 04 Ağustos 2017
Sayı : 11
İlişik :

Sayın : Maşuk Cahit UYSAL
T. Tarım Kredi Kooperatifleri
Merkez Birliği Müfettişi

İlgi: 20.06.2017/38 tarih sayılı yazınız.

Doktora tez çalışmanızda; Kurumumuz internet sayfasında yer alan teşkilat şemamız, ana sözleşmemiz, Görev Yetki ve Sorumluluk Yönetmeliğimiz çerçevesinde temel bilgiler, iştirak ile bölge birliği isimleri, kurumumuzda risk yönetimi ile iç denetim konularındaki mevcut çalışmaların kullanılması ile ilgili olarak, ilgi yazınızda belirtilen talebiniz Başkanlığımızca uygun görülmüştür.
Bilgilerinizi rica ederim.

REHBERLİK VE TEFTİŞ KURULU
BAŞKANLIĞI

Abit CENGİZ
Rehberlik ve Teftiş Kurulu
Başkan Yardımcısı

Örnek : Teftiş 52

ÖZ GEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler :

Ad ve Soyadı : Maşuk Cahit UYSAL

Doğum Yeri ve Yılı : Ankara - 1982

Medeni Hali : Bekar

Askerlik Durumu : Terhis, 08/2010-01/2011

Yabancı Dil : İngilizce, ileri düzey

Ehliyet : (B) sınıfı

Bilgisayar : On parmak klavye kullanımı

İş Deneyimi:

1. Stajyer; BÜMKO, 08.06.2004-02.07.2004.

2. Uzman Yardımcısı; T.C. Kültür Bakanlığı Kültür Varlıkları ve Müzeler Genel Müdürlüğü, 01.12.2006 – 22.01.2007

3. Müfettiş Yardımcısı; Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Merkez Birliği Genel Müdürlüğü, 23.01.2007 - 31.03.2010

4. Müfettiş; Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Merkez Birliği Genel Müdürlüğü, 01.04.2010 / 24.04.2017

5. Başmüfettiş; Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Merkez Birliği Genel Müdürlüğü, 25.04.2017 / -

Eğitim Durumu:

Orta Okul: Macomb Jr./Sr. High School, Macomb, ILL., ABD, 1993-1997.

Lise: Yahya Kemal Beyatlı Lisesi, Ankara, 1997 – 2000.

Lisans Öğrenimi: T.C. Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, Eylül 2001 – Haziran 2005.

Yüksek Lisans Öğrenimi: T.C. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı, Eylül 2006 - Haziran 2009.

Ön Lisans: Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi Adalet Bölümü, Eylül 2016 / -

Sertifikalar:

1. "Advanced English", Middleeast Technical University Foreign Language School, 2003-2004.

2. "Bilgisayar İşletmenliği", T.C. Milli Eğitim Bakanlığı, 30.11.2008.

3. "Sertifikalı Kamu Denetçiliği (CGAP) Eğitimi", KİDDER, 20-23.11.2014.

4. "Personel Özlük İşleri ve SGK Bordrolama Uzmanlığı", Yıldız Gelişim Akademisi, 09-10.05.2015.

5. "Eğiticinin Eğitimi", T.C. Milli Eğitim Bakanlığı, 24.05.2015.

6. " Diksiyon, Beden Dili ve İletişim", Yıldız Gelişim Akademisi, 25.04-24.05.2015.

7. "İnsan Kaynakları Uzmanlığı", T.C. Milli Eğiştim Bakanlığı, 14.06.2015.

8. "Bilgisayarlı Muhasebe", T.C. Milli Eğitim Bakanlığı, 21.06.2015.

9. "İç Denetim – İç Kontrol – Risk Yönetimi", KİDDER, 22-23.02.2016.

10. "Liderlik Eğitimi", T.C. Milli Eğitim Bakanlığı, 26.08.2016

11. "İş Güvenliği İşçi Sağlığı", T.C. Milli Eğitim Bakanlığı, 29.08.2016.

12. "Kişisel Gelişim", T.C. Milli Eğitim Bakanlığı, 01.08.2017

Seminerler:

1. "Hazine Müsteşarlığı Bilgilendirme Programı", T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, 5-9 Temmuz 2004.

2. "Dış Ticaret Seminer Programı", T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı, 12-16 Temmuz 2004.

Onur ve Ödüller:

1. "The Most Improved Student", Macomb Jr./Sr. High School, 1995.

2. "Başarı Belgesi", Fidan Kültür Merkezi Yaz Okulu, Temmuz 1997.

Konferanslar:

"Kamu İdarelerinde Daha Etkili Bir Yönetim İçin Nasıl Bir İç Denetim?", KİDDER &TİDE, 24 Eylül 2014.