

**KAMU SEKTÖRÜ'NDE İÇ DENETİM'İN
ETKİNLİĞİNİN ÖLÇÜLMESİ VE BELEDİYELER
ÜZERİNE BİR UYGULAMA**

(Doktora Tezi)

Serkan AKÇAY

Kütahya – 2012

T.C.
DUMLUPINAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İşletme Anabilim Dalı

Doktora Tezi

**KAMU SEKTÖRÜ'NDE İÇ DENETİM'İN ETKİNLİĞİNİN ÖLÇÜLMESİ
VE BELEDİYELER ÜZERİNE BİR UYGULAMA**

Danışman:
Prof. Dr. Hüseyin ERGİN

Hazırlayan:
Serkan AKÇAY

Kütahya - 2012

Kabul ve Onay

Serkan AKÇAY'ın hazırladığı “Kamu Sektöründe İç Denetimin Etkinliğinin Ölçülmesi ve Belediyeler Üzerine Bir Uygulama” başlıklı Doktora tez çalışması, jüri tarafından lisansüstü yönetmeliğinin ilgili maddelerine göre değerlendirilip oybirliği / oyçokluğu ile kabul edilmiştir.

19 / 10 / 2012

Tez Jürisi	İmza	
	Kabul	Red
Prof.Dr.Hüseyin ERGİN (Danışman)		
Prof.Dr.İ.Yaşar VURAL (Üye)		
Prof.Dr.Vasfi HAFTACI (Üye)		
Prof.Dr.Münevver YILANCI (Üye)		
Doç.Dr.Orhan ELMACI (Üye)		

Doç. Dr. Fatih ÇELEBİOĞLU
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

Yemin Metni

Doktora tezi olarak sunduğum “Kamu Sektörü’nde İç Denetim’in Etkinliğinin Ölçülmesi ve Belediyeler Üzerine Bir Uygulama” adlı çalışmamın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım kaynakların kaynakçada gösterilenden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

19 / 10 / 2012

Serkan AKÇAY

ÖZGEÇMİŞ

1971 yılında İstanbul'un Üsküdar ilçesinde doğdu. İlkokul'u sırasıyla, İstanbul, Diyarbakır ve Ordu'da okudu. Orta ve lise öğrenimini 1988 yılında Ordu'da tamamladı. 1992 yılında Anadolu Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü'nden mezun oldu. 2003 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Yüksek Lisans programını "Perakende Satış Yapan Zincir Mağazalarda Muhasebe Örgütlenmesi ve Bir Uygulama" adlı tez çalışması ile başarıyla tamamladı.

İş deneyimi olarak sırasıyla; Karadeniz Teknik Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye ve İşletme Bölümü'nde iki yıl Araştırma Görevlisi, Bursa Nergis Holding'de üç yıl Üretim Planlama Uzmanı, Çevre ve Orman Bakanlığı Kütahya Orman Bölge Müdürlüğü'nde iki yıl V.H.K.İ., Maliye Bakanlığı Sakarya Defterdarlığında iki yıl V.H.K.İ ve Mal Müdürü Vekili, Sinop Üniversitesi Ayancık M.Y.O.'da iki yıl Öğretim Görevlisi olarak görev yaptı. Halen, iki yıldır görev yaptığı Kocaeli Üniversitesi Ali Rıza Veziroğlu M.Y.O.'da Öğretim Görevlisi ve Toptan ve Perakende Satış Programı Bölüm Başkan Yardımcısı olarak çalışmakta ve görevine devam etmektedir. Evli olup, yabancı dili İngilizce'dir.

ÖZET

KAMU SEKTÖRÜ'NDE İÇ DENETİM'İN ETKİNLİĞİNİN ÖLÇÜLMESİ VE BELEDİYELER ÜZERİNE BİR UYGULAMA

AKÇAY, Serkan

Doktora Tezi, İşletme Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Hüseyin ERGİN

Ekim, 2012, 278 Sayfa

Dünya’da son dönemde meydana gelen ülke ve şirket iflasları, dünya ve ülke ekonomilerini zor duruma sokmuştur. Bu gelişmeler, muhasebe ve denetimin önemini daha da çok artırmıştır. Sonuçta, mevcut mali bilgilerin değerlendirilmesi konuları ile iç denetim sisteminin etkinliğinin ölçülmesi ve iç kontrol sisteminin geliştirilmesi her ülke için önemli bir konu haline gelmiştir.

İç kontrolün etkinliğini ölçecek olan ise, iç denetim birimidir. İç denetim, Türkiye için, kamu yönetiminde şeffaflaşma ve Avrupa Birliği’ne giriş için de önemli bir rol oynamaktadır. 5018 sayılı kanunun kabulü ile iç denetimin Türkiye’de yerleşmesi için çok önemli bir adım atılmıştır.

İç denetçi atamalarının 2006 yılından beri yapıldığı ve eğitimlerin ise 2008 yılı sonuna kadar tamamlandığı düşünülecek olursa, 2009 yılından itibaren tam anlamıyla iç denetim kamu sektöründe yerini almıştır. Bu yıldan itibaren de, iç denetimde kamuda nasıl sonuçlar elde edileceğine dair veriler alınmaya başlamıştır.

Tez dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm, İç Denetim ile İlgili Genel Kavramlar, ikinci bölüm, Kamu Sektöründe İç Denetimin Yapısı ve İşleyişi, üçüncü bölüm, Kamu Sektöründe İç Denetim ve Kontrol Mekanizmaları ve İç Denetimin Etkinliğinin Ölçülmesi ve dördüncü bölüm ise Kamuda İç Denetimin Etkinliğinin Ölçülmesi ile İlgili Belediyeler Üzerine Bir Uygulama olarak adlandırılmıştır.

Çalışmanın son bölümünde yapılan uygulama ile, kamu sektöründe iç denetimin etkinliğinin ölçülmesi amaçlanmıştır. Bunun için, kamuda görevli 110 adet iç denetçiye 50 soruluk anket yapılmıştır. Ayrıca, 18 adet belediyenin faaliyetlerine ait girdi ve çıktılar veri zarflama analizi yöntemi ile analiz edilmiş ve sonuçlar yorumlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: İç Denetim, İç Denetim Sistemi, Etkinlik, Kamu Sektörü

ABSTRACT

MEASURING THE EFFECTIVENESS OF INTERNAL AUDIT IN PUBLIC SECTOR AND THE MUNICIPALITIES OF AN APPLICATION ON

AKCAY, Serkan

Ph.D. Dissertation, Department of Business Administration

Supervisor : Prof. Huseyin ERGIN

October, 2012, 278 Pages

The country and company bankruptcies occurring in the world recently has put world and country economies into a difficult position. These developments have increased the importance of accounting and auditing more. As a result, the issues of evaluating current financial conditions, measuring the effectiveness of internal auditing and enhancing internal auditing system have become important considerations for each country.

The thing to measure the effectiveness of the internal control is the internal auditing unit. The internal auditing plays an important role both for Turkey, for transparency in public administration and joining the European Union. The enactment of 5018 numbered law is an important step for adopting internal auditing in Turkey.

When we take into account that the assigning of internal auditors have been carried out since 2006 and their trainings were completed in 2008, we reach the conclusion that internal auditing took actual effect in the public sector fairly as from the year of 2009. As to today, some information has been started to be received in terms of which results could be obtained in the public sector by internal auditing.

The thesis consists of four chapters. The first, second, third and fourth chapters were referred respectively as Internal Auditing Concepts; The Structure and Treatment of Internal Auditing In The Public Sector; Internal Auditing In The Public Sector, Control Mechanisms and Measuring The Effectiveness of Internal Auditing; An Implementation on Municipalities In Terms of Measuring The Effectiveness of Internal Auditing in The Public Sector.

As to the implementation process of the studies, the measurement of internal auditing in the public sector was aimed at. For this reason, 110 auditors were asked to fill in a questionnaire consisting of 50 items. At the same time, some inputs and outputs regarding the activities of 18 municipalities have been analysed via data envelopment analysis method by getting the them from the activity reports of the relevant municipalities and as a last step, the data received in this way has been interpreted.

Keywords: Internal Control, Internal Control System, Effectiveness, Public Sector

TABLOLAR LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Tablo 1.1: Etkinlikle İlişkili Kavramlar.....	27
Tablo 2.1: Bazı Avrupa Ülkelerinde İç Denetim.....	69
Tablo 3.1: COSO İç Kontrol Çerçevesi İlkeleri.....	89
Tablo 3.2: İç Kontrol Bileşenleri ve Standartları.....	91
Tablo 3.3: Etkinlik ve Etkililik Karşılaştırması.....	115
Tablo 4.1: Büyükşehir Belediyeleri’nin Gelir Dağılımı	149
Tablo 4.2: Belediye Gelirleri 2006-2010.....	150
Tablo 4.3: Belediye Tahsilatları.....	150
Tablo 4.4: Ölçeğin Alt Boyutlarının İç Tutarlılıkları.....	167
Tablo 4.5: Örneklem Grubunun Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı.....	171
Tablo 4.6: Örneklem Grubunun Yaşlarına Göre Dağılımı.....	171
Tablo 4.7: Örneklem Grubunun Cinsiyetlerine Göre Dağılımı.....	172
Tablo 4.8: Örneklem Grubunun Mesleki Kıdemlerine Göre Dağılımı.....	173
Tablo 4.9: Normallik Testi.....	173
Tablo 4.10: Araştırmaya Katılan İç Denetçilerinin İç Denetimin Etkinliğiyle İlgili Görüşlerinin Ortalamaları.....	174
Tablo 4.11: Araştırmaya Katılan Kamu İç Denetçilerinin Kurumun İç Kontrolünün Yeterliliğini Ölçmedeki Etkinliği İle İlgili “İç Denetimin Yapısı ve İşleyişi” Sorularına Verdiği Cevapların Ortalaması.....	175
Tablo 4.12: Araştırmaya Katılan Kamu İç Denetçilerinin Kurumun İç Kontrolünün Yeterliliğini Ölçmedeki Etkinliği İle İlgili “İç Denetime Hazırlık Aşaması” Sorularına Verdiği Cevapların Ortalaması.....	176
Tablo 4.13: Araştırmaya Katılan Kamu İç Denetçilerinin Kurumun İç Kontrolünün Yeterliliğini Ölçmedeki Etkinliği İle İlgili “Denetim ve Raporlama Aşaması” Sorularına Verdiği Cevapların Ortalaması...	178
Tablo 4.14: Araştırmaya Katılan Kamu İç Denetçilerinin Kurumun İç Kontrolünün Yeterliliğini Ölçmedeki Etkinliği İle İlgili “İç Denetim Mevzuatı” Sorularına Verdiği Cevapların Ortalaması.....	179

Tablo 4.15: Araştırmaya Katılan Kamu İç Denetçilerinin Kurumun İç Kontrolünün Yeterliliğini Ölçmedeki Etkinliği İle İlgili “İç Denetim Sonrası Faaliyet Sonuçları” Sorularına Verdiği Cevap Ortalaması.....	180
Tablo 4.16: Araştırmaya Katılan Kamu İç Denetçilerinin İç Denetim Etkinlik Düzeylerinin Eğitim Durumu Değişkenine Göre Farklılaşması.....	181
Tablo 4.17: Araştırmaya Katılan Kamu İç Denetçilerinin İç Denetim Etkinlik Düzeylerinin Yaş. Durumu Değişk. Göre Farklılaşması.....	183
Tablo 4.18: Araştırmaya Katılan Kamu İç Denetçilerinin İç Denetim Etkinlik Düzeylerinin Cinsiyet Değişkenine Göre Farklılaşması.....	184
Tablo 4.19: Araştırmaya Katılan Kamu İç Denetçilerinin İç Denetim Etkinlik Düzeylerinin Mesleki Kıdem Değişk. Göre Farklılaşması....	185
Tablo 4.20: Araştırmaya Katılan Kamu İç Denetçilerinin İç Denetim Etkinlik Düzeylerinin Aralarındaki İlişk. Korelasyon Analizi ile İncelenmesi...	187
Tablo 4.21: Bağımlı Değişken’in Bağımsız Değişkenlerden Etkilenme Durumunu Test Etmek İçin Yapılan Regresyon Modeli.....	189
Tablo 4.22 : Etkinlik Ölçüm Yöntemlerinin Karşılaştırılması.....	194
Tablo.4.23: Veri Zarflama Analizinde Kullanılan Veriler.....	196
Tablo 4.24: Veri Zarflama Analizi Sonuçları (Belediyeler Bazında).....	199
Tablo 4.25: Geleneksel Denetim Dönemi Sonuçları (2006-2007-2008).....	201
Tablo 4.26: İç Denetim Dönemi Sonuçları(2009-2010-2011).....	201
Tablo 4.27: Geleneksel Denetim Dön.Etkinlik Sonuçları(2006-2007-2008).....	202
Tablo 4.28: İç Denetim Dönemi Etkinlik Sonuçları (2009-2010-2011).....	202
Tablo 4.29: Veri Zarflama Analizi Sonuçları (Genel Bazda İki Dönemin Karşılaştırması).....	203
Tablo 4.30: 2012 Yılı En Başarılı Belediye Başkanları Anketi (SONAR).....	210

ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa

Şekil 1.1: Kurumlarda İç Denetim'in Genel Olarak Organizasyonu	21
Şekil 2.1: 5018 Sisteminin İşleyişi.....	36
Şekil 2.2: 5018 Sayılı Kanun Kapsamı.....	38
Şekil 2.3: İç Denetim'in 5018 Sayılı Kanun'daki Yeri.....	39
Şekil 2.4: Merkezi Uyumlaştırma Birimleri.....	45
Şekil 2.5: Merkezi Uyumlaştırma (Genel Olarak).....	45
Şekil 2.6: Mali Yönetim ve İç Kontrol Yapısı.....	58
Şekil 2.7: Kamu İç Denetim Süreci.....	61
Şekil 2.8: İç Denetim'de Planlama Süreci.....	62
Şekil 2.9: İç Denetime Hazırlık Süreci.....	63
Şekil 2.10: İç Denetim'de Saha Çalışması Süreci.....	65
Şekil 2.11: İç Denetim'de Raporlama Süreci.....	66
Şekil 2.12: İç Denetim'de İzleme Süreci.....	68
Şekil 3.1: COSO Piramidi	88
Şekil 3.2: Etkinlik, Etkililik ve Verimlilik Ayrımı.....	115
Şekil 3.3: Veri Zarflama Analizi.....	129
Şekil 3.4: İç Denetim'in Etkinliği.....	142
Şekil 4.1: Büyükşehir Belediyelerinin Organizasyon Şeması.....	148
Şekil 4.2: Belediyelerde Mali Denetim.....	157
Şekil 4.3: Araştırma'nın Modeli.....	165
Şekil 4.4: Araştırmaya Katılan Kamu İç Denetçilerinin İç Denetim Etkinlik Düzeylerinin Ortalamaları.....	174
Şekil 4.5: Bağımlı Değişken'in Bağımsız Değişkenlerden Etkilenme Durumunu Test Etmek İçin Yapılan Regresyon Modeli.....	190

GRAFİKLER LİSTESİ

Sayfa

Grafik 4.1: Örneklem Grubunun Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı.....	171
Grafik 4.2: Örneklem Grubunun Yaşlarına Göre Dağılımı.....	172
Grafik 4.3: Örneklem Grubunun Cinsiyetlerine Göre Dağılımı.....	172
Grafik 4.4: Örneklem Grubunun Mesleki Kıdemlerine Göre Dağılımı.....	173
Grafik 4.5: Belediye Bazında Geleneksel Denetim Dönemi Etkinlik Sonuçları.....	205
Grafik 4.6: Belediye Bazında İç Denetim Dönemi Etkinlik Sonuçları.....	216
Grafik 4.7: Belediye Bazında Geleneksel Denetim ve İç Denetim Etkinliğinin Karşılaştırılması.....	216
Grafik 4.8: Dönemsel Bazda Geleneksel Dönem ve İç Denetim Etkinlik Karşılaştırması.....	207

KISALTMALAR

AAA	Amerikan Muhasebe Birliği
AB	Avrupa Birliği
A.G.E.	Adı Geçen Eser
A.G.M.	Adı Geçen Makale
A.G.T.	Adı Geçen Tez
AICPA	Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
BÜMKO	Bütçe ve Mali Kontrol Başkanlığı
COSO	The Committee Of Sponsoring Organizations Of The Treadway Commission
ECIIA	Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu
IASC	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IFAC	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IIA	Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü
IMA	Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü
INTOSAI	Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü
ISACA	Bilgi Sistemlerinin Denetim ve Kontrolü Birliği
IT	Bilgi Teknolojileri
İDKK	İç Denetim Koordinasyon Kurulu
KİDDER	Kamu İç Denetçileri Derneği
LAR	Yerel Yönetim Reformu
MB	Maliye Bakanlığı
OECD	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
P	Bir Sayfa (Yabancı Yayından Alıntı)
PP	Birden Çok Sayfa (Yabancı Yayından Alıntı)
SAS	Statement of Auditing Standards
SGB	Strateji Geliştirme Başkanlığı
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
S	Bir Sayfa (Yerli Eserden Alıntı)
SS	Birden Çok Sayfa (Yerli Eserden Alıntı)

TEPAV	Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı
TİDE	Türkiye İç Denetçiler Enstitüsü
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Odaları Birliği
VD	Ve Diğerleri
TÜSİAD	Türkiye Sanayici ve İşadamları Derneği
VZA	Veri Zarflama Analizi

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
ÖZET.....	v
ABSTRACT	vi
TABLolar LİSTESİ.....	vii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	ix
GRAFİKLER LİSTESİ.....	x
KISALTMALAR.....	xi
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

İÇ DENETİM İLE İLGİLİ GENEL KAVRAMLAR

1.1. İÇ DENETİM'E GENEL BAKIŞ.....	6
1.1.1. İç Denetim'in Tanımı.....	6
1.1.2. İç Denetim'in Önemi.....	7
1.1.3. İç Denetim'in Tarihsel Gelişimi.....	8
1.1.4. İç Denetim İle İlişkili Bazı Kavramlar.....	11
1.1.4.1.Kurumsal Yönetim	11
1.1.4.2.İç Kontrol.....	12
1.1.4.3.Risk Yönetimi.....	14
1.1.4.4.Genel Muhasebe.....	15
1.1.4.5.Yönetim Muhasebesi.....	15
1.1.4.6.Performans Denetimi.....	15
1.1.4.7.Teftiş.....	16
1.1.4.8.Dış Denetim	17
1.1.5. İç Denetim'in İşlevleri.....	18
1.1.5.1.Kuruma Değer Katma.....	18
1.1.5.2.Güvence Sağlama ve Danışmanlık.....	18
1.1.5.3.Standartlara Uygunluk.....	19
1.1.5.4.Bağımsızlık.....	20
1.2. İÇ DENETİM'İN YAPISI VE İŞLEYİŞİ.....	21
1.2.1. İç Denetim'in Organizasyonu.....	21
1.2.2. İç Denetim Türleri ve İç Denetim Süreci.....	21
1.2.3. İç Denetim'de Yaklaşımlar.....	22

1.3. İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL STANDARTLARI.....	23
1.3.1. İç Denetim Standartları.....	23
1.3.2. İç Kontrol Standartları.....	24
1.4. İÇ DENETİM'İN ETKİNLİĞİ.....	25
1.4.1. Etkinliğin Tanımı.....	25
1.4.2. Etkinlik İle İlişkili Bazı Kavramlar.....	27
1.4.2.1.Etkililik.....	27
1.4.2.2.Verimlilik.....	28
1.4.2.3.Ekonomiklik.....	29
1.4.3. Etkinlik Ölçme Yöntemleri.....	29
1.4.3.1.Oran Analizi Yöntemi.....	29
1.4.3.2.Parametrik Yöntem.....	29
1.4.3.3.Parametrik Olmayan Yöntem.....	30

İKİNCİ BÖLÜM

KAMU SEKTÖRÜNDE İÇ DENETİMİN YAPISI VE İŞLEYİŞİ

2.1. 5018 SAYILI KANUN ÖNCESİ DENETİM FAALİYETLERİNİN YAPISI VE İŞLEYİŞİ.....	32
2.1.1. 1050 Sayılı Kanun'un Amacı ve Kapsamı.....	33
2.1.2. 1050 Sayılı Kanundaki Yetkili ve Sorumlular.....	34
2.1.2.1. İta Amiri.....	34
2.1.2.2. Tahakkuk Memuru.....	35
2.1.2.3. Sayman.....	35
2.2. 5018 SAYILI KANUNLA İLGİLİ DENETİM FAALİYETLERİNİN YAPISI VE İŞLEYİŞİ.....	35
2.2.1. 5018 Sayılı Kanun Hakkında Genel Bilgiler.....	37
2.2.2. 5018 Sayılı Kanun'un Amacı ve Kapsamı.....	37
2.2.3. 5018 Sayılı Kanun'da Adı Geçen Yetkili ve Sorumlular.....	38
2.2.3.1.Bakan.....	39
2.2.3.2.Üst Yönetici.....	40
2.2.3.3.İç Denetçi.....	40

2.2.3.4.Harcama Yetkilisi.....	42
2.2.3.5.Gerçekleştirme Görevlisi.....	43
2.2.3.6.Muhasebe Yetkilisi.....	43
2.2.3.7.Merkezi Uyumlaştırma Birimi.....	44
2.2.3.8.Strateji Geliştirme Başkanlığı.....	46
2.2.3.9.İç Denetim Koordinasyon Kurulu.....	48
2.3. KAMU SEKTÖRÜ'NDE MALİ REFORM'UN NEDENLERİ.....	49
2.3.1. Hile ve Yolsuzlukları Önleme İhtiyacı.....	49
2.3.2. Kuruma Değer Katma İhtiyacı.....	50
2.3.3. Sorumluluk ve Hesap Verme İhtiyacı.....	51
2.3.4. Saydamlık İhtiyacı.....	51
2.3.5. Tasarruf İhtiyacı.....	52
2.3.6. Riskleri Bilme ve Derecelendirme İhtiyacı.....	53
2.4. KAMU İÇ KONTROL SİSTEMİ.....	54
2.4.1. Kamu İç Kontrol Bileşenleri.....	54
2.4.1.1.Kontrol Ortamı.....	54
2.4.1.2.Risk Değerlendirmesi.....	55
2.4.1.3.Kontrol Faaliyetleri.....	55
2.4.1.4.Bilgi ve İletişim.....	55
2.4.1.5.İzleme.....	56
2.4.2. İç Kontrol Süreci.....	56
2.4.2.1.Harcama Öncesi Kontrol.....	56
2.4.2.2.Ön Mali Kontrol.....	57
2.5. KAMU İÇ DENETİMİ TÜRLERİ.....	58
2.5.1. Sistem Denetimi.....	58
2.5.2. Performans Denetimi.....	59
2.5.3. Mali Denetim.....	59
2.5.4. Uygunluk Denetimi.....	60
2.5.5. Bilgi Teknolojileri Denetimi.....	60
2.6. KAMU İÇ DENETİMİ SÜRECİ.....	60
2.6.1. Planlama ve İç Denetime Hazırlık Süreci.....	60
2.6.2. İç Denetimin Yürütülmesi Süreci.....	64
2.6.3. Raporlama Süreci.....	65
2.6.4. İzleme Süreci	67

2.7. KAMU İÇ DENETİMİ MODELİ ÖRNEKLERİ..... 69

2.7.1. A.B.D. Modeli.....	70
2.7.2. A.B. Kuzey Modeli.....	71
2.7.3. A.B. Güney Modeli.....	71
2.7.4. A.B. Karma Model.....	71

2.8. İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM STANDARTLARININ

HAZIRLANMASINA KATKI SUNAN KURUMLAR..... 72

2.8.1. Ulusal Kuruluşlar.....	72
2.8.1.1.Maliye Bakanlığı (MB).....	72
2.8.1.2.İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDDK).....	72
2.8.1.3.Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE).....	76
2.8.1.4.Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavir Odaları Birliği (TÜRMOB).....	76
2.8.1.5.Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK).....	77
2.8.1.6.Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK).....	78
2.8.1.7.Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK).....	79
2.8.2. Uluslararası Kuruluşlar.....	80
2.8.2.1.İç Denetçiler Enstitüsü (IIA).....	80
2.8.2.2.Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (INTOSAI).....	80
2.8.2.3.The Committee Of Sponsoring Organizations Of The Treadway Commission (COSO).....	80
2.8.2.4. Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konf. (ECIIA).....	81
2.8.2.5. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC).....	81
2.8.2.6.Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASC).....	82

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAMU SEKTÖRÜ'NDE İÇ DENETİM İLE İÇ KONTROL MEKANİZMALARI VE İÇ DENETİMİN ETKİNLİĞİNİN ÖLÇÜLMESİ

3.1. TÜRKİYE'DE KAMU SEKTÖRÜ'NDE İÇ DENETİM

MEVZUATININ GELİŞİMİ..... 84

3.1.1. İç Denetim Mevzuatı.....	84
3.1.2. İç Kontrol Mevzuatı.....	85
3.2. KAMU İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM STANDARTLARI.....	86
3.2.1. Dünya’da İç Kontrol ve İç Denetim Standartları.....	86
3.2.1.1.COSO İç Kontrol Standartları.....	86
3.2.1.1.1.Kontrol Ortamı.....	89
3.2.1.1.2.Risk Değerlendirme.....	89
3.2.1.1.3.Kontrol Faaliyetleri.....	90
3.2.1.1.4.Bilgi ve İletişim.....	90
3.2.1.1.5.Gözetim.....	90
3.2.1.2.INTOSAI İç Kontrol Standartları.....	92
3.2.1.2.1.Genel Standartlar.....	93
3.2.1.2.2.Ayrıntılı Standartlar.....	93
3.2.1.3.IIA Uluslararası İç Denetim Standartları.....	94
3.2.1.3.1.Nitelik Standartları.....	94
3.2.1.3.2.Performans Standartları.....	95
3.2.2. Türkiye’de İç Kontrol ve İç Denetim Standartları	97
3.2.2.1.Kamu İç Kontrol Standartları.....	97
3.2.2.2.Kamu İç Denetim Standartları.....	100
3.3. İÇ DENETİM’İN ETKİNLİĞİNİN ÖLÇÜLMESİ.....	114
3.3.1. İç Denetimin Etkinliği.....	114
3.3.2. Etkinlik Ölçümünde Dikkat Edilecek Hususlar	116
3.3.3. Etkinlik Ölçümünün Tarihçesi.....	117
3.3.4. Etkinlik Ölçme Yöntemleri.....	119
3.3.4.1.Oran Analizi İle Ölçme.....	120
3.3.4.2.Parametrik Yöntem İle Ölçme.....	121
3.3.4.2.1.Stokastik Sınır Analizi.....	122
3.3.4.2.2.Regresyon Analizi.....	124
3.3.4.3.Parametrik Olmayan Yöntem İle Ölçme.....	126
3.3.4.3.1.Veri Zarflama Analizi.....	126
3.3.4.3.1.1.Veri Zarflama Analizinde Kavramlar.....	129
3.3.4.3.1.2.Veri Zarflama Analizinin Matematiksel Gösterimi	132
3.3.4.3.1.3.Veri Zarflama Analizi Süreci.....	133
3.3.4.3.1.4.Veri Zarflama Analizi Yöntemleri.....	135
3.3.4.3.2.Veri Madenciliği.....	139
3.3.5. İç Denetimin Etkinliği.....	140

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KAMU'DA İÇ DENETİMİN ETKİNLİĞİNİN ÖLÇÜLMESİ İLE İLGİLİ BELEDİYELER ÜZERİNE BİR UYGULAMA

4.1. BELEDİYELERİN ORGANİZASYON YAPISI.....	147
4.2. BELEDİYELERİN GELİR VE GİDERLERİ	148
4.2.1. Belediyelerin Gelirleri.....	151
4.2.2. Belediyelerin Giderleri.....	154
4.3. BELEDİYELERDE İÇ DENETİM	155
4.4. ARAŞTIRMA HAKKINDA.....	159
4.4.1. Araştırma'nın Amacı ve Önemi.....	159
4.4.2. Araştırma'nın Problemi.....	160
4.4.3. Araştırma'nın Sınırlılıkları.....	161
4.4.4. Literatür Taraması.....	161
4.5. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ.....	165
4.5.1. Model.....	165
4.5.2. Evren-Örnekleme.....	165
4.5.3. Veri Toplama Araçları.....	166
4.5.4. Verilerin Analizi.....	169
4.5.5. Bulgular ve Yorumlar.....	170
4.5.5.1. Anket İle İlgili Bulgular ve Yorumlar.....	171
4.5.5.2. Veri Zarflama Analizi İle İlgili Bulgular ve Yorumlar.....	193
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	211
EKLER.....	215
KAYNAKÇA.....	260
DİZİN.....	278

GİRİŞ METNİ

GİRİŞ

Son zamanlarda şirket yolsuzlukları ile ülke iflaslarının arttığı bir dünyada, kısıtlı kaynaklardan sonsuz ihtiyaçların karşılanabilmesi için, hem özel sektörde hem de kamu sektöründe şirket veya ülke imkanlarından katma değer meydana getirebilme isteği çok önemli bir gündem konusu haline gelmiştir. Katma değer meydana getirebilmek için de yapılan arayışlar sonucunda, iç denetimin bu konuda önemli bir rol oynayabileceğinden hareketle, iç denetim özel sektör ve kamu sektöründeki yerini bu sorumlulukla almıştır.

İç denetim iç kontrolün etkinliğini ölçer. Eğer iç denetim etkin olarak yürütülürse, iç kontrol sistemi de etkin çalışma imkanına sahip olabilir. İç kontrol sistemi etkin çalışırsa, kurumunda amaçlarına etkin bir şekilde ulaşabilme imkanı olabilir.

İç denetim, iç kontrol ve kurum etkinliği arasındaki ilişkinin sorgulanmasıyla ilgili yapılan araştırmaların iç denetimin katma değer meydana getirebilme özelliğini ne ölçüde yerine getirebildiği sorusuna verilecek cevap açısından önemli olduğu düşünülmektedir.

Araştırmanın amacı, Türkiye’de yakın zamanda kamu kurumlarında uygulanmaya başlanan iç denetimin etkin çalışıp çalışmadığının tespiti ile daha önce uygulanan yöntem olan geleneksel denetim ile iç denetim dönemine ait faaliyet sonuçlarının karşılaştırılması ve etkin olan denetim biçiminin tespitidir.

5018 Sayılı Kanun’un kabulünden sonra iç denetim ile ilgili maddeler 01.01.2006 yılında yürürlüğe girmiş olsa da, 2006, 2007 ve 2008 yıllarında, iç denetimle ilgili bir geçiş süreci yaşanmıştır. Bu üç yıllık sürede iç denetçi atamaları peyderpey yapılmış ve iç denetçilerin eğitimleri tamamlanmıştır. Atama ve eğitim süreçlerinden sonra iç denetim birimlerinin oluşturularak, iç denetimin kamu kurumlarında fiili olarak başlaması ise 2009 yılını bulmuştur. 2011 yılı itibarıyla, atamaya izin verilen 1369 adet iç denetçi kadrosunun 774 adeti dolu olup, 595 adet kadro ise boştur. Kadroların % 57’si doludur. Bu da iç denetim sürecinin ne kadar ağır işlediğinin bir göstergesidir. 2012 yılı itibarıyla, belediyeler içinde halen bir adet iç

denetçi ataması bile yapmamış ve iç denetimi halen teftiş kurulları aracılığıyla götüren belediyeler mevcuttur.

İşte bu nedenlerden dolayı, iç denetim uygulamasına fiili olarak iç denetim birimlerinin kurulmasıyla 2009 yılı itibarıyla başlayan belediyelerin iç denetiminin etkinliğinin ölçülmesi ve 2009 yılından önceki geleneksel denetim uygulaması ile etkinlik açısından kıyaslama zorunluluğu doğmuştur.

Araştırma problemi, iç denetimin etkin çalışıp çalışmadığı sorusudur. Etkin ise, daha da iyi sonuçlar alabilmek için neler yapılabilir, etkin değilse de sorunları tespiti, çözümü ve etkin olabilmesi için neler yapılması gerekir sorularının cevaplanması gerekliliği bulunmaktadır.

Araştırma'nın hipotezleri;

H₁ : İç denetimin etkinliği ile kurumun faaliyet sonuçları arasında bir ilişki vardır.

H_{1a}: İç denetimin yapısı ve işleyişi ile iç denetim sonrası ortaya çıkan kurum faaliyet sonuçları arasında bir ilişki vardır.

H_{1b}: İç denetime hazırlık ve planlama aşaması ile iç denetim sonrası ortaya çıkan kurum faaliyet sonuçları arasında bir ilişki vardır.

H_{1c}: İç denetimin fiili olarak yapıldığı dönem ve raporlama aşaması ile iç denetim sonrası ortaya çıkan kurum faaliyet sonuçları arasında bir ilişki vardır.

H_{1d}: İç denetim mevzuatı ve standartları ile iç denetim sonrası ortaya çıkan kurum faaliyet sonuçları arasında bir ilişki vardır.

Araştırmada, yöntem olarak ulusal ve uluslararası yayın ve verilerden hareketle literatür taraması, mevzuat incelemesi ve belediyeler üzerine iki adet araştırma gerçekleştirilmiştir. Belediyelerde bir çok etkinlik ölçümü ile ilgili çalışma yapılmasına rağmen, iç denetim dönemi ile geleneksel denetim döneminin etkinliklerinin ölçülerek karşılaştırılmasının yapıldığı bir çalışmaya rastlanılmadığı için ve global krizlerdeki artış ile iç denetimin öneminin arttığı bir dönemde, doktora tezlerinde aranan, bilinen bir yöntemi yeni bir alana uygulama amacına da uygun olarak bu tez konusu seçilmiştir.

İlk uygulama olarak, yerel yönetimlerde çalışan iç denetçilere “İç Denetimin Etkinliği” başlıklı beş bölümden oluşan bir anket uygulaması yapılmıştır. İç denetçilere, kamu iç denetçileri derneği sitesi www.kidder.org.tr sitesi yoluyla, yazışma yöntemiyle ve yüz yüze anket yöntemiyle ulaşılarak anket tamamlanmıştır. Ankete 110 adet kamu iç denetçisi katılmıştır ve sonuçları SPSS istatistik paket programında analiz edilmiştir.

Ayrıca, tezde veri zarflama analizi yöntemiyle 18 adet belediyeye etkinlik analizi uygulaması yapılmıştır. 5018 sayılı kanunun kabulünden sonra geçiş dönemi olan ve iç denetçi atamaları ile eğitim süreçlerinin tamamlandığı ve geleneksel denetimin uygulanmaya devam ettiği son üç yıllık geçiş dönemi (2006-2007-2008) ile faaliyet raporları ile ilk iç denetim sonuçlarının alındığı üç yıllık iç denetim dönemi (2009-2010-2011) karşılaştırılarak, hangi dönemin daha etkin olduğunun tespiti yapılmaya çalışılmıştır. Uygulama yapılan 18 adet belediyeye ait veriler ilgili belediyelerin söz konusu altı yıla ait ve kamuoyu ile paylaşılmış faaliyet raporlarından alınmıştır. Anket sonuçlarıyla veri zarflama analizi sonuçları arasında ilişki kurularak, her iki araştırma sonucunda elde edilen sonuçlara ise tezin son bölümü olan dördüncü bölümde yer verilmiştir.

Araştırma'nın kapsamı, iç denetim uygulaması yapılan yerel yönetim kuruluşlarından belediyelerdir. Tezin sınırlılığı ise şu şekilde oluşmuştur: İç denetim anketinde tezin evreni, iç denetim uygulamasını fiili olarak yapan belediyelerde görev yapan tüm iç denetçilerdir. Bu iç denetçilerin sayısı 272'dir. Tezde örneklem ise 110 adet iç denetçidir.

Veri zarflama analizindeki örneklem ise, 7 adet büyükşehir belediyesi, 4 adet il belediyesi ve büyükşehir sınırları içindeki 7 adet ilçe belediyesinden oluşan 18 adet belediyedir.

Tez, dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm, İç Denetim ile İlgili Genel Kavramlar olarak adlandırılmıştır. Bu bölümde genel kavramlar teorik olarak bir çok bilimsel eserden alıntı yapılarak incelenmiştir. İkinci bölüm, Kamu Sektöründe İç Denetimin Yapısı ve İşleyişi olarak adlandırılmıştır. Bu bölümde iç denetimin kamu kurumlarında organizasyonu ve bu organizasyonun nasıl işlediği bir çok bilimsel eser

incelenerek açıklanmaya çalışılmıştır. Üçüncü bölüm ise, Kamu Sektöründe İç Denetim ve Kontrol Mekanizmaları ve İç Denetimin Etkinliğinin Ölçülmesi olarak adlandırılmıştır. Bu bölümde ise, iç denetim ve iç kontrol mevzuatı, standartları bir çok bilimsel eser taranarak incelenmiştir. Ayrıca, iç denetimin etkinliğinin ölçümü konusu teorik çerçevede incelenmiştir. Araştırma sonuçlarının yer aldığı dördüncü ve son bölüm ise, Kamuda İç Denetimin Etkinliğinin Ölçülmesi ile İlgili Belediyeler Üzerine Bir Uygulama olarak adlandırılmıştır. Bu bölümde ise, kamu kurumlarında iç denetimin etkinliğinin ölçülmesi ile ilgili olarak, kamu kurumlarında görev yapan 110 adet iç denetçiye uygulanmış olan, “İç Denetimin Etkinliği” adlı anket çalışmasına yer verilmiş ve sonuçları detaylı olarak analiz edilmiştir. Ayrıca, belediyeler incelenmiş ve 18 adet belediye üzerine bir gelir gider etkinliği çalışması ile geleneksel denetim dönemi ile iç denetim dönemi veri zarflama analizi yöntemiyle analiz edilerek karşılaştırılmıştır. Etkinlik açısından, hangi dönemin sonuçlarının daha etkin olduğu tespit edilmeye çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM
İÇ DENETİM İLE İLGİLİ GENEL KAVRAMLAR

BİRİNCİ BÖLÜM

İÇ DENETİM İLE İLGİLİ GENEL KAVRAMLAR

1.1.İÇ DENETİM'E GENEL BAKIŞ

Kurum ve işletmenin faaliyetlerinin, para ve mal hareketlerinin, kurum çalışanlarının eylemlerinin, aynı kuruma bağlı denetim birimince denetlenmesidir. İç denetim, faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini esas alır. İşletmede görevli kişilerin tutum ve davranışlarını denetler. Tavsiyelerde bulunur. İç denetim, işletmedeki iç kontrolün etkinliğini arttırmayı ve bu sistemi test etmeyi amaçlar (Güçlü, 2008: 5).

1.1.1. İç Denetim'in Tanımı

İç Denetçiler Enstitüsü'nün yaptığı ve uluslararası kabul görmüş iç denetim tanımı şöyledir: İç denetim; kurumun her türlü etkinliğini denetlemek, geliştirmek, iyileştirmek ve kuruma değer katmak amacıyla, bağımsız ve tarafsız bir şekilde güvence ve danışmanlık hizmeti vermektir.

İç denetimin tanımı ayrıca bir çok bilimsel kaynakta yapılmıştır. Sırasıyla bazı tanımlar incelenecek olursa;

İç denetim, organizasyona yönelik bir hizmet olarak o organizasyonun faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla o organizasyon bünyesinde oluşturulan bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur (Moeller, 2005: 3).

İç denetim; kurum faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlarına, programlarına ve yasalara uygunluğunu ölçerek, iç kontrol sisteminin amacına uygun işleyip işlemediğini değerlendirir. İç denetim, örgütün iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirdiği için aynı zamanda bizzat kendisi iç kontrol aracıdır (Özer, 1997: 201).

İç denetim, iç kontrol sisteminin kalitesini bağımsız olarak değerlendiren ve sistemin iyileştirilmesi yönünde yönetime öneri ve tavsiyeler sunan bir mekanizmadır (Özel, 2007: 161).

İç denetim, esas itibariyle, organizasyonun kabul edilmiş hedeflerinin gerçekleşmesindeki etkinliği ölçmek ve değerlendirmek suretiyle risk yönetimi, kontrol ve yönetim hakkında Kurum Başkanına bağımsız ve tarafsız bir görüş sunar. Ayrıca, iç denetimin bulguları ve tavsiyeleri denetlenen alanlardaki hat yönetimine yarar sağlar (Korkmaz, 2007: 4).

Başka bir ifade ile iç denetim, bir şirkette kurmay görevi üstlenmiş firma çalışanlarınca sonuçları sadece firma içi raporlanmak amacıyla yapılan bir denetimdir. Bu denetimde mali nitelikteki faaliyetler ile mali nitelikte olmayan faaliyetler gözden geçirilir, değerlendirilmesi yapılır ve sonuçları işletme yönetimine rapor edilir (Ergin, 2007: 8).

İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetimin temel amacı, üst yönetimin sorumluluklarını yerine getirmesine yardımcı olmaktır (Haftacı, 2011: 65).

5018 Sayılı Kanunun 63. maddesinde ise, iç denetim kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, 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 gerçekleştirilir.

1.1.2. İç Denetim'in Önemi

Muhasebe mesleğinin “katiplik” olmadığı bilincinin giderek yerleşmesine bağlı olarak, muhasebenin denetim ile olan birlikteliği her geçen gün daha da önem arz etmektedir. Dünya’da son dönemde meydana gelen şirket iflaslarının, ülkelerin ekonomisini zor duruma soktuğu gözler önündedir. Denetimin ana hedefinin hata ve hileleri tespit etmek değil, engellemek olduğu bilinciyle, işletme içerisinde ortaya

çıkabilecek ve gerek işletme varlıklarına ve gerekse işletme yönetimine zarar verebilecek hata, hile ve aykırılıkların önlenmesine yönelik kabul görmüş standartların yanı sıra yeni teknikler de geliştirilmelidir. Artık günümüzde işlemlerini bilgisayar ile yürütmeyen işletme neredeyse kalmamıştır. Bilgisayar ortamında izlenen kayıtların denetiminde, en etkili yöntem bilgisayar ortamından yararlanarak yapılacak denetimlerdir. Avrupa Birliği'ne girmek isteyen Türkiye'de, giderek kaynakları daha akıllıca kullanıp daha verimli bir şekilde üretim yapmaya yönelme yaygınlık kazandıkça muhasebenin ve denetimin önemi de kuşkusuz artacaktır. Şirketlerin kendi bünyelerinde kurdukları iç denetim birimleri, şirketin verimliliği yönündeki çalışmalarından başlayarak, karlılığı ve mali analizleri ile şirket çalışanlarına, şirket sahibine, ortaklara ve yatırımcılara yol göstermesi açısından, oluşturulması gereken ve günümüzde oldukça fazla önem gösterilen bir birim olmuştur. İşletmelerde faaliyet gösteren iç denetim birimi, önemi yadsınmayacak, dünü ve yarını gösteren bir olgudur (Tokaç, 2006).

Organizasyonlar büyüyüp kompleks bir hal aldıkça, ilave operasyonel problemler doğmakta ve bunların çözümü için iç denetim birimlerine başvurulmaktadır. Bu çerçevede iç denetim, operasyonel birimlerin belirlenen politikalara uyumunda, etkin bir kontrolün ve birlikteliğin sağlanmasında rol oynamaktadır (Whittington ve Pany, 1998: 722).

1.1.3.İç Denetim'in Tarihsel Gelişimi

Amerika'da 1933 tarihli Menkul Kıymetler Yasası'nda ve 1934 yılında Menkul Kıymet Borsaları Yasası'nda halka arz edilmiş menkul kıymetlere ilişkin yapılan düzenlemelerde yoğun olarak muhasebeden ve denetimden yararlanılması, işletmelerce muhasebe kayıtlarının doğruluğunun incelenmesi ve muhasebe kontrolleri ile uyum sağlanması için yalnız dış denetimle yetinilmeyeceğinin anlaşılmasına yol açmıştır. Bu yüzden işletmeler iç denetim birimlerini kurmuşlardır. Dış denetim mesleğinin geçmişinin çok eski olmasına rağmen, iç denetim, 1940'lı yıllardan sonra önem kazanmaya başlamıştır. Bu yıllardan sonra iş hayatında ortaya çıkan çeşitli gelişmeler, profesyonellere yetki devri nedeniyle iç denetim mesleği hızla gelişmiş ve başta 1941 yılında ABD'de kurulan İç Denetim Enstitüsü (IIA) ile kurumsal kimlik kazanmıştır (Korkmaz, a.g.m.: 7-10).

IIA'in iç denetim ile ilgili çalışmalara başlamasıyla birlikte iç denetim; standartları, etik kuralları ve sistematik yaklaşımlara sahip bir meslek olarak gelişmeye ve daha fazla önem kazanmaya başlamıştır. İlk olarak 1947 yılında yayımlanan “İç Denetimin Sorumlulukları Bildirgesi” zaman içerisinde iç denetim standartlarına dönüşmüş, 1978 yılına gelindiğinde ilk defa “Genel Kabul Görmüş İç Denetim Standartları” yayımlanmıştır. Dolayısıyla, iç denetimin tanımına uygun bir şekilde ifa edilebilmesi için, iç denetim faaliyetinin temel prensiplerinin tanımlanması, katma değer ne anlam ifade ettiğinin belirlenmesi ve iç denetimin performansının değerlendirilmesi amacıyla Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü Uluslararası İç Denetim Standartları geliştirilmiştir. İç denetime ilişkin standartlar ilk kez, uluslararası bir meslekî kuruluş olan ABD İç Denetçiler Enstitüsü tarafından iç denetimin rolünün ve sorumluluklarının özetini kapsayan bir tebliğ biçiminde yayımlanmaya başlanmış ve mesleğin gelişimine paralel olarak bu tebliğlerin sayısı on üçü bulmuştur. Bu tebliğler daha sonra bir kurgu ve üslup içinde bir araya getirilerek İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları adıyla dünya çapında kabul görmüştür (Özeren, 2000).

20. yüzyıla gelindiğinde, iç denetimin kapsamı, fonksiyonu değişmeye başlamıştır. Özellikle İngilizler, ABD’de yaptıkları önemli yatırımlarını bağımsız olarak kontrol etme ihtiyacı duydukları için denetim 19 uncu yüzyıl süresince yatırımcılarla birlikte İngiltere’den ABD’ye taşınmıştır (Sawyer, 1988: 19-44).

İç denetimin kamu kesiminde uygulanmaya başlaması ise nispeten daha yakın bir geçmişte gerçekleşmiştir. Denetim faaliyeti, her zaman kamu mali yönetiminin ayrılmaz bir parçası olarak görülmüş ve giderek kamu kesimi performansının geliştirilmesi için bir araç olarak algılanmaya başlamıştır (Diamond, 2002: 4).

İç denetimin öneminin artmasına neden olan kilometre taşlarından bazıları aşağıdaki şekilde sıralanabilir (İç Denetim Merkezi, 2012).

- 1933 yılında Amerika’da SEC(Security Exchange Commission)’in kurulması,
- 1941 yılında Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (Institute of Internal Auditors - IIA)’nın kurulması,
- 1956 yılında IIA tarafından "Statement of Responsibilities of the Internal Auditors"ın yayınlanması,

- 1985 yılında The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Committee (COSO)'nin kurulması,
- 1987 yılında Treadway Komisyonu tarafından "National Commission on Fraudulent Financial Reporting" (NCFR Raporu)'ın yayınlanması,
- 1989 yılında IIA tarafından "İç Denetim Standartları"nın yayınlanması,
- 1990 yılında IIA tarafından iç denetim için ilk resmi tanımın yapılması,
- 1991 yılında SAS (Statement of Auditing Standards) no: 65 "The Auditors Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statement"ın yayınlanması,
- COSO tarafından 1992 yılında "İç Kontrol Çerçevesi"nin yayınlanması
- 1992 yılında İngiltere'de Cadbury Komisyonu tarafından "Cadbury Raporu"nın yayınlanması,
- 1995 yılında Kanada'da "Canadian Institute of Chartered of Accountants" tarafından "Guidance on Control" (COCO Raporu)'ün yayınlanması,
- 1995 yılında IIA'nın Türkiye şubesi olarak Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE)'nin kurulması,
- 1999 yılında İngiltere'de "The Financial Reporting Council" tarafından "Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code" (Turnbull Raporu)'nin yayınlanması,
- 1999 yılında IIA Yönetim Kurulu tarafından "İç Denetim Mesleki Uygulama Çerçevesi"nin kabul edilmesi,
- 1999 yılında "Blue Ribbon Committee Raporu"nın yayınlanması,
- 2002 yılında Afrika'da "The King Report on Corporate Governance for South Africa" (King Raporu) isimli raporun yayınlanması,
- Enron Skandalı sonrası 2002 yılında Amerika'da "Public Accounting Reform and Investor Protection Act. (Sarbanes-Oxley) Yasası"nın kabul edilmesi,
- COSO tarafından 2006 yılında "Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi"nin yayınlanması,
- 2007 yılında IIA Yönetim Kurulu tarafından "Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Çerçevesi"nin Kabul Edilmesi, şeklinde sıralanabilir.

1.1.4.İç Denetim İle İlişkili Bazı Kavramlar

Kurumsal yönetim, iç kontrol, risk yönetimi, performans denetimi, teftiş, genel muhasebe, yönetim muhasebesi ve dış denetim gibi kavramlar iç denetimle ilişkisi olan kavramlardan bazılarıdır. Bu kavramlar sırasıyla incelenecek olursa;

1.1.4.1.Kurumsal Yönetim

Kurumsal yönetimin en önemli ilkelerinden biri şeffaflıktır. İşletme ile ilgili tüm gelişmeler şeffaflık ilkesi gereği kamuoyuna duyurulur. İç denetim sonucu oluşan faaliyet raporu da şeffaflık gereği kamuoyu ile paylaşmakta ve kamuoyu bilinçlendirilmektedir.

Kurumsal Yönetim bir şirketteki tüm hissedar gruplarının haklarının ve sorumluluklarının etkin bir şekilde tanımlandığı bir sistem olarak tanımlanmaktadır (Ho and Wong, 2001: 139).

Kurumsal Yönetim, sömürünün engellenmesini sağlamaya yönelik mekanizmalar topluluğunun harekete geçmesini sağlamaktır. Sadece, şirketlerin yönetimi ve denetimine ilişkin kurallar bütünü değildir. Kurumsal yönetim, şirketin fon sağlayıcılarının yatırımlarının korunmasına yönelik gerçekleştirilen uygulamalardır. Kurumsal yönetimi benimseyen şirketleri tercih eden yatırımcılar hem şirket faaliyetlerini pasif bir şekilde dönemsel temelde incelerler, hem de kendilerini sömürmeye teşebbüs eden yöneticileri sürekli olarak kontrol edebilirler. Kurumsal yönetim uygulaması ile hissedarların yanında diğer çıkar sahipleri de sömürü ortamından şeffaf bir ortama geçerek, şirket ile ilişkilerini geliştirebilirler (Kula, 2006: 12-16).

Şirketin üst yönetiminin yönetilmesi şeklinde de ifade edilen kurumsal yönetim, işletmelerin stratejik yönetimi ve yönlendirilmesi ile görevli ve sorumlu üst yönetimin bu görev ve sorumluluklarını yerine getirirken, işletme üzerinde kendilerini belirli nedenlerle hak sahibi gören pay sahipleri, çalışanları, tedarikçi müşteri ve diğer toplumsal kurumlarla olan ilişkileri kapsamaktadır (Ülgen ve Mirze, 2004: 422).

1.1.4.2.İç Kontrol

İç kontrol ve iç denetim arasında karşılıklı bir ilişki bulunmaktadır. İç denetim, iç kontrolün önemli ve farklı bir boyutu olarak değerlendirilebilir. İç denetim fonksiyonunun temel amacı, üst yönetimin sorumluluklarını yerine getirmesine yardımcı olmaktır. İç denetim, iç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliği ile ilgili olarak yönetime bilgi sağlar, değerlendirmeler yapar ve tavsiyelerde bulunur. Bu bakımdan, iç denetim ve içdenetçiler işletmeyi kontrol altında tutmada birer danışman olarak kabul edilmektedirler (Yılancı, 2006: 13).

İç kontrol kavramı aslında yöneticinin işletmede yapılan ve tanımlanan işleri değerlendirme ve düzeltme faaliyeti olarak ifade edilen kontrol kavramıyla örtüşmekte olup, işletme içinde bir fonksiyon olarak yapılması gerekli kontrollerin sistematik yapısını ifade eder (Çatıkkaş ve Yurtsever, 2007: 7).

İç kontrol sistemi, işletme yönetimi tarafından tasarlanan ve makul düzeyde güvence sağlamayı amaçlayan bir süreçtir. İyi işleyen bir iç kontrol sisteminin hem iç hem de dış denetim çalışmalarına önemli katkıları bulunmakla birlikte iç kontrol, bağımsız denetçilerin finansal tablo denetimi amaçları için kullandığı bir araçtan öte, işletme yöneticilerinin kendi amaçları ve bilgi sistemleri açısından üzerinde önemle durmaları gereken bir konu haline gelmiştir (Yılancı, 2003).

İşletmelerde güçlü bir iç kontrol yapısının unsuru; iyi işleyen, zamanında ve doğru bilgiler sağlayan muhasebe bilgi sistemidir. Muhasebe bilgi sistemi, iç kontrol yapısının etkinlik düzeyi ve güvenilirliğinin sağlanması ile yakından ilgilidir. İyi bir iç kontrol yapısı ancak muhasebe bilgi sisteminin yönetimin ihtiyaçlarına uygun bir şekilde düzenlenmesi ile mümkündür (Türedi, 2007).

İç Kontrol, örgütün planı ile işletmenin varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak, faaliyetlerin verimliliğini arttırmak, saptanmış yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek amacıyla kabul edilen ve uygulamaya konulan tüm önlem ve yöntemleri içerir (Güredin, 2007: 316).

İşletmeye güven esasının temelinde sağlam bir iç kontrol sistemi yatar. Finansal raporlamanın güvenilirliği, işletme faaliyetlerinin etkililiği ve verimliliği, yasalara ve diğer düzenlemelere uygunluk iç kontrol sisteminin amaçlarını oluşturur (Gensse, 2005: 185).

Bir yönetim fonksiyonu olan iç kontrolün, sistemli ve etkin olarak işletilmesinden beklentiler şu şekilde sıralanabilir (Venables ve Impey, 1988: 7).

- Muhasebe bilgilerinin doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması,
- İşletmenin sahibi olduğu varlıkların korunması,
- Mevcut kaynakların etkin ve ekonomik bir şekilde kullanılması,
- Planlara, politikalara, stratejilere ve mevzuata uygunluğun sağlanması,
- Programlar ve öngörülen işler için saptanmış olan amaçların elde edilmesidir.

İngiltere Hazinesi tarafından Avrupa Birliği'ne aday ülkelerin yararlanması amacıyla hazırlanan bir dökümanda ise: (Korkmaz, a.g.m.: 8).

İç Kontrol Sistemi;

- Örgütsel hedeflerin gerçekleşip gerçekleşmediği,
- Faaliyetlerin etkinliği,
- Kaynakların ekonomik ve verimli kullanımı,
- Yürürlükteki politikalara, prosedürlere, kanunlara ve yönetmeliklere uygunluk,
- Sahtecilik, kanuna aykırılık veya yolsuzluk sonucu ortaya çıkanlar da dahil olmak üzere varlıkların ve menfaatlerin her türlü kayba karşı korunması,
- Bilgilerin, hesapların ve verilerin doğruluğu ve güvenilirliği hususlarında makul güvence sağlamak üzere örgüt bünyesinde tesis edilmiş sistemler ağının bütününe kapsar.

Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, bu sistemin gerektiği şekilde işletilmesi ve izlenmesi yönetimin sorumluluğundadır. Ne kadar ayrıntılı ve özenli bir biçimde tasarlanmış olursa olsun, hiçbir iç kontrol mekanizması hataların ortaya çıkarılması ve önlenmesi bakımından yüzde yüz güvence sağlamaz. Bu nedenle, yönetimin iç kontrol yapısının etkinliğini düzenli bir biçimde izlemesi ve gözden

geçirmesi gerekir. Yöneticiler iç kontrollerin kalitesi hakkında bilgiyi, iç kontrol yapısının bir parçası olarak oluşturulan iç denetim biriminin raporlarından edinebilirler. Başka bir deyişle iç denetim iç kontrollerle ilgili olarak yönetime bilgiler sağlar, değerlendirmeler yapar ve önerilerde bulunur (Korkmaz, a.g.m.: 8-9).

İç denetimin görevi iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçmek ve iç kontrol sistemini sürekli iyileştirmektir.

Muhasebe bilgileri ve iç kontrol sistemi işletme verimliliğini geliştirme sürecinde önemli bir rol üstlenmektedirler. Birbirine bağlı olarak isleyen bu süreçte iç kontrolün sağlanması güvenilir bilgi sistemi sağlarken; güvenilir bilgi sistemi sayesinde verimlilik elde edilmektedir. Etkin bir verimliliğin yürürlüğe girmesi için belli başlı iç kontrol sistemi ilkeleri söz konusudur (Yılancı, 2001: 41-46).

1.1.4.3.Risk Yönetimi

İç denetimin en önemli işlenlerinden biri de, işletmenin risklerini tespit etmek, daha sonra bu riskleri analiz ederek yüksek riskten düşük riske doğru bir sıralama yaparak riski yüksek yerlerden denetime başlamak. Riski yüksek yerlerden denetime başlamak yolsuzluk ve suistimalleri önleme açısından önemli bir husustur.

Risk yönetimi, 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. İç denetim birimince yapılacak risk değerlendirmesi dört aşamadan oluşur (IIA Uluslararası İç Denetim Enstitüsü, 2009).

Bu aşamalar;

- Denetim evreninin tanımlanması,
- Denetim alanlarının belirlenmesi,
- Yapısal risk düzeylerinin belirlenmesi,
- Denetim alanlarının önceliklendirilmesi şeklinde sıralanır.

1.1.4.4.Genel Muhasebe

Genel muhasebe, işletmenin varlıklarını ve kaynaklarını tespit etmek amacıyla yapılan işlemlerin bütünüdür. İç denetim de genel muhasebenin kayıt altına almış olduğu bu varlık ve kaynakların mevzuata uygun ve doğru bir şekilde yapılıp yapılmadığını sorgulamak için çalışmalar yapmakla yükümlüdür.

Muhasebenin 4 temel fonksiyonu bulunmaktadır bunlar; kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek ve raporlamaktır (Bektöre vd, 2002: 1).

1.1.4.5.Yönetim Muhasebesi

Yönetim muhasebesi, üst yöneticiye işletmenin durumunu özet bir şekilde görebilmesi ve buna göre karar verebilmesi amacıyla raporlama yapmaktır. İç denetimin en önemli işlevlerinden biri de, denetim sonucunda ulaşılmış olduğu sonuçları üst yöneticiye raporlama yoluyla sunmaktır. Her iki raporlamada da amaç, üst yöneticiye işletmenin durumu hakkında bilgilendirmek ve üst yöneticinin vereceği karara ışık tutmaktır.

İşletme yöneticileri tarafından alınan kararlarda kullanılabilme özellikleri konusunda, bu bilgilerin değerlendirilip, analiz edilebilmeleri için geliştirilmiş bulunan kavram ve teknikleri konu alan muhasebe türüdür (Ergin, 2007: 21).

Yönetim muhasebesi, işletme yönetiminin karar alma, planlama, kontrol, (başarı ya da performans ölçümü) düzenleme işlevlerinde önemli bir role sahiptir. Özellikle, işletme kaynaklarının etkin kullanımının sağlanmasında önemli bir misyon üstlenerek, işletmede verimlilik (kalite) artışı sağlayarak karın maksimizasyonunu (en çoklanmasını) sağlamaktadır (Elmacı, 2007: 3).

1.1.4.6.Performans Denetimi

Performans denetimi; kaynakların verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkeleri açısından yönetilip yönetilmediğini ve mali sorumluluğun gereklerinin makul ölçüde karşılanıp karşılanmadığını görmek için bir kurumun faaliyetlerinin değerlendirilmesi olarak tanımlanmaktadır. Bu denetimde, denetlenen kurumun kaynaklarını verimli,

etkin ve tutumlu bir biçimde yönetmede ve kullanmada gerekli özeni gösterip göstermediği incelenir (Özer, 1992: 31-33).

İç denetim de bir çeşit performans denetimi yapar. İç denetim, iç kontrol sisteminin performansını ölçebilme amacıyla çalışmalarını yürütür.

Performans denetimi; denetlenen kurum kaynaklarının verimlilik, etkinlik ve tutumluluk esasları çerçevesinde yönetilip yönetilmediğini anlamak için faaliyetlerin bağımsız bir şekilde değerlendirilmesi olarak tanımlanabilir (Sayıştay Başkanlığı, 2002: 1).

1.1.4.7. Teftiş

Teftiş sonuç odaklı bir denetim anlayışı iken, iç denetim süreç odaklı bir denetim anlayışıdır.

Türk Dil Kurumu sözlüğünde, “teftiş” kavramı, “denetim” kavramıyla, “denetim” kavramı, “denetleme” ile karşılanmaktadır. “Denetleme”, “bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırma, denetim, bakı, teftiş, murakabe, kontrol” olarak tanımlanmaktadır.

Teftiş ve denetim kavramları arasında, teftişin denetime oranla insan unsuruna daha çok ağırlık vermesi, teftişin esas itibarıyla kamudan kamuya yönelen faaliyetler için kullanılan bir kavram olduğu halde denetimin kamudan özele yönelen faaliyetler için de kullanılabilen bir kavram olması ve teftişin yerindelik denetimini de içermesi, mesleki alanda ve yaygın tarihsel kullanım itibarıyla “teftiş” kelimesi klasik devlet teşkilatında en üst yönetici adına yapılan bir görevi çağrıştırırken, denetim kelimesinin aynı çağrışımı yaygın olarak yapmaması, bunun yerine her kademedeki yöneticiyle rahatlıkla ilişkilendirilebilmesi ve “teftiş” kelimesi esas itibarıyla denetim görevini meslek olarak icra edenlerin faaliyetlerini tanımlamakta kullanılırken, kural olarak, asıl işi yöneticilik olan hiyerarşik amirlerin yaptıkları denetimler için bu kelimenin kullanıldığının pek görülmemesi hususlarında kavramsal düzeyde farklılıklar olduğu ifade edilebilir. Mali Teftiş bir soruşturma faaliyetidir. Genellikle merkezi bir kuruma (Maliye Bakanlığı) rapor veren harcama sonrası mali kontrol faaliyetidir ve başlıca

hataların soruşturulmasını ve sorumlu kişi ve kurumların yaptırıma tabi tutulmasını hedefler (OECD, Dataoecd).

1.1.4.8.Dış Denetim

İç denetim, kurum içi yapılan bir çalışmadır. İç denetim sonucunda meydana gelen oluşum ise, dış denetime tabi tutularak denetimin güvencesi artırılmaya çalışılır. Eğer, iç denetim sonucu gözden kaçan bir durum varsa, dış denetim ile bu husus giderilmeye çalışılarak denetimin amacına ulaşması sağlanır.

Dış denetim; örgütün, kendi personeli olmayan denetçilerden oluşan, örgütle doğrudan ilgili, bağlı vb. şekilde organik bağı olmayan bağımsız ve farklı bir tüzel kişiliği olan denetim organı, grubu veya kişisi tarafından denetlenmesidir. Dış denetimin amacı, kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının meclise raporlanmasıdır. Dış denetim bakımından yapılan düzenlemelerle Sayıştay denetiminin kapsamı genişletilmekte; genel yönetim kapsamındaki tüm kamu idarelerinin harcama sonrası dış denetiminin Sayıştay tarafından gerçekleştirilmesi sağlanmaktadır (Karaaslan, 2006: 27).

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 68. Maddesine göre; Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır. Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak gerçekleştirilir. Sayıştay yerel yönetimler üzerinde “dış mali denetim” yapar. İçişleri Bakanlığı’nın denetimi, 5302 sayılı Kanun’un 38. ve 5393 sayılı Kanun’un 55. Maddesine göre; İl özel idaresi, belediye ve bağlı idarelerin malî işlemler dışında kalan diğer idarî işlemleri, hukuka uygunluk, idarenin bütünlüğü açısından İçişleri Bakanlığı tarafından da denetlenir. İçişleri Bakanlığı’nın denetimi “dış idarî” denetimdir.

5355 sayılı kanun'un 22. maddesine göre denetim; mahallî idare birliklerinin denetimi İçişleri Bakanlığı'nca yapılır. İçişleri Bakanlığı mahalli idareler birlikleri üzerinde hem mali ve hem de idari denetim yetkisine sahiptir (Güngör, 2007).

1.1.5.İç Denetim'in İşlevleri

İç denetimin belli başlı unsurları; kuruma değer katma, güvence sağlama ve danışmanlık, standartlara uygunluk ve bağımsızlık gibi unsurlardır.

1.1.5.1.Kuruma Değer Katma

Türkiye İç Denetim Enstitüsü, kuruma değer katmayı şu şekilde tanımlamıştır: Değer katma, güvence ve danışmanlık hizmetleri yoluyla kurumun amaçlarını gerçekleştirme, fırsatlarını artırma ve kurum faaliyetlerini geliştirerek kurumun riske maruz kalmasını azaltmaktır.

İç denetimin yaklaşımı kurumun faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmektir. Kurumun yönetim süreçlerindeki önemli riskleri değerlendirmek suretiyle, yönetim sürecinin iyileştirilmesi yönünde faaliyet gösterir. Gelecek odaklı olup, insanların hatalarından ziyade sistemlerin ve süreçlerin hataları ile ilgilenir. Koruyucu hekimlik anlayışına sahiptir. Risk odaklı yeni bir denetim anlayışı olup, kurum karşı karşıya olduğu riskleri biliyor mu? Bu riski yönetmek için neler yapıyor? Alınan tedbirler yeterli midir? gibi soruların cevaplarını arar. Mevzuata uygunsuzluk, hata, hile ile verimsiz uygulamaları, önleyici ve tespit edici bir sistemdir (Kaya, 2008).

1.1.5.2.Güvence Sağlama ve Danışmanlık

Güvence sağlama ve danışmanlık işlevi, idare içinde etkin bir iç denetim sisteminin var olduğuna; kurumun risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve işlem süreçlerinin etkin bir şekilde işlediğine; üretilen bilgilerin doğruluğuna ve tamlığına; kurum varlıklarının korunduğuna; faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğine dair kurum içine ve dışına yeterli güvencenin verilmesidir (Arcagök, 2006: 192).

1.1.5.3.Standartlara Uygunluk

Denetimin amacı, denetlenen kurum veya kuruluşun faaliyetleri hakkında değerlendirme yapmak ve bir yargıya ulaşmaktır. Ortaya konacak sonuçların ve değerlendirmelerin inandırıcı, güvenilir ve saygın olabilmesi, yeterince açık, belirgin ve objektif değerlendirmeler olmasına bağlıdır. Objektifliği sağlamanın en güvenilir yolu ise, denetimde önceden birtakım kriterler belirlemek ve bunlara uygun hareket etmektir. Bu kriterler, genel olarak denetim standartlarını oluşturmaktadır (Köse, 2007: 50).

Yüksek Denetim Kurumları Uluslararası Kuruluşu olan ve Sayıştay'ın da üyesi bulunduğu INTOSAI, üye ülke yüksek denetim kurumları arasında denetim usul, metot ve teknikleri yönünden bir birliktelik sağlamak amacıyla 1984 yılında kurduğu Denetim Standartları Komitesi aracılığıyla denetimde uyulması gerekli standartları saptamış ve söz konusu ilkeler 1987 yılında yayınlanarak üye ülkelere duyurulmuştur. Ancak Haziran 1989 yılında Berlin'de toplanan XIII. INTOSAI Kongresinde, denetim standartlarında mahkeme şeklinde kurulmuş yüksek denetim kurumlarının bu özelliklerinden kaynaklanan belirli ihtiyaçlarına da cevap verecek biçimde değişiklikler yapılarak anılan standartların yeniden düzenlenmesi önerilmiştir. Bu öneri çerçevesinde gerekli değişiklikler yapıldıktan sonra denetim metodolojisi ve uygulamasına ilişkin son düşünceleri, eğilimleri ve konuları mümkün olduğu ölçüde yansıtan ve “yaşayan” bir belge olma niteliğini kazanan INTOSAI Denetim Standartları, INTOSAI Yönetim Kurulunun Ekim 1991 tarihinde Washington DC’de yaptığı toplantıda onaylanmıştır.

Türkiye’de denetim standartları ile ilgili ilk çalışmalar 1964-1968 yılları arasında Yeniden Düzenleme Komisyonu tarafından Tekdüzen Muhasebe Sisteminin tespiti ile yapılmış ve 1972 yılından itibaren de iktisadi devlet teşekküllerinde uygulanmaya başlanmıştır. İlk olarak SPK’nın 18.06.1988 tarihinde yayımladığı tebliğler ile denetleme ilke ve kuralları hukuki bir nitelik kazanmıştır. Bu kurallar SPK mevzuatına tabi olan kuruluşlarda yapılan denetimin sermaye piyasası mevzuatı yönünden geçerli olarak kabul edilmesini sağlamak için kabul edilmiştir. Ancak SPK’nın belirlediği bu standartların daha doğru bir biçimde hazırlanması konusunda Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB) sorumluluk üstlenmiştir. TÜRMOB tarafından amacı Türkiye

Muhasebe Denetim Standartlarını belirlemek olan, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Komitesi (TMUDESK) kurulmuştur. Ancak muhasebe standartlarında belli ölçüde bir aşama kaydedilip bir taslak oluşturulmasına karşın denetim standartlarında henüz amaca uygun ve genel kabul görmüş bir sonuca ulaşamamıştır. TMUDESK'in bu standartları hazırlama amacı; ülke genelindeki tüm işlemlerin denetiminde esas alınması gereken standartların belirlenmesidir (Koçak, 2005: 1-2).

Standart, geniş bir iç denetim faaliyet sahasının gerçekleştirilmesiyle ve iç denetim performansının değerlendirilmesiyle ilgili gerekleri tanımlayan ve IIA İç Denetim Standartları Kurulu tarafından yayınlanan meslekî bir beyandır. Standartların amaçları şunlardır; iç denetim uygulamasını olması gerektiği gibi temsil eden temel ilkeleri tanımlamak; katma değer yaratan iç denetim faaliyetlerini teşvik etmeye ve hayata geçirmeye yönelik bir çerçeve oluşturmak; iç denetim performansının değerlendirilmesine uygun bir zemin oluşturmak ve gelişmiş kurumsal süreç ve faaliyetleri canlandırmaktır.

1.1.5.4.Bağımsızlık

İç denetimin fonksiyonunun etkin bir şekilde yerine getirebilmesi için bağımsızlık en önemli koşuldur. Bu bağımsızlık, iç denetçinin idari olarak bağlı olduğu makamdan bağımsız olduğu anlamına gelmemektedir (Arcagök, a.g.e.: 192).

Önemli olan iç denetçinin görevinde bağımsız olmasıdır. Diğer bir ifadeyle iç denetçinin, denetim bulgularını, değerlendirme ve önerilerini her hangi bir etki altında kalmadan raporlayabilmesi ve iç denetim faaliyetinin denetlediği faaliyetlerden bağımsız olması gerekmektedir. Ancak iç denetimin idari olarak bağlı olduğu kurumda söz konusu denetim faaliyetlerini yapmasının bağımsızlığı zedeleyecek bazı sakıncalarının da olabileceği unutulmamalıdır. Çünkü iç denetçinin; özlük hakları ve atanma şekli yönünden bağlı bulunduğu idarenin olumsuz bir durumunu tespit etmede ne kadar objektif davranabileceği üzerinde durulması gereken bir konudur. Bu nedenle iç denetçinin görevini tarafsızlıkla ve bağımsız olarak yerine getirebilmesi için, atanma, görevden alınma ve özlük haklarıyla ilgili olarak yapılacak düzenlemelerin iç denetçinin bağımsızlığını destekleyecek nitelikte olması kısacası “iç denetimin fonksiyonel bağımsızlığının güvence altına alınması” gerekmektedir. İç denetimin fonksiyonel

bağımsızlığının güvence altına alınması söz konusu olduğunda, merkezi bir iç denetim birimi ya da bir merkezi uyumlaştırma biriminin varlığı aranmaktadır (Gösterici, 2006: 182).

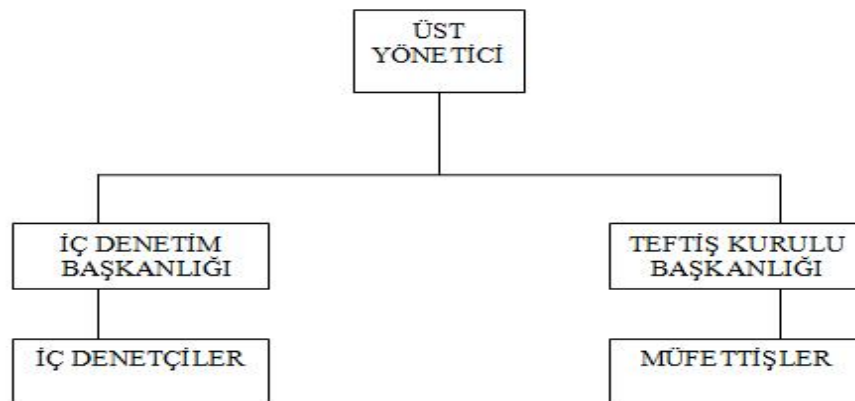
1.2.İÇ DENETİM'İN YAPISI VE İŞLEYİŞİ

İç denetim faaliyeti, işletmenin kendi bünyesinde kurulan iç denetim biriminde çalışan ve o işletmenin bir elemanı olan iç denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedir (Oksay ve Acar, 2007: 27).

1.2.1.İç Denetim'in Organizasyonu

İç denetim, iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçebilmek amacıyla, işletmenin risklerini analiz edip derecelendirerek suistimal ve yolsuzlukları önlemeye çalışan, işletme için katma değer meydana getirmeyi görev sayan bir organizasyondur. Aynı organizasyonda farklı birim olarak yer alan teftiş kurulu sonuç odaklı denetim yaparken iç denetim ise süreç odaklı bir denetim yapar.

Şekil 1.1: Kurumlarda İç Denetim'in Genel Olarak Organizasyonu



1.2.2.İç Denetim Türleri ve İç Denetim Süreci

İç denetim birimi, uygunluk denetimi, performans denetimi, mali denetim, bilgi teknolojisi denetimi ve sistem denetimi yapan bir birimdir.

İç denetim süreci sırasıyla; planlama, denetime hazırlık, saha çalışması, raporlama ve izleme aşamalarından oluşur.

1.2.3.İç Denetimde Yaklaşımlar

a) Proaktif İç Denetim Anlayışı: Proaktif yaklaşım, fırsat ve tehditleri doğmadan görmek, bir durumu ya da olasılığı önceden tahmin edip ona göre belirli çıkarımlar ve duruşlar hazırlamaktır. Önceleri sadece geçmiş uygulamaların kontrolünden ibaret olması yönüyle reaktif bir süreç olan iç denetim, danışmanlık ve değer katma gibi işlevler ile birlikte aynı zamanda proaktif bir süreç haline gelmiştir (Aksoy, 2002: 62).

İç denetçiler daha proaktif bir yaklaşım sergileyerek vizyonlarını genişletmelidir. Bu bağlamda iç denetçiler bünyesinde yer aldıkları organizasyonun iş süreçlerinin kalitesine, güvenilirliğine, duyarlılığına ve maliyet etkinliğinin iyileştirilmesine daha fazla katkıda bulunabilir. Bu katkılar “denetim esnasında kontroller, risk yönetimi ve uygulama örnekleri ile ilgili olarak elde ettikleri bilgileri yöneticilerle paylaşmak, kaynaklarının çoğunu karşılaşılan risklerle bağlantılı olarak yeterli kontrollerin sağlanmasını güvence altına almak, tasarım aşamasındaki sistemlerin incelenmesi, denetledikleri alanlarda ortaya çıkan olumsuz eğilimleri ve riskleri belirlemek amacıyla veri tabanlarının sürekli olarak izlenmesi için ileri teknolojik araçlar geliştirmek” şeklinde olabilir (Demirbaş, 2005: 175).

b) Risk Odaklı İç Denetim Anlayışı: İç denetim, risk yönetimine iki yolla destek olabilmektedir. İlk olarak, risk yönetimi çerçevesinin bir bütün olarak iyi ve etkili çalıştığı ve belirli risklerin istenen düzeyde yönetildiği konusunda yönetim kuruluna ve yönetime objektif bir güvence sağlamakta, ikinci olarak iç denetim faaliyeti zamanını ve emeğini, kurum çapında düzgün risk yönetimi süreçlerinin kurulmasına ve uygulanmasına katkıda bulunan danışmanlık faaliyetlerine harcamaktadır (Gönülaçar, 2007: 11).

Risk odaklı iç denetim, risk yönetimi süreçlerinin çıktılarını kullanmak suretiyle denetimde odak noktası olarak yüksek riskli alanları seçmektedir. Böylelikle, denetimde etkinliğin artırılması, maliyet ve zaman tasarrufu sağlanması amaçlanmaktadır (Kishalı ve Pehlivanlı 2006: 7).

c) Müşteri Odaklı İç Denetim Anlayışı: Bu anlayış, kendisinden bir sonraki süreci müşteri kabul eder ve kaliteyi her bir süreçte oluşturmak yoluyla nihai ürünün hatasız olarak sunulması ve müşteriyi memnun etmeyi esas alır. Müşteri odaklı yaklaşımda, iç denetim çalışanları sistemin kullanıcısı ile sıkı bir iletişim içerisine girerek, iç denetim birimi, denetlenen birimini iş ortağı olarak görerek, bağımsızlık ve tarafsızlığa ilişkin standartları zedelemekten denetlenenle iş ortaklığı türünden ilişkiler kurabilirler. Bu anlayışa göre iç denetim birimi, bir uygunluk denetimi faaliyeti yerine bilgi paylaşımı ve en iyi uygulamayı işletmede oluşturma amacını taşımalı, taraflar amaç olan kalite, uygunluk ve güvenilirliğin sağlanmasında takım oyununun önemini, birlikte çalışmanın zıtlasmaya tercih edilmesi gerektiğini ve bunun kontrollerin daha hızlı ve daha iyi uygulanmasına katkı sağlayacağını anlamalıdır. Organizasyon içerisinde iletişim, denetim hedefleri, kapsamı, yaklaşımı ve raporlama stratejisi konusunda denetlenenin açık biçimde bilgilendirilmesi, denetim sürecinin stratejik noktalarına işletme yönetimin dahil edilmesi ve önemli iş süreçleri, riskler, sorunlar hakkında önerilerinin alınması, denetim raporlarında yer alan tavsiyelerin yerine getirilmesi amacıyla daha yapıcı stratejilerin geliştirilmesi, denetlenene denetim bulgularının ayrıntılı biçimde raporlanması şeklinde sağlanabilir. Bu amaçla, işletmelerde oluşturulacak ağ sistemleri kesintisiz ve eşzamanlı olarak bilgi toplanmasına yardımcı olacağı gibi organizasyonda kaliteli bir iletişim ortamı da sağlayabilir (Demirbaş, 2005: 175).

1.3.İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL STANDARTLARI

Kurum iç denetiminde kullanılan standartlar, iç denetim ve iç kontrol standartları olmak üzere ikiye ayrılır.

1.3.1.İç Denetim Standartları

Nitelik standartları ve çalışma standartları olmak üzere ikiye ayrılır. Nitelik standartları iç denetim birimi ve iç denetçilerin sahip olması gereken özelliklere, çalışma standartları ise iç denetim faaliyetinin aşamalarına ve sonuçlarının izlenmesine yöneliktir. İç 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. Bu faaliyet, idarelerin yönetim, kontrol ve risk yönetimi süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir (Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, a.g.m.).

İç Denetim Standartlarının belirlenmesinde, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları” esas alınmış, bunun yanı sıra diğer uluslararası denetim standartlarından da yararlanılmıştır. Standartlar, iç denetçilerin niteliklerini ve iç denetim faaliyetinde uygulanması gereken süreçleri belirler. Standartlar, iç denetimin planlanması, uygulanması ve raporlanması ile iç denetçilerin yetkin, dürüst, tarafsız ve bağımsız bir şekilde görev yapabilmelerine ilişkin hususları düzenler.

Standartlar; iç denetimin uygulanmasına ilişkin temel ilkeleri tanımlamak, uygulamaya yönelik bir çerçeve oluşturmak, iç denetimin kalitesinin değerlendirilmesi için gereken ölçütleri belirlemek, kurumsal işlem ve süreçlerin gelişimini desteklemek suretiyle iç denetimin katma değerinin artırılmasını amaçlar. İç denetimin kalitesinin kurum içinde ve dışında kabul görebilmesi için Standartlar ve Meslek Ahlak Kurallarının iç denetçiler tarafından iyi anlaşılması ve denetim faaliyetlerinin icrasında bu standart ve kurallara bağlı kalınması büyük önem taşır. İç denetim birim yöneticileri ve iç denetçilerin bu standart ve kurallara uymaları zorunludur. Standartlarda öngörülmeleyen durumlarda ise IIA’nın belirlemiş olduğu “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları”nın uygulama önerilerine uyulur (Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, 2012).

1.3.2.İç Kontrol Standartları

Kamu İç Kontrol Standartları, uluslararası standartlar ve iyi uygulama örnekleri çerçevesinde, iç kontrolün; kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme bileşenleri esas alınarak, tüm kamu idarelerinde uygulanabilir düzeyde olmasını sağlamak üzere genel nitelikte düzenlenmiştir (Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, 2009).

Genel ve ayrıntılı standartlar olmak üzere iki grupta inceleyebilecek bu standartlar aşağıda özetlenmiştir:

Genel Standartlar;

- ✓ Hedeflere ulaşılacağına dair makul güvence,
- ✓ Yönetim ve çalışanların destekleyici tavrı,
- ✓ Sistemde yer alanların yeterliliği ve dürüstlüğü,
- ✓ Her bir faaliyet için kontrol hedefleri,
- ✓ Yöneticilerin çıktıları sürekli izleyebileceği gözetim kontrolleri, şeklinde özetlenebilir.

Ayrıntılı Standartlar;

- ✓ Belgeleme; her türlü belge kolayca elde edilebilmeli,
- ✓ İşlemlerin ve olayların anında kaydedilmesi,
- ✓ İşlemlerin önceden belirlenmiş kişilerce gerçekleştirilmesi,
- ✓ Görevlerin dağıtılması,
- ✓ Denetim, şeklinde özetlenebilir (Saltık, 2007).

1.4. İÇ DENETİM'İN ETKİNLİĞİ

İç denetimin bu görevi kamu harcamalarında etkinliğin sağlanmasından öte kamu zararının tespiti ve tahsilini sağlamakta diğer kamu idari birimlerinde benzer durumların önüne geçme amacının olduğu düşünülmektedir. Yakalanma olasılığı nedeniyle, iç denetimin önleyici bir özelliğini ön plana çıkarmaktadır. Etkinlik denetimi hedeflere ulaşma derecesini, ne derece amaca uygun üretim yapıldığını maliyetlerle de bağlantı kurarak ifade eder, olumlu ve olumsuz etkenleri ele alır (Sayıştay Başkanlığı, 2001: 20).

1.4.1.Etkinliğin Tanımı

Etkinlik, bir kuruluşun ulaşması planlanan hedef ile kuruluşun elde ettiği çıktının karşılaştırılmasıdır. Bu, kuruluşun gerçekleştirdiği sonuç ile gerçekleştirilmesi gereken arasındaki uygunluk olup, sisteme yöneliktir (Coşkun, 1981: 2).

Etkinlik, işletmecilik boyutu itibariyle; örgütlerin belirlenmiş amaçlarına ulaşmak amacıyla gerçekleştirdikleri faaliyetlerin sonucunda bu amaçlara ulaşmayı belirleyen bir performans ölçütüdür. Dolayısıyla etkinlik amaçlara yönelik bir kavramdır ve amaçların gerçekleşme düzeyini işletmenin çıktılarıyla ilişkilendirerek belirler (Bakırcı, 2006: 87).

Etkinlik tam olarak karın maliyete oranının hesaplanmasıyla bulunmaktadır. Yani bir anlamda maliyet - fayda analizi yapılmakta, elde edilen yani gerçekleştirilen durumun amaçlanan duruma oranı bulunmaktadır. Bu süreç sonucunda, kurumun stratejik hedeflerine ve amaçlarına ne ölçüde ulaşıldığı belirlendiğinden, etkinlik amaçlara yönelik bir kavram olarak kabul edilebilir. Çünkü amaçların gerçekleşme düzeyi, sonuçların analizi ile belirlenmektedir. Bu çerçevede etkinlik, hedeflere ulaşma başarısı olarak da ifade edilebilir. Etkinliğin değerlendirilmesinde çıktılar üzerinde yapılacak ölçümlerle birlikte kamu idaresinin performansı da dikkate alınmalıdır. Bu durum kamu harcama denetimini, iç denetimin bir parçası haline getirmektedir (Özer, 2005: 115-116).

İşletme literatüründe ise konuyla ilgili olarak daha farklı yorumlar yapılmaktadır. Örneğin Peter Drucker'e göre yönetim ve organizasyonel alanda etkinlik, doğru işin yapılması anlamında olup, bir yöneticinin performansını ölçme kriterlerinden birisidir. Daha geniş anlamda etkinlik, doğru işlerin yapılması şeklinde tanımlanmaktadır. Yani etkinlik bir girdi-çıkıtı mekanizması aracılığı ile doğru işi yapabilme yeteneğidir. Etkin bir yönetici belli bir çıktıyı elde etmek için girdilerin niteliklerini artırabilen bir yöneticidir. Yani yönetici maliyetleri minimize edip , belli bir amaç için kaynakları etkin kullanabiliyorsa bu yönetici etkin faaliyet gösteriyor demektir. Burada etkinlik aynı zamanda çalışan insanın bir deneyim süreci içinde niteliğinin yükseltilmesi ve geliştirilmesi anlamına da gelmektedir (Kök ve Deliktaş, 2003: 45).

Etkinlik, eldeki girdilerden ne denli iyi çıktı üretilebileceğini göstermektedir. Yani etkinlik, çıktıları üretmede kaynakların optimal kullanılma derecesini belirlemektedir (Çağlar, 2003 :11).

1.4.2.Etkinlik İle İlişkili Bazı Kavramlar

Etkinlik bazı kavramlarla yakından ilişkilidir. Bunlardan bazıları etkililik, verimlilik ve ekonomiklik kavramlarıdır.

Tablo 1.1: Etkinlikle İlişkili Kavramlar

Etkinlik, Verimlilik, Etkililik ve Ekonomiklik Kavramları Arasındaki Benzerlik ve Farklar				
Değerlendirme Sonucu	Etkili	Etkin	Verimli	Ekonomik
<i>Kurum hedeflerine/stratejik amaçlarına ulaşmıştır.</i>	✓	✓	⊗	⊗
<i>Kurum faaliyetlerini en az maliyetle (kaynak bileşeniyle) gerçekleştirmiştir.</i>	⊗	✓	✓	✓

Kaynak: Gegin, 2011

1.4.2.1.Etkililik

Etkililik, örgütlerin, gerçekleştirdikleri faaliyetlerin sonucunda amaçlara ulaşma derecesini belirleyen bir performans boyutudur (Horngren, vd., 2000: 229).

Etkinlik ve etkililik birbiri ile çok karıştırılan iki kavramdır. Etkinlik mevcut kaynakların kullanımı ile ilgili bir kavram olmasına karşın etkililik amaçlarla ve çıktılarla ilgili bir kavramdır.

Etkililik daha çok şu soruların cevabı gibi gözükmemektedir:

- Gerçekten ihtiyaç duyulan, yararlı mal ve hizmetler üretildi mi?
- Çıktı üretiminde ne sağlanmak isteniyorken ne sağlandı?
- Sonuç olarak dönem başındaki planlarımızın % kaçını gerçek oldu?

Etkililik kavramı ulaşılacak çıktı hedefi, yeni bir performans standardının başarılması ve ya bütün kısıtlamalar kaldırıldığında olanaklı olan ideal potansiyeli

içermektedir. Bundan dolayı örgütsel anlamda etkililiğin iki düzeyi vardır (Baş ve Artar, 1990: 34).

Etkililik kavramı, daha çok örgütün istediği sonuçlara ulaşma düzeyi ve derecesini ifade etmektedir. Sonuç, fiziksel değerlerle ifade edilen çıktıdan daha farklı bir anlam taşımaktadır. Örneğin; bir işletmenin araştırma ve geliştirme bölümünün geliştirdiği yeni ürün sayısı çıktıdır, ancak bu ürünler içinde talebi ya da pazarı hazır olanların sayısı da sonuçtur. Bir başka örnek vermek gerekirse, bir işletmenin bilgi işlem merkezinde hazırlanan programların sayısı çıktıyı belirler, ancak bu programlar içinde uygulanabilir nitelikte olanlar ve gereksinimlere cevap verenler sonuçtur. Etkililik sonuç aşamasında gerçekleşmiş olur (Akal, 2005: 37).

1.4.2.2. Verimlilik

Verimlilik dar anlamda üretim odaklı bir kavram olup asıl olarak etkenlik ve etkililik bileşenlerinden oluşmakla birlikte randıman, yenilik çalışma yaşamının kalitesi gibi performans boyutlarını da içine almaktadır (Akal, a.g.e.: 36).

Verimlilik; çıktılar ile girdiler arasındaki ilişkiyi ifade eder. Mal, hizmet ve diğer değerler ile bu mal ve hizmetlerin elde edilmesi için kullanılan kaynaklar arasındaki ilişkiyi gösterir (Koçdemir, 2004: 143).

Klasik performans anlayışında; verimlilik, bir sistemde yaratılan çıktılarla, bunları yaratmak için kullanılan girdiler arasındaki oran olarak tanımlanmakta ve kaliteden söz edilmemektedir. Oysa günümüzde çıktı kalitesini sağlamadan ulaşılacak verimlilik hiçbir anlam ifade etmemektedir. Bu çerçevede kalite de performansın gelişimine büyük katkı sağlamaktadır (Akal, a.g.e.: 48-49).

Verimlilik; bir üretim ya da hizmet biriminin ürettiği çıktı ile bu çıktıyı üretmek için kullandığı girdi arasındaki ilişki anlamına gelmektedir. Bugünkü anlamıyla, toplam çıktının toplam girdiye oranı olarak ifade edilmektedir (Kutlar vd., 2004: 139).

1.4.2.3.Ekonomiklik

Ekonomiklik ise kaynakların uygun miktar ve kalitede, uygun zamanda ve uygun yerde en uygun maliyetle elde edilmesi anlamına gelir. Bu noktada dikkat edilmesi gereken husus tutumluluğun az ya da çok harcama anlamına gelmediği; bunun yerine gerekli olandan fazlasını harcamama anlamına geldiğidir (Ulusoy, 2002: 31).

1.4.3.Etkinlik Ölçme Yöntemleri

Etkinlik ölçme yöntemleri; oran analizi, parametrik ve parametrik olmayan yöntemler olmak üzere 3 temel gruba ayrılır (Baysal vd., 2004: 438).

1.4.3.1.Oran Analizi Yöntemi

Tek girdinin tek çıktıya oranı olarak tanımlanan oran analizinde her oran, etkinlikle ilgili boyutlardan sadece bir tanesini göz önüne alırken diğer boyutları göz ardı etmektedir. Finansal analizlerde kullanılan oranlar (likidite, faaliyet, kârlılık vb.), o faaliyet dönemi içindeki olayların yorumunu, yalnızca ilgili orana konu olan kalemler bazında yapabilirler. Oranlarla yapılan değerlendirmelerin bir başka zayıf yönü de, mutlaka bir şeylerle karşılaştırmaya gerek duymalarıdır (Oruç, 2008).

1.4.3.2.Parametrik Yöntem

Parametrik yöntemler, etkinlik ölçümü yapılan karar birimine ilişkin üretim fonksiyonunun analitik bir yapıya sahip olduğunu varsayarlar (Bülbül ve Akhisar, 2004).

Parametrik yöntemlerde genel olarak bir gözlem kümesi vardır. Bu küme içinde en iyi performansın regresyon çizgisi sınırı üzerinde olduğu varsayılarak, bu çizgiden sapma göstermeyen gözlemler etkin; bu gözleme göre başarısız olan diğer gözlemler de etkinsiz olarak tanımlanmaktadır. Bu yöntemlere göre her durumda bir etkinlik sınırına ulaşmak olanaklıdır. Ayrıca yöntem her zaman bir rassal hatanın olacağını da varsaymaktadır. Tam etkin olan gözlemler zaten hatanın sıfır olduğu gözlemlerdir (İnan, 2000: 85-86).

1.4.3.3.Parametrik Olmayan Yöntem

Girdi ve çıktılardaki niteliksel farklılıklar etkinlik ve verimlilik hesaplamalarını zorlaştırmaktadır. Özellikle günümüzde kullanılan birbirinden farklı kaynaklar ve bunların sonucunda elde edilen birçok farklı ürün etkinliğin hesaplanmasını güçleştirmekte, bunun yanı sıra girdi ve çıktıların birimlerinin farklı olması da karşılaşılan zorluğu artırmaktadır (Bozdağ vd., 2001: 31).

Parametrik olmayan yöntemler, doğrusal programlama kökenli teknikler kullanarak hesaplama sonucunda elde edilen etkinlik değerinin etkinlik sınırına olan uzaklığını ölçer (İnan, 2000: 85).

Bu yöntemler, parametrik yöntemlerde olduğu gibi üretim biriminin yapısı ile ilgili davranışsal varsayımlara girmek zorunda olmadıkları için görece avantajlıdırlar. Buna karşın bir rassal hata terimi içermedikleri için tesadüfî ya da diğer nedenlerle oluşan hataları modele aktarılır ve etkinlik sınırını yanlış tespit edebilirler. Parametrik olmayan yöntemlerden en yaygın olanı 1978 yılında Charnes, Cooper ve Rhodes tarafından geliştirilen veri zarflama analizi yöntemidir (Berger ve Humphrey, 1997: 175-212).

İKİNCİ BÖLÜM
KAMU SEKTÖRÜNDE İÇ DENETİMİN YAPISI VE İŞLEYİŞİ

İKİNCİ BÖLÜM

KAMU SEKTÖRÜNDE İÇ DENETİMİN YAPISI VE İŞLEYİŞİ

2.1.5018 SAYILI KANUN ÖNCESİ DENETİM FAALİYETLERİNİN YAPISI VE İŞLEYİŞİ

Türk kamu mali yönetim sisteminin çatısını, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu oluşturmuştur. 1927 yılında yürürlüğe giren bu Kanun seksen yıla yakın çok az değişiklikle uygulanmıştır. Ancak zaman içinde, sosyal ve ekonomik alanlarda meydana gelen hızlı değişimler kamu mali yönetim sisteminin yeniden ele alınmasını zorunlu kılmıştır. Zira bilgi toplumu, saydamlık, hesap verilebilirlik, yönetimin ve denetimin etkinliği gibi kavramlar buna zemin hazırlamıştır (Söyler, 2006: 284).

1050 sayılı kanun giderin yapılmasını dört aşamalı bir süreçle bağlamıştır. Bu aşamalar; taahhüt, tahakkuk, verile emrine bağlama ve ödeme safhalarıdır. Devlet adına bir malın alınması veya hizmetin gerçekleştirilmesi, ödeme emrine istinaden, ita amirinin harcama talimatıyla başlar. Tahakkuk memuru, devlet giderlerini mevzuata uygun biçimde gerçekleştirip, ita amirinin olurluna sunar. İta amiri mevzuata uygun giderler için saymana devlet giderini ödeme emri ve izni verir (Candan, 2006).

Kısaca, tahakkuk memuru, devlet gelirini ve giderini mevzuatına uygun olarak gerçekleştirenlere; ita amiri devlet hizmetlerine ilişkin giderlerin ödenmesi için saymanlara yazılı emir ve izin verenlere; sayman da gelir toplama, malları saklama, gideri ödeme işlemlerini yapan ve Sayıştay'a yönetim dönemi hesabı veren kişi idi. Ayrıca, kanunun 15'inci maddesi hükmü ile tahakkuk memurluğu, ita amirliği ve saymanlık görevlerinin ikisinin bir kişide toplanması men edilmişti (Fırat, 2003: 12).

1927 yılından beri esaslı değişiklikler yapılmadan uygulanan ve Türk kamu mali yönetim sisteminin anayasası olarak nitelendirilen 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun çağdaş mali yönetim anlayışının gerisine düştüğü, gelişen ve değişen ihtiyaçları gidermede yetersiz kaldığı, parçalı bir mali yönetim ve bütçe yapısı doğurduğu, tüm kamu kurumlarını kapsamadığı, özetle dünyada ve Türkiye'de yaşanan

değişim ve dönüşümler karşısında mevcut sistemin modern yaklaşımlardan uzak bir yapı oluşturduğu herkesçe kabul edilmektedir (Candan, 2006: 38).

2.1.1.1050 Sayılı Kanun'un Amacı ve Kapsamı

1050 sayılı Kanuna göre bütçe rejimi genel bütçe, katma bütçe ve mahalli idare bütçelerden oluşmaktaydı. Tek devlet tüzel kişiliğine dâhil yasama ve yargı kurumları ile bakanlıklar ve teşkilat itibarıyla bir bakanlığa bağlı olmakla birlikte ödenekleri ayrı bir bölüm oluşturan genel idareler (daireler) genel bütçe içinde yer almaktaydı. Yine devlet yapısı içerisinde tanımlanmakla birlikte, tek devlet tüzel kişiliği içinde yer almayan, her bir ayrı tüzel kişilik sahibi bağımsız idareler (hizmet yerinden yönetimleri) ise devlet bütçesine katma bütçeli idareler adıyla dâhil edilmekteydi. Katma bütçeli idareler sahip bulundukları ayrı tüzel kişilik dolayısıyla kendilerine özel bütçelere sahiptiler (özel bütçeli idarelerdir). Bunların ayrı özel gelirleri, ayrı vezneleri, ayrı muhasebeleri bulunup ayrı bir mal rejimine ve özel hukuki kimliğe sahiptiler. 1050 sayılı Kanun merkezi yönetimi genel bütçede, hizmet yerinden yönetimlerini (özel bütçeli idareleri) katma bütçede toplamıştı (Bayar, 2003: 47-61).

1050 sayılı Kanunda bütçe türleri;

- ✓ Genel Bütçe,
- ✓ Katma Bütçe,
- ✓ Özel Bütçe ve bunlara bağlı döner sermaye bütçesi,

şeklinde düzenlenmiş ve söz konusu kanunda öngörülmemiş olmasına rağmen uygulamada fon bütçeleri de tesis edilmiştir. Ancak fonların kendi mevzuatlarında fon bütçelerinin hazırlık, uygulanma ve denetimleri bakımından 1050 Sayılı Kanuna tabi olmadıklarına ilişkin hükümler konulduğundan söz konusu fonlar mali disiplinin bozulmasına ve kamu açıklarının artmasına neden olmuşlardır. Bu nedenle son yıllarda çıkarılan kanunlarla fonların tasfiyesi yoluna gidilmiş ve bir ölçüde bu yolla mali disiplin sağlanmaya çalışılmıştır.

Diğer yandan, 1050 Sayılı Kanun bütçe ödeneklerinin kullanımını (giderin yapılmasını) dört aşamalı bir sürece bağlamıştır (Kerimoğlu, 2004: 23).

- a) Taahhüt: Bütçe ile verilen ödenek dahilinde 1. derece ita amirlerinin taahhüde girişmesi, ihale suretiyle yapılacak alımlarda ihaleye çıkılması, ihale komisyonu kararı, ihalenin onayı, yaklaşık maliyetin tespiti gibi sözleşme yapılmasına kadar ki bütün aşamalar, giderin taahhüdü aşamasını gösterir. Yolluk aylık gibi özlük hakkında, memurların istihdam edilmesiyle taahhüt yerine getirilmiş olmaktadır.
- b) Tahakkuk: Sözleşme mucibince mal veya hizmet teslim alındıktan sonra harcamanın kendine göre Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliğinde aranılan kanıtlayıcı belgelerin verile emrine bağlanıp tahakkuk memuru tarafından imzalandıktan sonra ita amirince imzalanması halinde giderin ödenmesi için saymanlara yazılı emir verilmiş olur.
- c) Verile emrine bağlama: İta amirinin giderin ödenmesi için saymana yazılı emir vermesi.
- d) Ödeme: Usulüne uygun olarak tahakkuk etmiş ve verile emrine bağlanmış harcamanın, 1050 sayılı Kanunun 81. maddesine göre sayman tarafından yapılan inceleme sonucunda ödemenin hak sahibine yapılması.

2.1.2.1050 Sayılı Kanundaki Yetkili ve Sorumlular

- ✓ Tahakkuk Memuru,
- ✓ Sayman,
- ✓ İta Amiri,
- ✓ 1050 sayılı kanunun 22. maddesinde belirtilen görevliler, olarak sayılmıştır (Durak, 2005).

2.1.2.1. İta Amiri

İta Amirliği: I. derece ita amiri bakan, merkezde yetkili kıldığı müsteşar, müsteşar yardımcısı, genel müdürler, kurul başkanları.

II. Derecede İta Amiri: Kanundan doğan II.derece ita Amirliği; üniversite rektörleri, katma bütçeli idarelerin genel müdürleri.

Devredilmiş ita Amirliği: Bakanın ödeme emrini taşraya göndermek, taşradaki

idare şube başkanlarını veya bölge müdürlerini harcamaya yetkili kılması (Kerimoğlu, a.g.m.: 23).

2.1.2.2. Tahakkuk Memuru

1050 sayılı Kanunun 22. maddesine göre Bütçe Kanunundaki ayırıma göre Maliye Bakanlığınca belli edilir. İta amirlerine yetki olarak en yakın görevliler, tahakkuk memuru olarak görevlendirilmiştir. Taşrada İdari Şube Başkanları tahakkuk memurudur (Kerimoğlu, a.g.m.: 23).

2.1.2.3. Sayman

1050 sayılı Kanunun 81. maddesine göre, bütçeye ilişkin bir giderin ödenebilmesi için, ita amiri tarafından imzalanmış bir verile emri veya kredi senedine dayanması gerekir. Saymanların verile emirlerinde yapacakları inceleme (Durak, a.g.m.).

- Giderin kendisine verilen yetki içinde olması,
- Giderin bütçedeki tertibine uygunluğu,
- Verile emrine bağlı yüklenme ve gerçekleştirme belgelerinin tamam olması,
- Maddi hata bulunmaması,
- Giderin kanunlar, tüzükler ve kararlar hükümlerine uygunluğu,
- Hak sahibinin kimliği, hususlarına aittir.

2.2.5018 SAYILI KANUNLA İLGİLİ DENETİM FAALİYETLERİNİN YAPISI VE İŞLEYİŞİ

5018 sayılı Kanunda yapılan düzenlemelerle ise; genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçeleri hazırlanma ve uygulanmasını kapsayacak şekilde bütçe türleri;

- Merkezi yönetim bütçesi,
- Sosyal güvenlik kurumları bütçeleri,
- Mahalli idareler bütçeleri, olarak düzenlenmiştir.

5018 sayılı Kanunda ise sorumlular; siyasi açıdan bakanlar ve idari açıdan üst yöneticiler yanında harcama sürecinde idari ve mali açıdan;

- Harcama yetkilisi,
- Mali kontrol yetkilisi,
- Gerçekleştirme görevlileri,
- Muhasebe yetkilisi, şeklinde sayılmıştır (Arslan, 2004).

5018 sayılı Kanun kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolünü düzenlemek üzere hazırlanmıştır. Bu kanunla, 1050 sayılı Kanundan farklı olarak mali yönetim yapısı da düzenlenmektedir. 1050 sayılı Kanunda esas olarak mali usul düzenlenmekte, mali yetki ve sorumluluklar idari yapıya bağlı görevler olarak tanımlanmakta idi (Saraç, 2005: 27).

Şekil 2.1: 5018 Sisteminin İşleyişi



Kaynak: www.icdenetim.net

2.2.1.5018 Sayılı Kanun Hakkında Genel Bilgiler

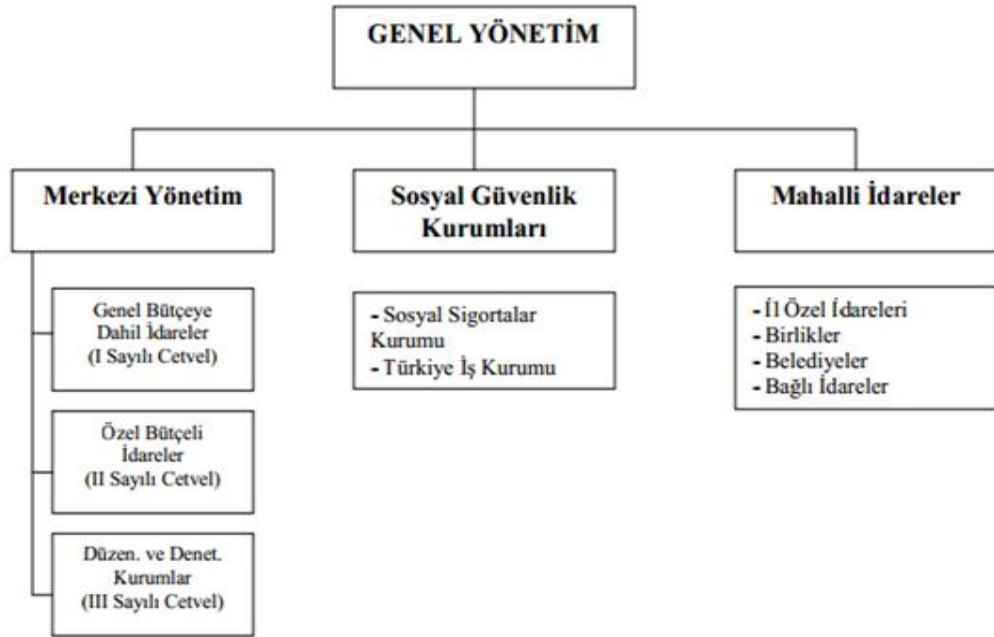
5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 10.12.2003 tarihinde kabul edilerek 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır. 01.01.2005 tarihinden itibaren bütünüyle yürürlüğe girmesi gerekirken bütçenin hazırlanması ile ilgili maddeleri ile 832 sayılı Sayıştay Kanununun vize ve tescil ile ilgili hükümlerini yürürlükten kaldıran maddeleri uygulanmaya başlanmış, diğer maddelerin yürürlüğü ise 2005 Mali Yılı Bütçe Kanunu ile bir yıl ertelenmiştir.

Kanun, 5436 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla yapılan değişikliklerle 01.01.2006 tarihinden itibaren tümüyle yürürlüğe girmiş ve çıkarılması gereken ikincil mevzuatın bir kısmı bugünkü tarih itibariyle yayımlanmış bulunmaktadır. 5018 Sayılı Kanunun bir çok maddesinde değişiklik öngören 5436 Sayılı Kanun 22.12.2005 tarihinde kabul edilerek 24.12.2005 tarih ve 26033 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmış ve iki maddesi dışında 01.01.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

2.2.2.5018 Sayılı Kanun'un Amacı ve Kapsamı

5018 sayılı kanunun 1. maddesine göre; kanunun amacı, kalkınma planları ve programlarında yer alan politika ve hedefler doğrultusunda, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasının, hesap verilebilirliğice saydamlığı sağlamak üzere kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini kamu bütçesinin hazırlanmasını ve uygulanmasını ve tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolü düzenlemektir.

Şekil 2.2: 5018 Sayılı Kanun Kapsamı



Kaynak: Arcagök, 2006: 31

2.2.3.5018 Sayılı Kanun'da Adı Geçen Yetkili ve Sorumlular

Üst Yönetici: Sistemi kurmak, geliştirmek ve gözetmek,

Mali Hizmetler Birimi: Sistemin kurulması, geliştirilmesi, gözetilmesi çalışmalarını yürütmek, üst yöneticiye önerilerde bulunmak ve ön mali kontrolü yapmak,

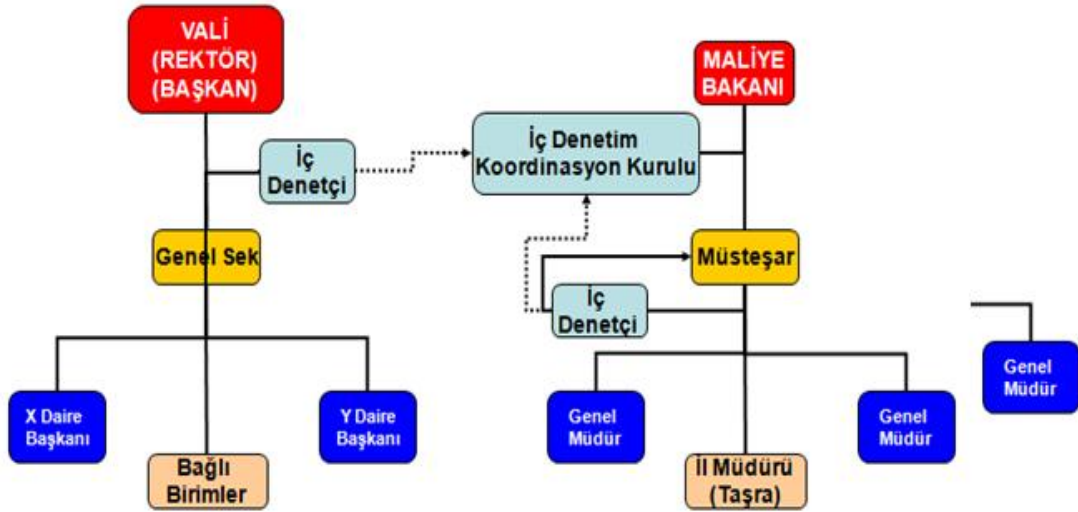
Harcama Yetkilisi: Harcama talimatı vermek, iç kontrol ve ön mali kontrolü uygulamak ve süreç kontrolünü izlemek,

Gerçekleştirme Görevlisi: Harcama talimatı üzerine gideri gerçekleştirmek ve süreç kontrolünü uygulamak,

Muhasebe Yetkilisi: Ödemelerde kontrol yapmak, muhasebe kayıtlarını usulüne ve standartlara uygun bir şekilde tutmak, muhasebe işlemleri ve raporların saydamlığını sağlamaktır.

İç Denetçi: İdarelerin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek (Başpınar, 2009).

Şekil 2.3: İç Denetim'in 5018 Sayılı Kanun'daki Yeri



Kaynak: Başpınar, 2009

2.2.3.1.Bakan

Yürürlükten kaldırılan 1050 sayılı yasa, Bakanları kendi bütçelerinin ita amirleri, ita amirini ise devlet hizmetlerine ilişkin giderlerin ödenmesi hakkında yazılı emir ve izin veren yetkili olarak tanımlamıştır. Diğer bir ifadeyle bütçe kanunu ile Bakanlıklara tahsis edilen ödeneğin harcama yetkisi bakanlara aittir. 5018 sayılı yasa ile bu yetki harcama yetkililerine verilmiştir.

5018 sayılı kanunun 10. maddesine göre; bakanlar, hükümet politikasının uygulanması ile bakanlıklarının ve bakanlıklarına bağlı ilgili ve ilişkili kuruluşların stratejik planları ile bütçelerinin kalkınma planları, yıllık programlarına uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından bu çerçevede diğer bakanlıklarla koordinasyon ve işbirliği sağlamaktan sorumludurlar. Bakanlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması konusunda Başbakana ve TBMM'ne karşı sorumludurlar. Bakanlar, idarelerinin amaçları, hedefleri, stratejileri, varlık ve yükümlülükleri ve yıllık performansı konusunda her mali yılın ilk ayı içinde kamuoyunu bilgilendirir.

2.2.3.2.Üst Yönetici

1050 Sayılı Kanundan farklı olarak, 5018 sayılı Kanunla “üst yönetici” kavramı getirilmiştir. Kanunun 11. maddesine göre, üst yönetici, bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali, belediyelerde belediye başkanı, Milli Savunma Bakanlığında ise Bakandan oluşmaktadır. 5018 sayılı Kanuna göre Sayıştay hesap yargısında üst yöneticilerin doğrudan bir mali sorumlulukları bulunmamaktadır (Hepaksaz, 2007).

Üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve bu Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahalli idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar (Kesik, 2005: 94).

5018 sayılı kanunun 11. Maddesine göre;

Üst yöneticiler sayılan sorumlulukların gereklerini;

- Harcama yetkilileri,
- Strateji Geliştirme Başkanlığı (Mali hizmetler birimi),
- İç denetçiler,
- Muhasebe yetkilisi, aracılığıyla yerine getirirler.

2.2.3.3.İç Denetçi

5018 sayılı Kanunun 64. maddesinde, iç denetçinin görevleri sayılmaktadır. Söz konusu madde uyarınca iç denetçi, aşağıda belirtilen görevleri yerine getirecektir:

a) Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek,

- b) Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak,
- c) Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak,
- d) İdarenin harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek,
- e) Malî yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak,
- f) Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak,
- g) Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.

Kamu kurumlarında sertifika sahibi iç denetçiler görev yapmaktadır. Kanunun 65. maddesi uyarınca; Maliye Bakanlığınca verilen iç denetçi adayı eğitimi sonunda yapılan yazılı sınavda başarılı olanlara, aldıkları puanı gösteren (A-1) düzeyinde kamu iç denetçi sertifikası verilir.

Kanunun geçici maddelerine göre iç denetçi olarak atananlara da, atandıkları tarihten itibaren geçerli olmak üzere (A-1) düzeyinde kamu iç denetçi sertifikası verilir. Kamu iç denetçi sertifikası (A-1) den başlamak üzere sırayla (A-2), (A-3) ve (A-4) düzeyine kadar derecelendirilir.

Kamu iç denetçi sertifikası, iç denetim birimi yöneticisinin teklifi ve üst yöneticinin onayıyla, birim yöneticisinin bulunmaması durumunda doğrudan üst yönetici tarafından derecelendirilir. İç denetim birim yöneticisinin sertifika derecelendirmesi doğrudan üst yönetici tarafından yapılır.

Kamu iç denetçi sertifikasına sahip iç denetçilerin ilk sertifika derecelendirmeleri, fiilen göreve başladıkları beşinci yılın sonunda yapılır. İkinci ve takip eden sertifika derecelendirmeleri ise üçer yıllık dönemler halinde yapılır.

Derecelendirme döneminin belirlenmesinde iç denetçilikte fiilen geçirilen süreler dikkate alınır.

Uluslararası geçerliliği olan CIA (Certified Internal Auditor), CISA (Certified Information System Auditor), CCSA (Certified Control Self Assessment) ve CGAP (Certified Government Auditing Professional) sertifikalardan birini alan iç denetçiye bir defaya mahsus olmak üzere, üçüncü fıkrada belirtilen süreler aranmaksızın bir üst derece sertifika verilir. Bu şekilde bir üst derece sertifika verilen iç denetçilerin, ilk sertifika derecelendirmeleri de beşinci yılın sonunda yapılır.

2.2.3.4.Harcama Yetkilisi

Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin merkez ve merkez dışı birimlerinde harcama yetkililerinin görev unvanları itibarıyla tespitine ve harcama yetkisinin devredilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir. Harcama yetkisinin devredilmesi, yetkiyi devreden idari sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Harcama yetkilileri bütçede öngörülen ödenekleri kadar, ödenek gönderme belgesiyle, ödenek verilen harcama yetkilileri ise tahsis edilen ödenek tutarında harcama yapabilir. Harcama yetkilileri, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından ve bu kanun çerçevesinde yapmaları gereken diğer işlemlerden sorumludur (Kaya, 2005: 87).

Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisi olarak belirlenmiştir. Harcama yetkilileri, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından ve 5018 sayılı Kanun çerçevesinde yapmaları gereken diğer işlemlerden sorumlu tutulmuşlardır. Harcama yetkilileri bütçede öngörülen ödenekleri kadar, ödenek gönderme belgesiyle kendisine ödenek verilen harcama yetkilileri ise tahsis edilen ödenek tutarında harcama yapabilmektedirler. Bütçelerden harcama yapılabilmesi, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkündür. Harcama talimatlarında hizmet gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile

gerçekleştirmeye görevli olanlara ilişkin bilgiler yer alır (Kuluçlu ve Hepaksaz, 2009: 115-116).

2.2.3.5.Gerçekleştirme Görevlisi

Gerçekleştirme görevlileri, kamu mali yönetiminde bir giderin yapılmasında rol alan ve Sayıştay'a karşı mali sorumlulukları bulunan kamu görevlileridir. Devleti yükümlülük altına sokacak bir idari işleme girişilmesinden sonraki işlemler, giderin gerçekleştirilmesi aşamasını kapsamaktadır (Tosun ve Cebeci, 2008: 99).

31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete 3. mükerrer resmi gazete yayımlanan Harcama Belgeleri Yönetmeliğine göre; gerçekleştirme görevlileri harcama yetkililerinin vermiş olduğu harcama talimatı üzerine;

- ✓ Mal ve hizmetin alınması,
- ✓ Teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması,
- ✓ Ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması,
- ✓ Ödeme emri belgesinin düzenlenmesi,
- ✓ Ödeme emri belgesi ve eki kanıtlayıcı belgeler, üzerinde ön mali kontrolün yapılması görevlerini yürütürler.

2.2.3.6.Muhasebe Yetkilisi

Muhasebe Yetkilisinin Görevleri;

- ✓ Muhasebe hizmetlerini yapmak,
- ✓ Ödeme aşamasında kontrol,
- ✓ Emanete alma ve emanetten belli sıraya göre ödeme, olarak sayılabilir.

Muhasebe yetkilisinin hesap vermesi; tutulan defter ve kayıtlar ile bunların dayanağı olan belgelerin muhafaza ve Sayıştay denetimine ibraz edilmesi ile denetim sırasında sorulacak sorgulara cevap verilmesi ve gerekli açıklamaların yapılmasıdır. (Bayar, 2008: 154). Muhasebe yetkilileri ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde;

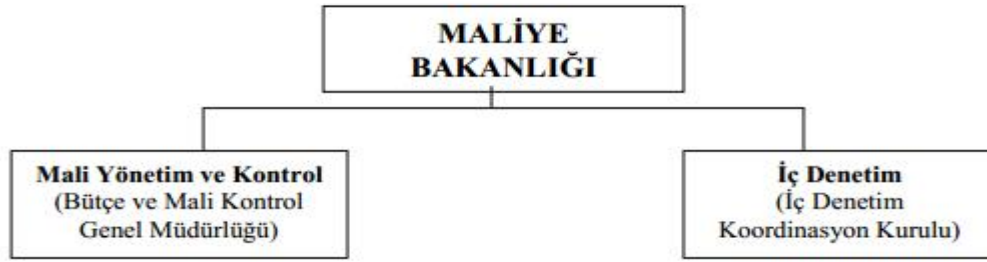
- ✓ Yetkililerin imzasını,
- ✓ Ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olmasını,
- ✓ Maddi hata bulunup bulunmadığını,
- ✓ Hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri, kontrol etmekle yükümlüdür.

2.2.3.7.Merkezi Uyumlaştırma Birimi

İç kontrol alanındaki merkezi uyumlaştırma fonksiyonu Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından yerine getirilmektedir. Maliye Bakanlığı'nın iç kontrol alanına ilişkin merkezi uyumlaştırma görevi aşağıda belirtilen fonksiyonlar çerçevesinde yürütülmektedir (Aksoy, 2008).

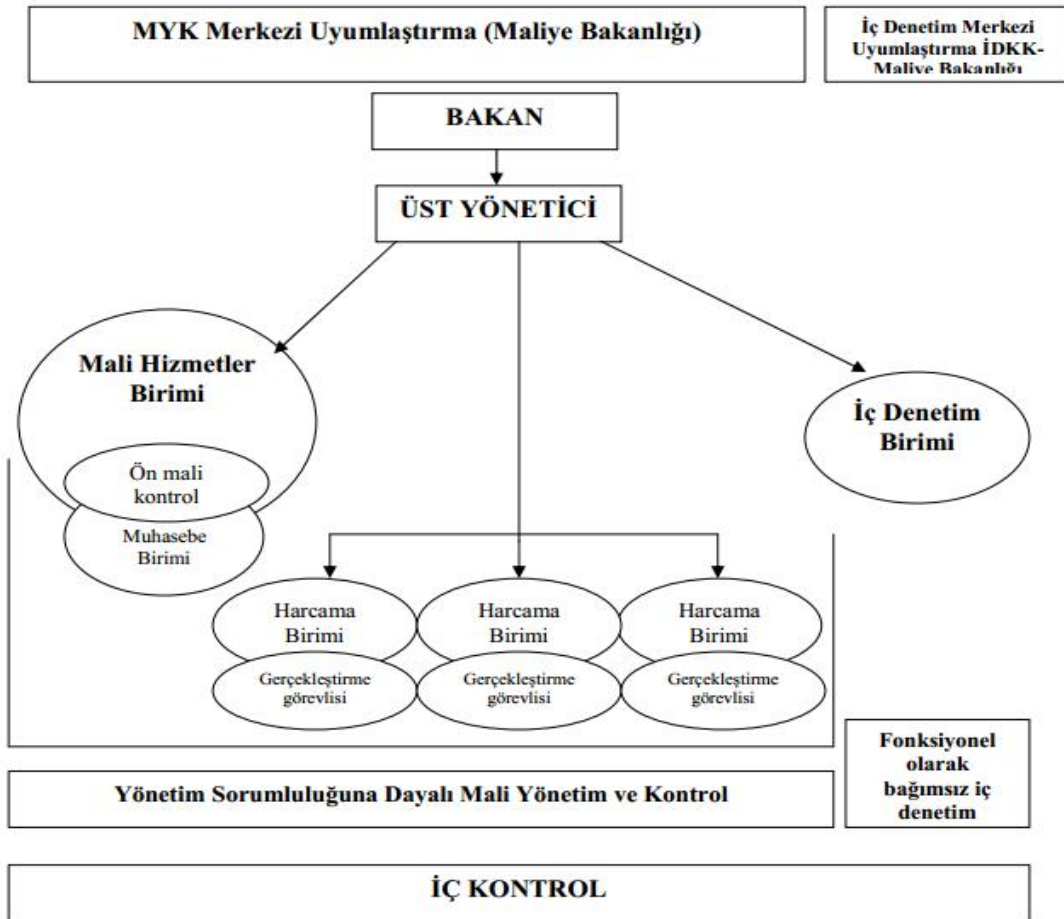
- **Düzenleme Yapmak:** Merkezi Uyumlaştırma Biriminin iç kontrol sistemini kurmak amacıyla iç kontrol ve ön mali kontrole ilişkin standart ve yöntemleri belirleme görevi ve buna ilişkin mevzuatı hazırlama görevi bulunmaktadır.
- **İç kontrol sistemini izlemek:** İdarelerde uygulanacak sistemleri uyumlaştırmak amacıyla, merkezi uyumlaştırma biriminin iç kontrol ve ön mali kontrol sistemini idarelerden rapor ve bilgi alarak izlemek, değerlendirmek ve uyumlaştırmak görevi bulunmaktadır.
- **Eğitim:** İç kontrol sisteminin kurulması ve işletilmesini sağlamak üzere merkezi uyumlaştırma biriminin eğitim programlarını hazırlama, eğitimcilerin eğitimini gerçekleştirme, ilgili kişi ve idareleri bilgilendirme konusunda rolü bulunmaktadır.
- **Yönlendirme ve Koordinasyon:** Merkezi Uyumlaştırma Biriminin idareler arasında koordinasyonu sağlamak, rehberlik etmek ve idareleri yönlendirmek görevleri de bulunmaktadır.
- **İşbirliği:** Maliye Bakanlığı'nın uluslararası standartlar uyarınca, iç kontrol merkezi uyumlaştırma fonksiyonu kapsamında, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Sayıştay ve kamu idareleri ile işbirliği fonksiyonunu da yerine getirmesi gerekmektedir.

Şekil 2.4: Merkezi Uyumlaştırma Birimleri



Kaynak: 32. Fasıl Mali Kontrol Sunum Notları, 2008

Şekil 2.5: Merkezi Uyumlaştırma (Genel Olarak)



Kaynak: Arcagök, 2006: 13

2.2.3.8.Strateji Geliştirme Başkanlığı

5436 sayılı kanun ile kurulan Strateji Geliştirme Başkanlıkları, anılan kanunun 15. maddesinde sayılan görevler ile 5018 sayılı kanunun Mali Hizmetler Birimi başlıklı 60. maddesinin birinci fıkrasında belirtilen görevleri yapmakla görevlendirilmiştir.

Kamu idarelerinde strateji geliştirme başkanlıkları mali hizmetler birimi olarak görev yaparlar. Mali hizmetler biriminin yapısı teşkilat kanunlarında gösterilir.

5436 sayılı Kanunun 15. maddesinde belirtilen görevleri;

- a) Ulusal kalkınma strateji ve politikaları,yıllık program ve hükümet programı çerçevesinde idarenin uzun ve orta vadeli strateji ve politikalarını belirlemek, amaçlarını oluşturmak üzere gerekli çalışmaları yapmak,
- b) İdarenin görev alanlarına giren konularda performans ve kalite ölçütleri geliştirmek ve bu kapsamda verilecek diğer görevleri yerine getirmek,
- c) İdarenin yönetimi ile hizmetlerin geliştirilmesi ve performansla ilgili bilgi ve verileri toplamak, analiz etmek, yorumlamak,
- d) İdarenin görev alanına giren konularda hizmetleri etkileyecek dış faktörleri incelemek, kurum içi kapasite araştırması yapmak, hizmetlerin etkinliğini ve tatmin düzeyini analiz etmek ve genel araştırmalar yapmak,
- e) Yönetim bilgi sistemlerine ilişkin hizmetleri yerine getirmek,
- f) İdarede kurulmuşsa Strateji Geliştirme Kurulunun sekretarya hizmetlerini yürütmek,

5018 sayılı kanunun, 5436 sayılı Kanunun 7. maddesiyle değişik 60. maddesinin birinci fıkrasında belirtilen görevleri;

- a) İdarenin stratejik plan ve performans programının hazırlanmasını koordine etmek ve sonuçlarının konsolide edilmesi çalışmalarını yürütmek,

- b) İzleyen iki yılın bütçe tahminlerini de içeren idare bütçesini, stratejik plan ve yıllık performans programına uygun olarak hazırlamak ve idare faaliyetlerinin bunlara uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek,
- c) Mevzuatı uyarınca belirlenecek bütçe ilke ve esasları çerçevesinde ayrıntılı harcama programı hazırlamak ve hizmet gereksinimleri dikkate alınarak ödeneğin ilgili birimlere gönderilmesini sağlamak,
- d) Bütçe kayıtlarını tutmak, bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin verileri toplamak, değerlendirmek ve bütçe kesin hesabı ile mali istatistikleri hazırlamak,
- e) İlgili mevzuatı çerçevesinde idare gelirlerini tahakkuk ettirmek, gelir ve alacaklarının takip ve tahsil işlemlerini yürütmek,
- f) Genel bütçe kapsamı dışında kalan idarelerde muhasebe hizmetlerini yürütmek,
- g) Harcama birimleri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını da esas alarak idarenin faaliyet raporunu hazırlamak,
- h) İdarenin mülkiyetinde veya kullanımında bulunan taşınır veya taşınmazlara ilişkin icmal cetvellerini düzenlemek,
- i) İdarenin yatırım programının hazırlanmasını koordine etmek, uygulama sonuçlarını izlemek ve yıllık yatırım değerlendirme raporunu hazırlamak,
- j) İdarenin, diğer idareler nezdinde takibi gereken mali iş ve işlemlerini yürütmek ve sonuçlandırmak,
- k) Mali Kanunlarla ilgili diğer mevzuatın uygulanması konusunda üst yöneticiye ve harcama yetkililerine gerekli bilgileri sağlamak ve danışmanlık yapmak,
- l) Ön mali kontrol faaliyetlerini yürütmek,
- m) İç kontrol sisteminin kurulması standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak,

2.2.3.9.İç Denetim Koordinasyon Kurulu

5018 sayılı Kanunun 67. maddesi uyarınca, İDKK'nın görevleri şunlardır:

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

2.3.KAMU SEKTÖRÜ'NDE MALİ REFORM'UN NEDENLERİ

Kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılmasını gerekli kılan öğeler şunlardır: (6085 Sayılı Sayıştay Kanunu Genel Gerekçesi).

- Makro mali disiplini sağlamak,
- Kamu kaynaklarını stratejik önceliklere göre dağıtmak,
- Dağıtılan kaynakların etkin, verimli ve tutumlu kullanımını sağlamak,
- Etkin bir hesap verme sorumluluğu sistemini kurmak,

Sıralanan bu hususlar bütün dünyada kamu mali yönetimi anlayışı ve bu bağlamda anayasal yüksek denetim kurumlarının işlevleri ve organizasyon yapısındaki değişimlere paralel olarak Türk Sayıştay'ında da bazı değişikliklerin yasal bazda gerçekleştirilmesi zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır. Etkin bir hesap verme sorumluluğu sisteminin kurulmasında denetim temel bir unsur olarak kabul edilmektedir.

Türkiye'de 2005 yılından bu yana uygulamaya geçilen kamu mali ve idari reformu gelinen noktada kamu sektörü muhasebesi kavramını gündeme getirmiştir. Bu alanda yapılan çalışmalar literatürde devlet sektörü olarak adlandırılan sektöre kamu sektörü anlamı yüklemiştir. Bu sektörün muhasebesi ile yapılan çalışmalar şu anda uluslararası standartlara göre şekillendirilmeye çalışılmaktadır (Elmacı vd., 2008).

2.3.1.Hile ve Yolsuzlukları Önleme İhtiyacı

Uluslararası iç denetim standartlarında yolsuzluk; şu şekilde tarif edilmiştir; hile, sahtekârlık, emniyeti kötüye kullanma ile nitelendirilebilecek hukuk dışı fiiller. Bu fiiller, sadece şiddet tehditi veya fizikî güç kullanımının gerçekleştirilmesine bağlı değildir. Suiistimaller para, mal veya hizmet sağlamak, hizmet kaybindan veya ödeme yapmaktan kaçınmak veya şahsıyla veya işle ilgili bir avantaj elde etmek amaçlarıyla çeşitli kesimler ve kurumlar tarafından gerçekleştirilebilir (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2008:26-27).

İç denetçiler, iç kontrollerin etkinliği ve amaca uygunluğu konusunda üst yönetime ve yönetim kuruluna düzenli rapor sunmak, mevcut iç kontrollerin

geliştirilmesi için önerilerde bulunmak ve suiistimal eylemlerinin tespiti için kullanılan en son teknolojiler hakkında bilgi vermek, hep birlikte dikkate alındığında, suiistimallerin önlenmesine önemli bir katkıda bulunabilirler. Bir suiistimalden kuşkulanan durumlarda, departmanın prosedür, araştırma, analiz ve delil toplama konularında uzmanlık ve becerilere sahip olması şartıyla, iç denetim faaliyeti gerekli araştırma ve soruşturmaları yapabilir. Ayrıca, bir kurumun personeli, iç denetim faaliyetini; bu tip endişe ve kaygılarına bölüm müdürlerinin yeterli ilgiyi göstermediğini düşündükleri takdirde, endişe ve kaygılarını iletebilecekleri güvenli bir araç ve yol olarak da görebilirler (ECIIA, 2005).

Suiistimallerin önlenmesi, caydırılması ve ortaya çıkarılması yönetimin sorumluluğudur. İç denetçiler, doğruluk, dürüstlük ve etik değerlerin işletme kültürünün ayrılmaz bir parçası olması hususunda işletme yönetimini destekleyerek, ayrıca iç kontrol sistemini sürekli gözden geçirerek işletme yönetimine suiistimal riskinin azaltılması ve ortaya çıkarılmasında yardımcı olur (Türkiye Sanayi ve İşadamları Derneği, 2008: 461).

2.3.2.Kuruma Değer Katma İhtiyacı

İç denetim faaliyeti, kuruma ve kurumla ilişkili olanlara karşı objektif güvence sağlamak ve yönetime danışmanlık yapmak suretiyle, kurumun amaçlarını gerçekleştirme fırsatlarını geliştirerek, faaliyetleri geliştirme imkânlarını belirleyerek ve/veya ortaya çıkabilecek riskleri azaltarak kuruma değer katmaktadır. Bu itibarla iç denetim, kurum içinde hata, yolsuzluk ve düzensizliklerin önlenmesi bakımından yönetimin elinde çok etkin bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır (Güredin, 1994: 176).

Kurum içerisinde yer alan denetim komitesinin, iç kontrollerin kalitesi konusunda, icra başkanı dışındaki bir kimseden bağımsız ve objektif güvence alması veya aynı şekilde icra başkanının diğer bölüm yöneticileri dışındaki bir kimseden bağımsız ve objektif güvence alması, iç denetimin bir kuruma değer kattığı yollar olarak gösterilebilir (ECIIA, 2005: 37).

Bugün geçerli olan tanımıyla iç denetim, kurumun faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek amacıyla tasarlanmış bağımsız, tarafsız güvence sağlama ve danışmanlık

faaliyeti olarak ifade ediliyor. Risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini, sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla değerlendirip geliştirerek kurumun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmanın öngörüldüğü yeni tanımı ile iç denetim, birey ve hata odaklı klasik yaklaşımın terk edildiği, süreç odaklı yeni yaklaşımı ile proaktif işlev üstlenmiştir (Uzun, 2006: 14).

2.3.3.Sorumluluk ve Hesap Verme İhtiyacı

Hesap verme sorumluluğunun üç ana boyutu bulunmaktadır (Polat, 2003).

- Siyasal Hesap Verme Sorumluluğu: Yürütmenin Parlamenteoya karşı sorumluluğu,
- Yönetmel Hesap Verme Sorumluluğu: Kamu yöneticilerinin bağı ya da ilişkili olduğı bakanlarına karşı sorumluluğu,
- Vatandaşı Yönelik Hesap Verme Sorumluluğu: Hem parlamentonun hem de bütünüyle devletin vatandaşına karşı sorumluluğu.

2.3.4.Saydamlık İhtiyacı

Saydamlık, anayasal, yasal ve kurumsal yapıların devletin içsel faaliyetleri ve nitelikleri ile ilgili olarak bilgi üretmesini ve toplumun gerek siyasal sistemin içindeki gerekse dışındaki aktörlere ulaşabilme kapasitesinin yüksekliğini ifade etmektedir (Aktan ve Tüğen, 2006: 16).

Saydamlık ilkesinin temelini oluşturan “bilgi”nin birtakım niteliklere sahip olması gerekmektedir. Bilgi güvenilir, doğru, tutarlı, ilgili, zamanlı ve ulaşılabilir olmalıdır. Bu nitelikleri taşımayan bilgi taraflı, güdümlü, kirli, yanıltmaya yönelik olacaktır. Böylesi bilgiler yalandan öte, kuyruklu yalan evsafında manipüle etmeye yönelik tehlikeli, yıkıcı bilgiler niteliğindedir. Bilgi sunumu ve sunulan bilginin niteliği (saydamlık) böylesine büyük bir önem taşıdığından dolayı konu sadece ulusal değil uluslararası düzeyde de izlenmektedir. 2010/56 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile (22.02.2010/27501 sy. Resmi Gazete) yürürlüğe giren Milletlerarası Andlaşma kapsamında Saydamlığın Artırılması ve Yolsuzlukla Mücadelenin Güçlendirilmesi Stratejisi (2010-2014) benimsenmiştir. Strateji belgesinde yolsuzluk kamu gücü ve kaynakları ile özel kuruluşlardaki görev, yetki ve kaynakların, toplumun zararına olarak

özel çıkarlar için kullanılması şeklinde tanımlanarak; yolsuzluğun kamu kaynaklarının israf edilmesine yol açtığı, kamu kurumlarına, yöneticilerine ve adalet sistemine duyulan güveni zedelediği ve toplumda ahlaki bozulmaya yol açtığı belirtilerek, yolsuzlukla mücadelede saydamlığın artırılması için stratejilerin belirlenmesinin önemi vurgulanmıştır (Bozkurt, 2010).

Saydam bir sistem sayesinde, yönetenlerin kamunun kaynaklarını nasıl ve hangi amaçlara yönelik olarak kullandığı konusunda gerekli bilgileri vatandaşlara ulaşması, yönetenlerin, yetkilerini kamu yararına ters ve kendi çıkarlarına gözetten bir şekilde kullanmasının önüne geçecektir. Saydamlık, kamusal kaynakların kullanımında etkinliğin ve verimliliğin sağlanmasını özendirdiği gibi kamu yönetimine duyulan güveni de artıracaktır.

Saydamlık için; (Polat, a.g.e.).

- Görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması,
- Bilgilerin belli standartlar çerçevesinde düzenli olarak yayımlanmak suretiyle kamuya açık ve ulaşılabilir olması,
- Kaynak dağıtım ve kullanım sürecinde Bütçelerin hazırlanma, uygulanma ve raporlanma süreçlerinin açık olması,
- Denetim ve istatistiksel veri yayınlama sisteminin kalitesi ve açıklığı açısından, bağımsız güvencelerinin olması, gerekmektedir.

2.3.5.Tasarruf İhtiyacı

Kamu harcamalarındaki artışın üst sınırı milli gelirin kendisidir. Bu durumdan önce vergilerle beslenen bir bütçenin bir üst sınırı bulunduğu iddia edilmiştir. Amerikalı iktisatçı Colin Clark, vergilerle karşılanan kamu tüketim harcamalarının milli gelirin %25'ini aşamayacağını iddia etmiştir. Bu sınırın aşılması durumunda, bütçenin finansmanı vergilerle sağlanıyorsa işçilerin çalışma istekleri ve işletmelerin maliyetlerinden tasarruf etme eğilimi çok büyük ölçüde kırılr, milli gelir azalır. Ancak bu sınır birçok ülke tarafından asılmış olduğu halde beklenen sonuç gerçekleşmemiştir. Bununla beraber kamu harcamalarının gittikçe özel tüketimin yerini

almasını çalışma, yatırım ve tasarruf isteklerini azalttığı iddiası doğrudur (Bulutoğlu, 1977: 199-201).

Uluslararası Mesleki İç Denetim Standartları'nda risk belirleme, muhtemel olumsuz durumlar ve olaylar mesleki yargıların takdirindeki sistematik süreç şeklinde tanımlanmaktadır. İşletmelerin stratejik olarak yönetilebilmesi, gerekli planlamaların yapılabilmesi, risk yönetimi ve risk odaklı iç denetim süreçlerinin karar alma süreçlerine eklenmesiyle mümkün olacaktır. Risk odaklı iç denetim, risk yönetimi süreçlerinin çıktılarını kullanmak suretiyle denetimde odak noktası olarak yüksek riskli alanları seçmektedir. Böylelikle denetimde etkinliğin artırılması, maliyet ve zaman tasarrufu sağlanmaktadır (Kishalı ve Pehlivanlı, 2006: 7).

2.3.6.Riskleri Bilme ve Derecelendirme İhtiyacı

Risk odaklılık, denetim faaliyetinin odak noktasının geçmiş faaliyetlerden geleceğin yönetilmesine çevrilmesinin günümüzdeki ifadesidir. Riskler, oluşma sıklıklarına ve yaratacakları hasara göre ölçülürler ve uygun iç kontrol önlemleriyle minimize edilirler. Risk yönetimi, her türlü riskin tanımlanması, ölçülmesi ve giderilmesini kapsayan sistematik bir yönetim uygulamasıdır. Ayrıca, denetim kaynaklarının sınırsız olmadığı, denetlenecek birim faaliyetlerinin farklı risklerle karşı karşıya olduğu ve göreceli olarak farklı önem derecesine sahip olduğu varsayımlarına dayanır (Gönülaçar, 2007: 20–27).

Kanun ve diğer düzenlemeler uyarınca, 3 yıllık denetim planı ile yıllık denetim programlarının risk esaslı olarak hazırlanması gerekmektedir. Buna göre, öncelikle, idarenin denetlenebilecek alanları tespit edilir ve bir “denetim evreni” oluşturulur. Mevcut denetim kaynağı göz önünde bulundurularak, denetim evreni üzerinde bir risk değerlendirmesi yapılır ve 3 yıllık dönemde hangi konuların denetleneceğine karar verilir. Denetim programlarında ise, belli bir dönem içerisinde gerçekleştirilecek denetim faaliyetleri gösterilir. Burada amaç, kısıtlı denetim kaynağıyla idarenin maruz kalabileceği risklerin etkilerinin azaltılmasında maksimum faydanın elde edilmesidir (Güler, 2010).

2.4.KAMU İÇ KONTROL SİSTEMİ

5018 sayılı Kanun ile getirilen çerçevede iç kontrolün özellikleri, Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi'nde aşağıdaki gibi özetlenmiştir:

- İç kontrol faaliyetleri, sürekli ve sistematik bir şekilde ve 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 verebilirlik, ekonomiklik, etkinlik ve etkililik gibi iyi mali yönetim ilkeleri esas alınır.

5018 sayılı kanunun iç kontrole ilişkin beşinci kısmı hazırlanırken, dünyadaki iyi uygulama örneklerinden COSO ve INTOSAI modelleri ile AB iç kontrol standartlarının dikkate alınmış olduğu hemen göze çarpmaktadır (Erdoğan, 2009:78).

2.4.1.Kamu İç Kontrol Bileşenleri

Kamu iç kontrol bileşenleri, kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi iletişim ve izleme olmak üzere beşe ayrılır.

2.4.1.1.Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı, yönetimin iç kontrole karşı tutumunu ortaya koyarak şirkette çalışanların kontrol bilincini etkiler. Ayrıca kontrol çevresinin, iş faaliyetlerinin yapısı, amaçların belirlenmesi ve risklerin değerlendirilmesi üzerinde önemli etkisi vardır (Erdoğan, a.g.t.: 78).

Kontrol ortamına dahil olan unsurları ise şu şekilde sıralanabilir; dürüstlük ve etik değerler, yönetim kurulu ve denetim komitesi, yönetim felsefesi ve yönetim stili,

organizasyon yapısı, yetki ve sorumlulukların dağıtılması, insan kaynakları yönetimi ve uygulamaları (Wilkinson vd., 2000: 239).

İç kontrolün diğer tüm unsurlarının temelini oluşturan kontrol ortamı; örgütsel davranışlar bütünüünün örgütteki insanların kontrol bilincine yansıyışını ifade etmekte olup, söz konusu bu unsur örgütsel disiplini ve örgütsel yapıyı oluşturmaktadır (Gönen, 2009: 189).

2.4.1.2.Risk Değerlendirmesi

Her örgütün belirli bir seviyeye kadar kabul edilebileceği risklerin yanı sıra hiçbir şekilde kabul edilemeyecek ve önlem alınması gereken riskler de söz konusudur ve iç kontrol sistemlerinin önemli bir fonksiyonu ise kabul edilemeyecek risklerden korunmayı ve kabul edilebilecek olan riskleri de başarılı bir şekilde yönetebilmeyi sağlamaktır (Babos, 2009: 74-79).

Tüm işletmeler büyüklükleri, yapıları, faaliyet gösterdikleri alanlar fark etmeksizin organizasyonun her seviyesinde çeşitli risklerle karşılaşır. Risk belirlemesi, işletmenin amaçlarına ve hedeflerine ulaşmasını engelleyecek risklerin tanımlanmasını ve söz konusu risklerin ortaya çıkma olasılıkları ile doğurabilecekleri sonuçların analiz edilmesini içerir.

2.4.1.3.Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri riskleri kabul edilebilir düzeylerde yönetmek için kullanılır. Risklerin çeşidine göre, önleyici, tespit edici ve düzeltici her türlü kontrol eylemi belirlenir ve uygulanır. Kontrol faaliyetleri; yetki dağılımı, onaylar, mutabakatlar, fiziksel kontroller ve sayımlar ile bilgi teknolojilerine yönelik kontroller şeklinde sınıflandırılır (Bütçe Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 2009: 16).

2.4.1.4.Bilgi ve İletişim

Bilgi ve iletişim, COSO Raporu'nun öngördüğü iç kontrol sisteminin farklı özellik gösteren temel unsurlarından birisidir. Güvenilir, uygun ve zamanlı bilgi,

finansal veya operasyonel nitelikte olabileceği gibi örgütün tüm içsel ve dışsal faaliyetlerine ilişkin olabilir

Güçlü bir iç kontrol sisteminin varlığı, örgütün sahip olduğu bilgi ve iletişim sistemlerinin de sağlam olmasını gerektirmektedir. İhtiyaç duyulan bilgi örgütün en üst düzeyinden en alt düzeyine kadar tüm teşkilat içinde hızlı ve etkili bir şekilde paylaşılabilmelidir. Yönetimin, doğru kararlar alabilmek, örgütün faaliyetlerini kontrol edebilmek ve yönetebilmek için kaliteli bilgiye ihtiyacı vardır.

Bilgi, çalışanların sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için büyük önem taşımaktadır. Bilgi sistemleri, operasyonel, mali uygunlukla ilgili konuları kapsayan raporlar üreterek işlerin yürütülmesini ve kontrol edilmesini sağlar. İletişim ise, personelin iç kontrol sorumluluklarına ilişkin yönetimin tutumunu algılamasını ve yönetimin iç kontrole verdiği önemin anlaşılmasını sağlayan en önemli araçtır (Arens ve Loebbecke, 1994: 300).

2.4.1.5. İzleme

İzleme, iç kontrol sisteminin belirli zaman aralıklarıyla kalitesinin, tasarımının ve izleyişinin takibi ile alınması gereken önlemlerin değerlendirilmesinden oluşan bir süreçtir (Konrath, 2001: 213).

2.4.2. İç Kontrol Süreçleri

İç kontrol süreçleri, harcama öncesi kontrol ve ön mali kontrol süreçleri olmak üzere ikiye ayrılır.

2.4.2.1. Harcama Öncesi Kontrol Süreci

Harcama öncesi kontrol süreci; ödenek tahsis edilmesi, yüklenmeye girilmesi, ihale yapılması, sözleşme yapılması, mal veya hizmetin teslim alınması, işin gerçekleştirilmesi, ödeme emri belgesi düzenlenmesi ve harcama yetkilisi tarafından alınacak benzeri malî kararları kapsar. Harcama öncesi kontrol görevi, ilgili kamu idaresinin yönetim sorumluluğu çerçevesinde malî kontrol yetkilisi tarafından yürütülür. Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin merkez dışı birimlerinde harcama öncesi

kontrol görevi il defterdarlıkları tarafından yerine getirilir. Malî kontrol yetkilisi, alınacak malî kararların kullanılabilir ödenek tutarı, bütçe tertibi, ayrıntılı harcama programı ile harcamanın bütçe ve gider mevzuatına uygunluğunu kontrol eder. Malî kontrol yetkilisi tarafından vize edilen veya uygun görüş verilen malî işlemler gerçekleştirilir (Arslan, a.g.m.).

Harcama öncesi kontrol sürecinde uygun görülmeyen veya vize edilmeyen işlemlerin gerekçesi harcama yetkilisine yazılı olarak bildirilir. Harcama yetkilisinin ısrarı halinde, malî kontrol yetkilisine ve muhasebe yetkilisine yazılı olarak bildirilmiş olması kaydıyla malî işlemler gerçekleştirilir. Bu durumda harcama yetkilisi, kişisel sorumluluk üstlenmiş sayılır ve bu işlemler en geç beş iş günü içinde malî kontrol yetkilisince ilgili üst yönetici ile Maliye Bakanlığına ve Sayıştay'a bildirilir. Malî kontrol yetkilileri tarafından kontrole tâbi tutulacak kararların kamu idarelerinin merkez ve merkez dışı birimleri itibarıyla tutar ve türleri, kontrol, uygun görüş ve vize süreleri ile bunlara ilişkin işlemlerin usul ve esasları, risk alanları dikkate alınarak Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir. Malî kontrol yetkilileri, harcama talimatlarının kullanılabilir ödenek tutarına, tertibine ve ayrıntılı harcama programına uygunluğuna ve harcamaların bütçe ve gider kanunları ile diğer ilgili mevzuata uygunluğuna ilişkin yaptıkları vizelerden ve verdikleri uygun görüşlerden dolayı sorumludur. Malî kontrol yetkililerinin bu Kanuna göre yapacakları kontrollere ilişkin sorumlulukları, görevleri gereği incelemeleri gereken belgelerle sınırlıdır (Arslan, a.g.m.).

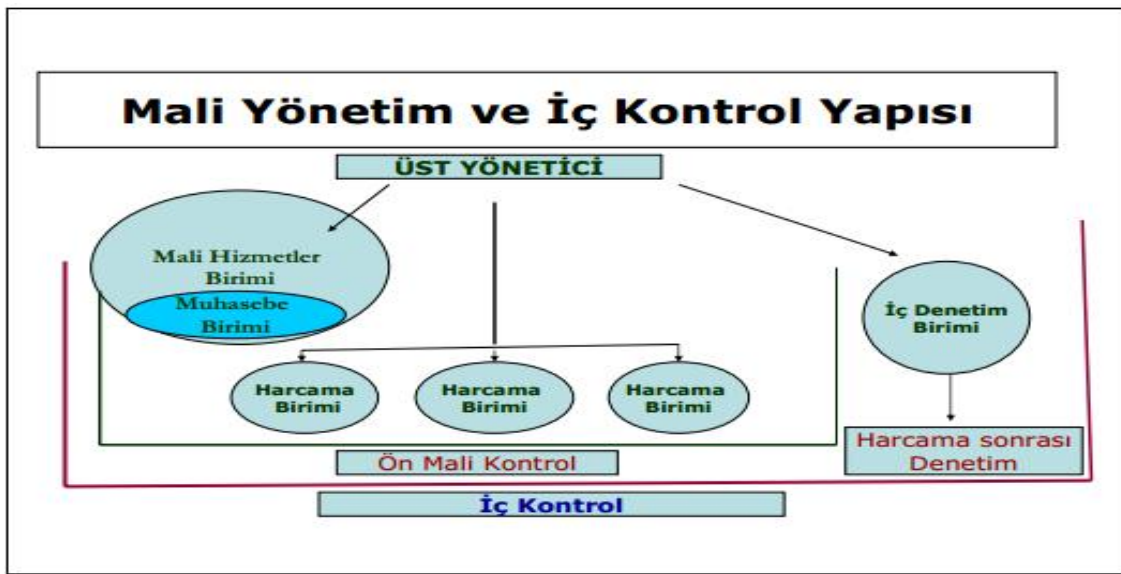
2.4.2.2.Ön Mali Kontrol Süreci

Maliye Bakanlığı'nca hazırlanıp Bakanlar Kurulu onayı ile yürürlüğe giren İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Yönetmelik, ön mali kontrolü, "Kamu idarelerinin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerine ilişkin mali karar ve işlemlerinin idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, harcama programı, bütçe kanunu ve diğer mali mevzuat hükümlerine uygunluğu ve kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması yönlerinden yapılan kontrol" şeklinde tarif etmiştir. Ayrıca Yönetmelikte, mali hizmetler birimi ve ilgili harcama birimleri tarafından mali karar ve işlemlerin ön mali kontrole tabi tutulmasının ve ön mali kontrol sonucunda uygun görüş verilmesinin, harcama yetkilileri ve gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluklarını

ortadan kaldırmayacağı, ön mali kontrol sonucunda uygun görüş verilip verilmemesinin danışma ve önleyici nitelikte olduğu, mali karar ve işlemlerin harcama yetkilisi tarafından uygulanmasına da engel teşkil etmediği ifade edilmektedir.

Genel yönetim kapsamındaki idarelerde (düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç) yürütülecek mali yönetim ve ön mali kontrol süreçlerine ilişkin ilkeler, standartlar ve yöntemler Maliye Bakanlığı'nca belirlenecektir (Kesik, a.g.m.: 94).

Şekil 2.6: Mali Yönetim ve İç Kontrol Yapısı



Kaynak: Alikadioğulları, 2010: 84

2.5.KAMU İÇ DENETİMİ TÜRLERİ

Sistem denetimi, performans denetimi,mali denetim, uygunluk denetimi ve bilgi teknolojileri denetimi olmak üzere beşe ayrılır.

2.5.1.Sistem Denetimi

Denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir.

2.5.2.Performans Denetimi

Genel olarak “performans”, amaçlı ve planlı faaliyetler sonucunda ulaşılanı nicel ve nitel olarak belirleyen bir kavram olup, mutlak ya da izafi terimlerle açıklanabilir. Hizmetlerde etkinlik ve üretimde verimlilik ve tutumluluk genel manada performansı tanımlamaktadır. Denetim ise, yönetsel faaliyetlerin bağımsız olarak değerlendirilmesidir (Kubalı, 1998: 28).

Performans denetimi; denetlenen kurum kaynaklarının verimlilik, etkinlik ve tutumluluk esasları çerçevesinde yönetilip yönetilmediğini anlamak için faaliyetlerin bağımsız bir şekilde değerlendirilmesi olarak tanımlanabilir (Sayıştay, 2002: 1).

2.5.3.Mali Denetim

Kamu kesiminde gerçekleşen bir iş ya da çabanın maliye bilimi esaslarına, mali yasaların kurallarına uygunluğunu, zaman boyunca araştırma eylemine mali denetim denir. Bir başka deyişle, tüm idarelerindeki mali işlemleri, (kamu gelir ve giderleri) ile levazım işlemlerinin (kamu mal veya malzemesi) titizlik, dürüstlük noktasında kontrol edilmesini ve genellikle kayıtlarla birlikte nakit ve ayniyatın inceden inceye tetkikini gerektiren teftiş faaliyeti, mali denetimdir (Altuğ, 1995: 2).

Maddi ve yasalara uygunluk denetimi devam ederken, ekonomik denetim, etkinlik denetimi, program denetimi, icra denetimi, başka bir ifade ile sevk ve idare açısından denetime yönelmek gerekir. Yapılmakta olan biçimsel denetim veya yasalara uygunluk denetimi denen mali denetimin çeşitli aşamalarında kurumlarca belgeler üzerinde yapılan denetim yanında bugün, hizmet üzerinde incelemeler yapılması; kaynak ve hizmet ilişkisi kurularak, bütçelenen hizmet ödeneklerinin amaç-hizmet-maliyet açısından değerlendirilmesinin, analizinin ve bunların ışığında hizmetin amacına ulaşp ulaşmadığının kontrolünün yapılması gereğiyle denetim kavramı geliştirilmiştir. Böylece klasik mali denetim anlayışı yanında modern denetim anlayışı da yer almış ve uygulamasına çeşitli ülkelerde başlanmıştır (Aktan ve Tüğen, 2006: 206).

2.5.4.Uygunluk Denetimi

İdarenin harcamalarının ve mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının amaç ve politikalara, kalkınma planına, yıllık programlara, stratejik plana ve performans programına uygunluğunun denetlenmesi ve değerlendirilmesi ve idarenin harcamalarının ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun harcama sonrasında denetlenmesidir.

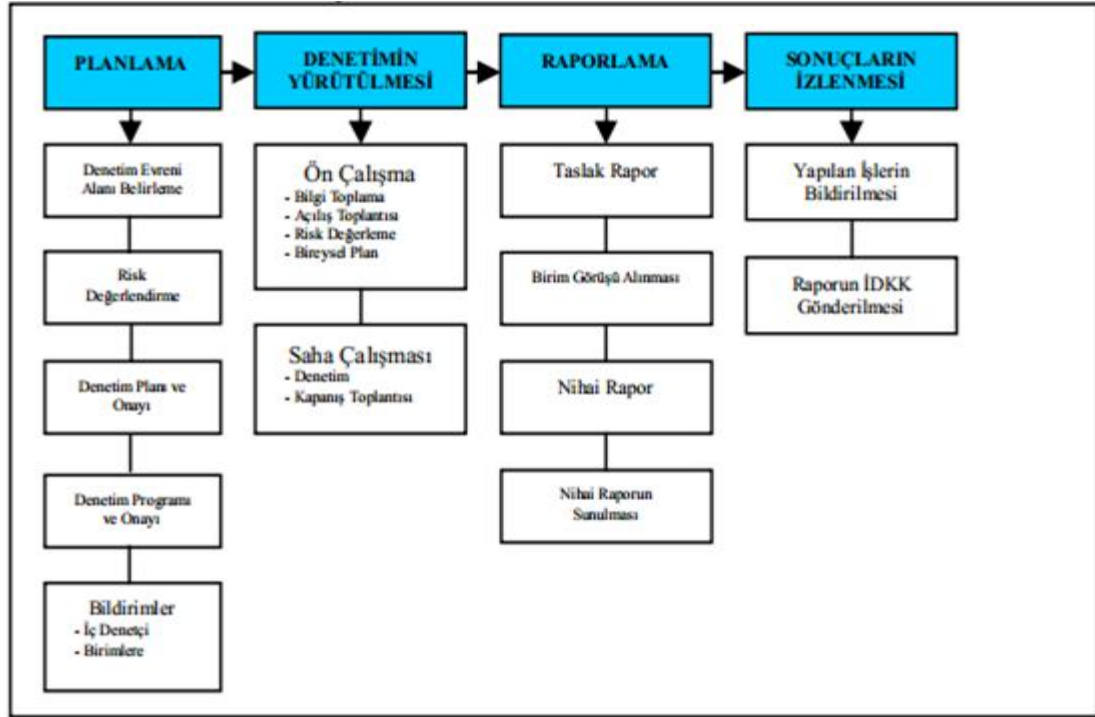
2.5.5.Bilgi Teknolojileri Denetimi

İdarenin amaçlarına ve kontrol hedeflerine ulaşmasına yönelik olarak bilgi sistemlerinin ve bu sistemlere ilişkin kontrollerin yeterliliği hakkında, nesnel bir güvence sağlamak amacı ile bilgi teknolojisi sistemlerinin incelenmesi, gerekli kanıtların toplanması, değerlendirilmesi ve sonuçların raporlanması sürecidir. Bu çerçevede denetçi, mevcut bilgi teknoloji kontrollerini; etkililik, etkinlik, gizlilik, bütünlük, doğruluk, erişilebilirlik, uygunluk ve güvenilirlik kriterleri çerçevesinde değerlendirir. (İstanbul Büyükşehir Belediyesi Başkanlığı, 2010) Denetlenen birimin elektronik bilgi sistemlerinin güvenilirliğinin ve sürekliliğinin değerlendirilmesi sürecidir. Bu denetim türü ayrıca denetlenen bilgi sisteminde depolanan veri ve bilgilerin yeterliliğini ve doğruluğunu değerlendirmek için kullanılır. Bilgi sisteminin güvenliği, depolanmış bilgilerin yanlış kullanılmasının, zarara uğratılmasının ya da yok edilmesinin önlenme derecesi olarak belirtilebilir (Karaaslan, 2006: 337).

2.6.KAMU İÇ DENETİMİ SÜRECİ

Kamu iç denetim süreci; planlama, iç denetimin yürütülmesi, raporlama ve izleme aşamalarından oluşan bir süreçtir.

Şekil 2.7: Kamu İç Denetim Süreci



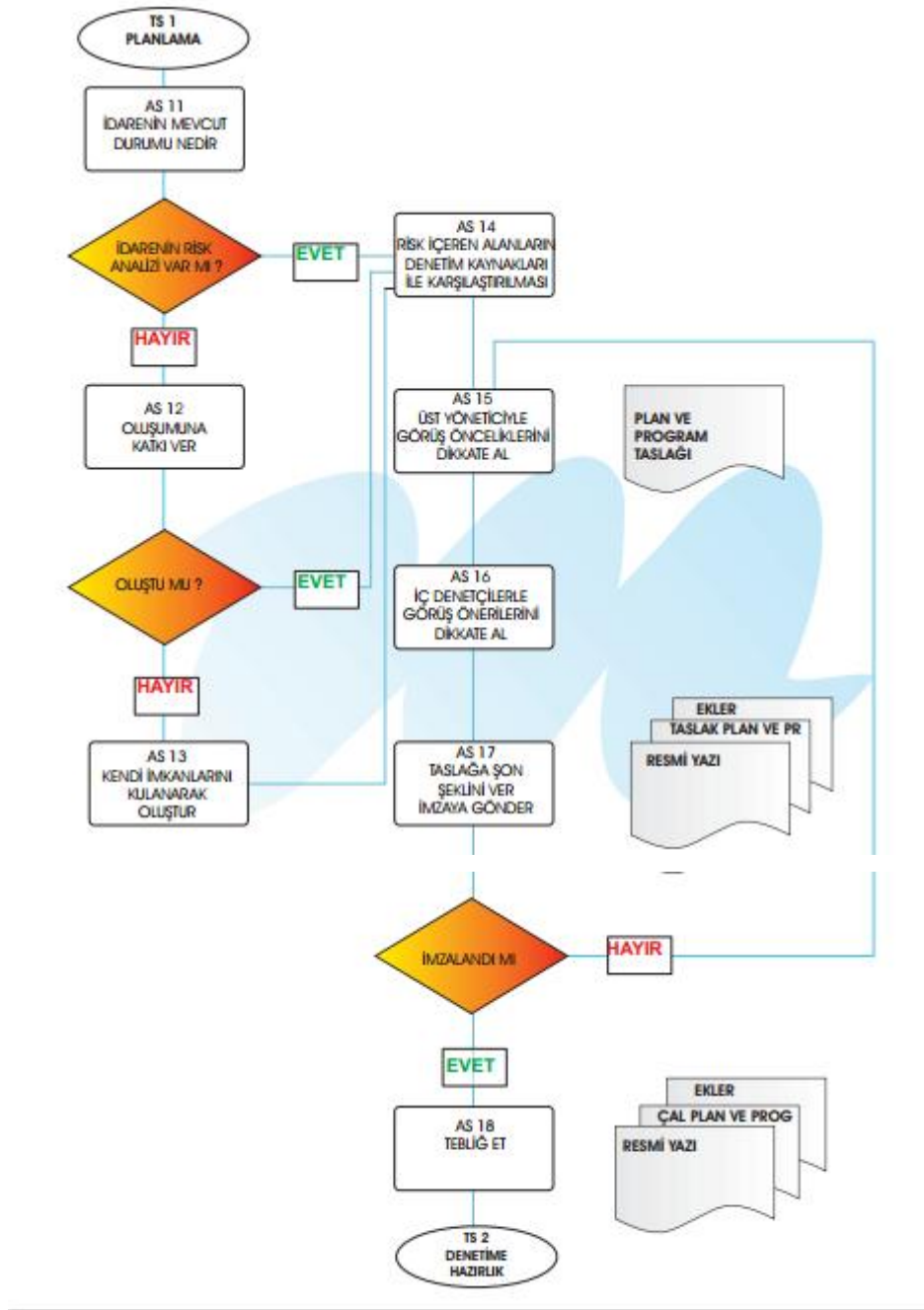
Kaynak: Pamukkale Üniversitesi İç Denetim Birimi, 2012

2.6.1. Planlama ve İç Denetime Hazırlık Süreci

Kamuda iç denetimde planlama süreci; denetim evreninin tanımlanması, denetim alanlarının belirlenmesi, risk kriterlerinin tanımlanması ve risklerin derecelendirilmesi, denetim alanlarının öncelik sırasına konulması, denetim kaynaklarının tahsis edilmesi, planın hazırlanması ve onaylanması ile iç denetim programının hazırlanması ve onaylanması aşamalarından oluşur.

Denetim planının amacı, denetim konusunu denetim alanlarına ayırmak, denetçileri denetim alanları arasında dağıtarak görevlendirmek, her bir denetim alanında uygulanması öngörülen denetim yöntem ve işlemlerini belirleyerek denetim faaliyetini zamanlamaktır. İç kontrol sisteminin yetersizliği durumunda denetim kapsamının ve işlemlerinin genişletilmesi zorunluluğu ortaya çıkabilir. Denetim planlamasındaki ikinci adım, planlanan denetim faaliyetlerinin ayrıntılı ve yazılı olarak programlanmasıdır. Bu programda her bir denetim sahası için uygulanacak denetim işlemleri sırası ile bölümlenerek iş bölümü yapılır (Gücenme, 2004: 62).

Şekil 2.8: İç Denetim’de Planlama Süreci

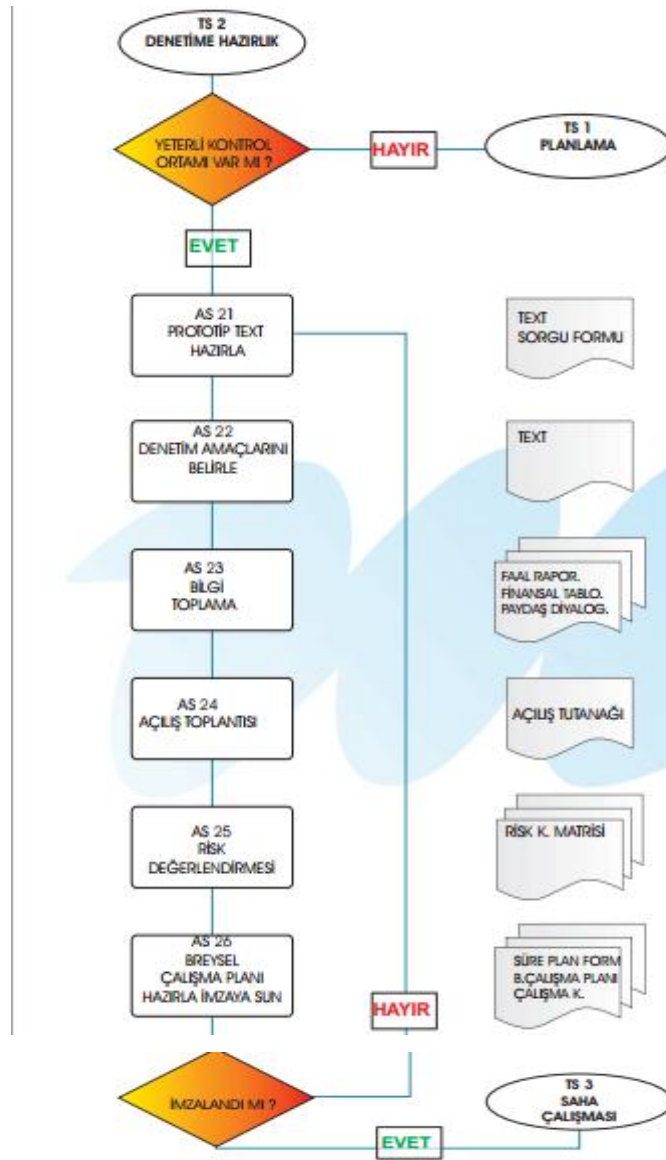


Kaynak: Arslan, 2012

Risk bazlı hazırlanan iç denetim planı, aynı zamanda, yönetim kurulu, denetim komitesi, üst yönetim ve dış denetçilerle ilişkilerde önemli bir iletişim aracıdır. Bu plan, iç denetim faaliyetinin performansının değerlendirilmesi için bir temel oluşturur. İç

denetim planı, iç denetim kaynakları ve projelerinin kurumun ihtiyaçlarına göre belirlenmesi açısından yaşamsal öneme sahiptir (ECIIA,2005: 34).

Şekil 2.9: İç Denetime Hazırlık Süreci



Kaynak: Arslan, a.g.m.

2.6.2.İç Denetimin Yürütülmesi Süreci

Bu aşamada;

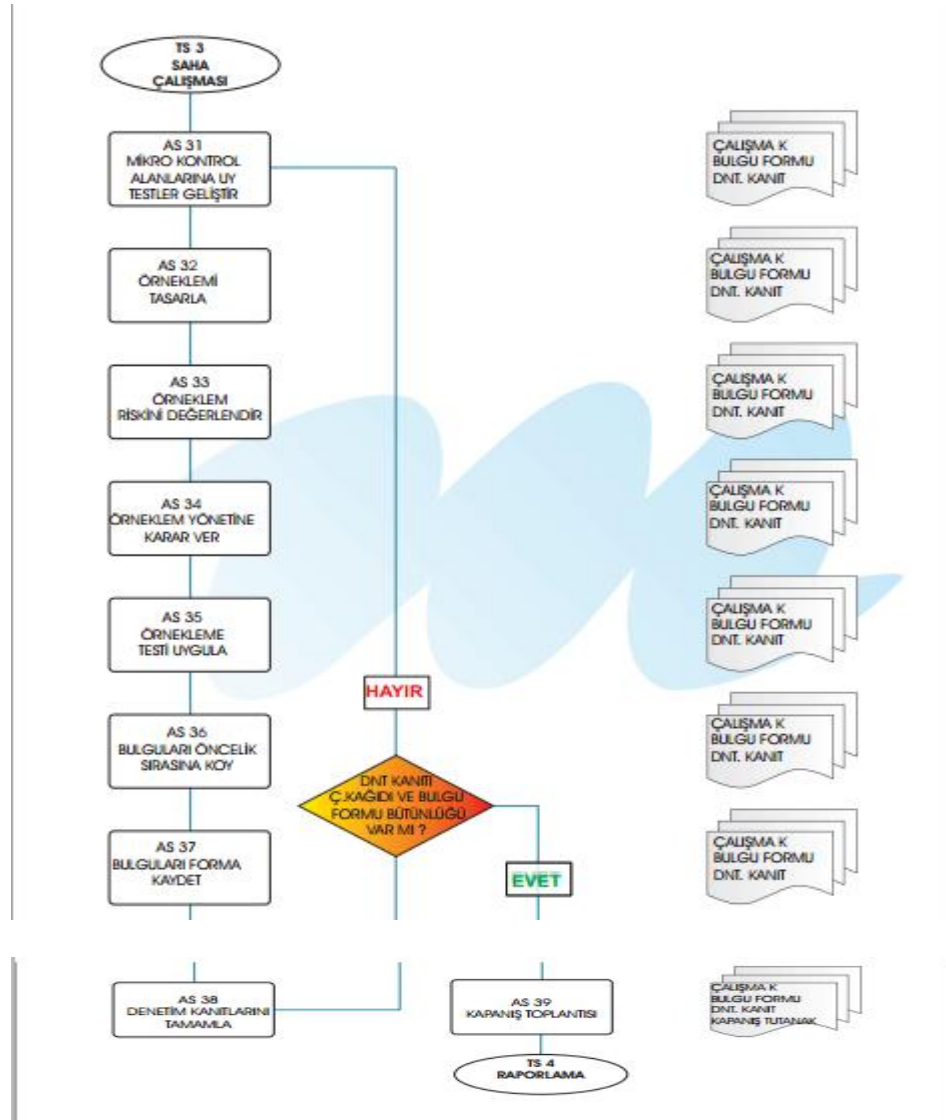
a) Ön çalışma ve bireysel çalışma planı

- ✓ Çalışma kağıtları ve formlar,
- ✓ Denetim amaçlarının belirlenmesi,
- ✓ Bilgi toplama/ön araştırma,
- ✓ Açılış toplantısı,
- ✓ Potansiyel sorunlu alanların belirlenmesi (risk değerlendirmesi),
- ✓ Bireysel çalışma planının hazırlanması,

b) Saha çalışması

- ✓ Denetim testlerinin uygulanması,
- ✓ Bulguların elde edilmesi ve önerilerin geliştirilmesi,
- ✓ Bulguların denetlenen birimle paylaşılması,
- ✓ Kapanış toplantısı yapılır (Kocaeli Üniversitesi İç Denetim Birimi, 2012).

Şekil 2.10: İç Denetim’de Saha Çalışması Süreci



Kaynak: Arslan, a.g.m.

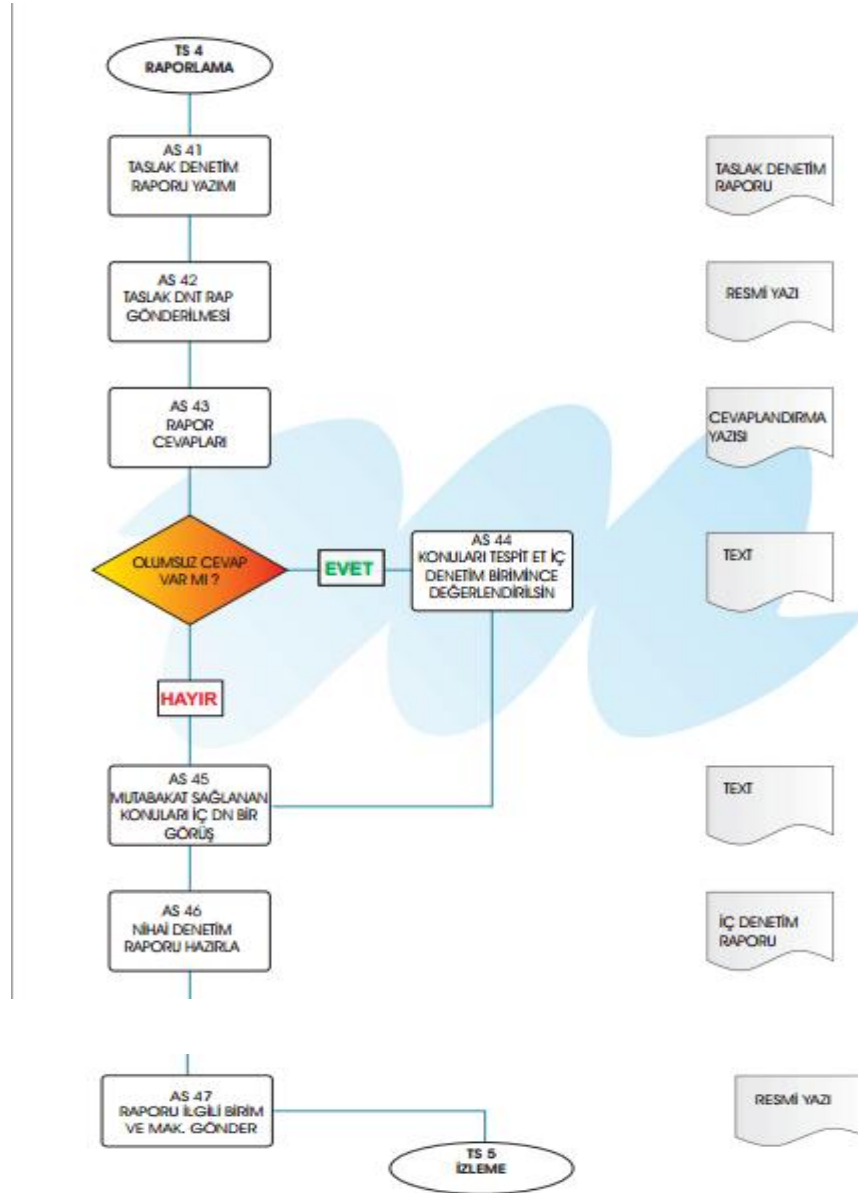
2.6.3.Raporlama Süreci

Denetim faaliyetlerine ilişkin raporlama, kurulca çıkarılan Kamu İç Denetim Raporlama Standartlarına göre yapılır. Bu aşamada (Kocaeli Üniversitesi İç Denetim Birimi, 2012);

- ✓ Taslak denetim raporunun hazırlanması ve gönderilmesi,
- ✓ Nihai denetim raporunun hazırlanması ve sunumu,

- ✓ Raporların gözden geçirilmesi,
- ✓ İç denetim raporlarının düzenlenmesi,
- ✓ İnceleme raporlarının düzenlenmesi,
- ✓ Yıllık iç denetim faaliyet raporu hazırlanması faaliyetleri yapılır.

Şekil 2.11: İç Denetim’de Raporlama Süreci



Kaynak: Arslan, a.g.m.

İç denetçilerin iletişim becerisi kapsamında raporlamaya ayrı bir önem vermesi gerekir. Çünkü iç denetim raporları, iç denetim ile üst yönetim arasındaki en temel iletişim kaynağıdır. Raporlar, raporlama tekniğine uygun olarak açık ve anlaşılabilir olmalı, sadece problemi ortaya koyan değil, çözümünü de sunan bir tarzda olmalıdır. Etkin bir raporlama, daha önce yapılan gözden geçirme, inceleme ve değerlendirme faaliyetlerinin kalitesine bağlıdır. Fakat şu bir gerçektir ki, raporlama zayıf olursa, iyi bir denetim çalışması değerini yitirebilir. Bu nedenle, raporlama iç denetçilerin en önemli işlerinden biridir (Erkazan, 2004: 32).

İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından raporlamaya ait bazı standartlar oluşturulmaya çalışılmıştır. Bu çerçevede iç denetçi tarafından hazırlanabilecek üç temel rapor Kamu İç Denetim Raporlama Standartları Yönetmeliği'nde sayılmıştır.

Bu raporlar;

- ✓ Denetim Raporu
- ✓ İnceleme Raporu
- ✓ Birim Faaliyet Raporu'dur.

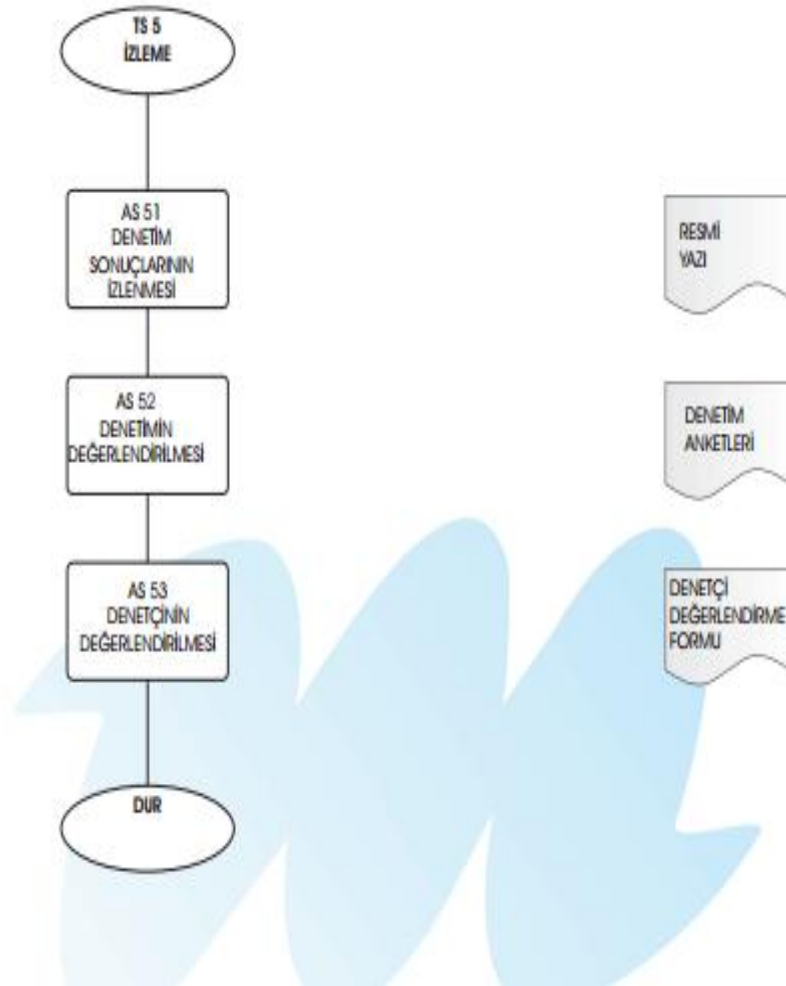
2.6.4.İzleme Süreci

Denetim sonuçlarının izlenmesi, Kurulca çıkarılan Kamu İç Denetim Raporlama Standartları çerçevesinde yürütülür.

Bu aşamada (Kocaeli Üniversitesi İç Denetim Birimi, 2012);

- ✓ Denetim sonuçlarının izlenmesi,
- ✓ Denetimin değerlendirilmesi,
- ✓ Denetçinin değerlendirilmesi faaliyetleri yapılır.

Şekil 2.12: İç Denetim’de İzleme Süreci



Kaynak: Arslan, a.g.m.

2.7. KAMU İÇ DENETİMİ MODELİ ÖRNEKLERİ

Avrupa Birliğine üye ülkelerdeki yönetim kontrol sistemlerini kuzey (Anglo-Sakson) ve güney modelleri olmak üzere ikili bir ayırıma tabi tutmak mümkündür.

Tablo 2.1: Bazı Avrupa Ülkelerinde İç Denetim

Tablo – 1. Bazı Avrupa Birliği Ülkelerinde İç Denetim	
Ülke Adı	Uygulanan Model
İNGİLTERE	Anglo-Sakson/Kuzey Modeli. Yönetim sorumluluğu ilkesi geçerlidir. Maliye Bakanlığı ve içerisindeki iç denetim birimi, tüm kamu harcamalarının ve gelirlerinin mali kontrolünden sorumlu değildir.
HOLLANDA	Anglo-Sakson/Kuzey Modeli. Yönetim sorumluluğu ilkesi geçerlidir. Ancak, iç denetçiler, Maliye Bakanlığı tarafından koordine edilmekte ve esas itibariyle mali denetimi yerine getirmektedirler.
LÜKSEMBURG	Güney Modeli. Üç taraflı ön kontrol yaklaşımı (<i>third party ex ante approach</i>) geçerlidir. İç mali kontrol sisteminin özellikle <i>ex ante</i> aşaması, o kurum dışındaki bir başka kurum tarafından yerine getirilmektedir.
PORTEKİZ	Güney Modeli. Üç taraflı ön kontrol yaklaşımı (<i>third party ex ante approach</i>) geçerlidir. Maliye Genel Teftişi adında bir kuruluş aracılığıyla tüm kamu harcamalarının ve gelirlerinin mali kontrolü gerçekleştirilmektedir. Bu kuruluşa ek olarak, diğer bakanlıkların da iç denetim birimleri bulunmaktadır.
FRANSA	Güney Modeli. Üç taraflı ön kontrol yaklaşımı (<i>third party ex ante approach</i>) geçerlidir. Klasik güney modeli uygulamasının temsilcisi Fransa'dır. Maliye Genel Müfettişi ve diğer bazı Bakanlıklarda Genel Müfettiş unvanlı teftiş kurullarına bağlı müfettişler denetim görevini üstlenmişlerdir.

Kaynak: Gönülaçar, 2008: 5

2.7.1.A.B.D. Modeli

- Her kamu kuruluşunun iç denetim biriminin başında yer almak üzere Genel Müfettiş (IG) oluşturulmuştur.
- Genel müfettiş, doğrudan kamu kuruluşunun başındaki yöneticiye bağlıdır ve raporunu bu üst yöneticiye sunar ancak, Kongreye de yaptığı çalışmalar hakkında bilgi verir.
- Ademi merkezîyetçi yaklaşım ile dış denetim sorumluluğu dolaylı yoldan birleştirilmektedir (Başpınar, a.g.m.).

Devlet Denetim Ofisi (GAO), Kongre'nin öncelikleriyle ilgili olarak bir kurumun performansını değerlendiren dış denetimden sorumludur. Buna karşın, iç denetçinin kurumun yönetiminden sorumlu olduğu kabul edilmektedir. Orijinal model, özel sektörden uyarlanmıştır: Bir şirketin işleme ait ve mali bileşenlerinden bağımsız olan iç denetim (IA) kurumları, şirketin en üst yöneticilerine, genellikle yönetim kontrollerinin bütününe ilişkin bir değerlendirmeyi de içeren rapor sunar. Ancak, bu orijinal model zaman içinde değiştirilmiştir. 1978 yılında çıkarılan Genel Teftiş Yasası'na müteakiben, hazine bakanlığı ile hemen hemen tüm kurumlarda, bir genel müfettişlik (IG) oluşturulmuştur. Söz konusu genel müfettişlik, hazine bakanlığında, denetim birimi (Office of Audit), soruşturma birimi (Office of Investigation) olmak üzere iki kısma ayrılmıştır (www.hht.org).

Kurumun üst yöneticisinin genel müfettişin gerekli gördüğü denetimlerin yerine getirmesini engellemesi yasaklanmış olmasına rağmen, genel müfettiş, kurumun geri kalan kısmından ayrı tutulmuş ve kendisine kurumun üst yöneticisine doğrudan ulaşma imkânı tanınmıştır. Bu yasa ile genel müfettişin tüm raporları doğrudan kurumun üst yöneticisine sunması ve ayrıca genel müfettişin çalışmaları hakkında Kongre'yi bilgilendirmesi öngörülmektedir. Genel müfettişin denetim ve teftişlere ilişkin altı aylık raporları, kurumun üst yöneticisine sunması ve üst yöneticinin de yorumlarını ekleyerek raporu, otuz gün içerisinde Kongre'ye sunması istenmektedir. Bu, yönetime bir hizmet olarak iç denetimin merkezi olmayan bir bakışını oluşturmakta ve Kongre'ye rapor sunma hususunda, dolaylı olarak da olsa, bir dış denetim sorumluluğu öngörmektedir (www.hht.org).

2.7.2.A.B. Kuzey Modeli

Kuzey Modeli;

- Hollanda ve İngiltere gibi kuzey Avrupa ülkelerinde uygulanan modeldir.
- İdarenin yönetim sorumluluğu esasına dayalıdır.
- Her bakanlık kendi bütçesinin hazırlama, uygulama, kontrol ve raporlanmasından sorumludur.
- Her idare mali kontrol alanında gerekli kontrol ve güvenlik önlemlerini almaktan sorumludur.
- Denetim her bakanlığın kendi bünyesinde yer alan denetim elemanları tarafından yapılır.
- Adem-i merkeziyetçi bir yaklaşımdır.
- Türkiye’de 5018 sayılı Kanun ile hedeflenen yapıdır (Başpınar, a.g.m.).

2.7.3.A.B. Güney Modeli

Güney Modeli;

- Fransa, Portekiz ve İspanya gibi güney Avrupa ülkelerinde uygulanmaktadır.
- Maliye Bakanlığı bütçeyi hazırlamakla kalmaz, aynı zamanda harcama öncesi kontrol yapar.
- İdare dışından idarenin uygulama sürecine müdahale vardır.
- Her idarenin denetçileri olmasına rağmen bütün idarelerin mali alanlardaki denetimi Maliye Bakanlığı denetçileri tarafından yapılır.
- Merkeziyetçi bir yaklaşım türüdür.
- Türkiye’de 1050 sayılı Kanun ile uygulanan yapıdır (Başpınar, a.g.m.).

2.7.4.A.B. Karma Model

Karma Model;

- Almanya’da uygulanan modeldir.

- İç ve dış denetim fonksiyonlarının birleştirilmesi ile oluşturulan karma bir model uygulanmaktadır.
- İç denetim dış denetimin parçası olarak görülür.
- İç denetçilerin kadroları çalıştıkları kuruluştaki bulunmasına rağmen, doğrudan yüksek mahkemeye rapor sunarlar (Başpınar, a.g.m.).

Almanya, İsveç gibi bazı OECD ülkelerinde ise merkeziyetçi ve adem-i merkeziyetçi modelin birlikte uygulandığı karma model söz konusudur. Bu modelde, iç denetçi dış denetim sisteminin bir ajanı gibi görevini yerine getirmektedir. Buna göre iç denetçiler, yürütme içinde yer alırken, Sayıştay'ın gözetim ve kontrolünde, bu yüksek denetim kurumunun belirlemiş olduğu standartlar ve ilkelere göre denetim yapmakta ve denetim sonuçlarını da yine aynı yüksek denetim kurumuna sunmaktadır (Kesik, a.g.m.: 106).

2.8.İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM STANDARTLARI'NIN HAZIRLANMASINA KATKIDA BULUNAN KURULUŞLAR

İç kontrol ve iç denetim standartlarının hazırlanmasına katkıda bulunan kuruluşlar, ulusal ve uluslararası kuruluşlar olmak üzere iki gruba ayrılır. En önemlileri sırasıyla incelenecek olursa;

2.8.1.Ulusal Kuruluşlar

İç kontrol ve iç denetim standartlarının hazırlanmasına katkıda bulunan ulusal kuruluşlar sırasıyla, Maliye Bakanlığı(MB), İç Denetim Koordinasyon Kurulu(İDKK), Türkiye İç denetim Enstitüsü(TİDE), Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği(TÜMOB), Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(TMSK) standartların oluşmasına destek veren ulusal kuruluşlardır.

2.8.1.1.Maliye Bakanlığı (MB)

Türkiye Cumhuriyeti devletinin maliyesini yöneten bakanlık.1923'te Cumhuriyet ile birlikte kuruldu.İl ve ilçelerdeki defterdarlık ve mal müdürlükleri bakanlık

örgütüdür. Bakanlığın adı Özal döneminde Maliye ve Gümrük Bakanlığı idi (Wikipedia, 2012).

Türk kamu yönetiminin esasta, iç kontrol ile ilgili küresel düzeyde kabul edilen standartları benimsediği ve iç kontrolü doğru anladığı gözlenmektedir. Türkiye’de, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kamu mali yönetiminde iç kontrol sistemini kurmaktadır. Kamu mali yönetimindeki iç kontrol sistemi ile ilgili merkezi uyumlaştırma görevi verilen Maliye Bakanlığı konu ile ilgili ihtiyaç duyulacak tüm önlemleri ülke genelinde almaya yetkili kılınmıştır. Ayrıca, iç kontrol sisteminin yanı sıra, tamamlayıcı bir unsur olarak Ön Mali Kontrol ve iç Denetim Sistemi de düzenlenmiştir (Akyel ve Söyler, 2010: 7-20).

Kanuna göre, görev ve yetkileri çerçevesinde, mali yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standart ve yöntemler Maliye Bakanlığınca, iç denetime ilksin standart ve yöntemler ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenir, geliştirilir ve uyumlaştırılır. Bunlar ayrıca sistemlerin koordinasyonunu sağlar ve kamu idarelerine rehberlik hizmeti verir. Buna göre, İç Denetim Koordinasyon Kurulu’nun 20.11.2006 tarihli ve 12 sayılı kararı ile Kamu İç Denetim Standartları belirlenmiş bulunmaktadır. Kamu İç Kontrol Standartları ise COSO modeli, INTOSAI Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi ve Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları çerçevesinde Maliye Bakanlığı’nca belirlenmiştir (Örenay, 2010: 139-140).

2.8.1.2.İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK)

Maliye Bakanlığına bağlı Kurul, yedi üyeden oluşur. Üyelerden biri Başbakanın, biri Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri İçişleri Bakanının, başkanı dahil üçü Maliye Bakanının önerisi üzerine Bakanlar Kurulu tarafından atanır. Üyeliğe atanacak olanların, Kanunun 67. maddesinde belirtilen görevleri yapabilecek niteliklere sahip olması şarttır. Maliye Bakanı tarafından önerilecek adaylardan birinin ekonomi, maliye, muhasebe, işletme alanlarından birinde doktora derecesine sahip öğretim üyeleri arasından olması şartı aranır.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelikte (2005) İDKK'nın görevleri şöyle sıralanmaktadır.

- a) İç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek.
- b) Denetim standartları ve uluslararası uygulamalarla uyumlu yıllık risk değerlendirmesi ve buna bağlı risk odaklı denetim yöntemlerini geliştirmek.
- c) Kamu idarelerinde iç denetim birimleri ile varsa diğer denetim birimleri arasında işbirliğini sağlamak.
- d) Yolsuzluk veya usulsüzlüklerin önlenmesi ve ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda kamu idarelerine önerilerde bulunmak.
- e) Risk içeren alanlarda iç denetçilere program dışı özel denetim yaptırılması için kamu idarelerine önerilerde bulunmak.
- f) İç denetçilerin eğitim programlarını düzenlemek, gözden geçirmek ve değişen ihtiyaçlara göre değiştirmek.
- g) İç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak.
- h) İdarelerin iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Maliye Bakanına sunmak ve kamuoyuna açıklamak.
- i) İşlem hacimleri dikkate alınmak suretiyle ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi atanıp atanmayacağına karar vermek.
- j) İç denetçilerin atanmasına ilişkin diğer usulleri belirlemek.
- k) İç denetçilerin uyacakları etik kuralları belirlemek.
- l) İç denetçilerin sertifika sistemlerini düzenlemek ve izlemek.

- m) Dış denetim sistemi ile işbirliğini sağlamak.
 - n) Kalite güvence programları kapsamında iç denetim birimlerinin durumlarını en az beş yılda bir değerlendirmek.
 - o) Kurulca yapılan düzenlemelerin, iç denetim birimleri ve iç denetçiler tarafından uygulanıp uygulanmadığını izlemek ve değerlendirmek.
 - p) İç denetçi adayları ve iç denetçilerin eğitimi ile Kurulun diğer faaliyetlerine ilişkin giderleri planlamak.
 - r) İç denetçilerin, iç denetçilik itibarını zedeleyecek hareketlerde bulunduğuna dair Kurula intikal eden raporları incelemek, gerektiğinde iç denetçilerin sertifikaları yönünden görüşmek ve karara bağlamak.
 - s) Kurulca hazırlanan yönetmelikleri, değişen ve gelişen şartlar bakımından, yılda en az bir defa gözden geçirmek.
- İDKK'nın yetkileri: (İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2005)
- a) Görev alanı ile ilgili konularda tebliğ, rehber ve kararlar yayımlamak,
 - b) Kurula yapılan başvuruları değerlendirmek ve sonuçlarını izlemek,
 - c) Gerektiğinde çalışma ve ihtisas grupları oluşturulmasını kararlaştırmak,
 - d) Oy hakkı olmaksızın teknik yardım almak ve danışmak amacıyla uzman kişileri toplantılara davet etmek,
 - e) İç denetimle ilgili etüt, inceleme, araştırma ve diğer çalışmalar ile istatistikî verileri değerlendirerek, gerekli görülenleri yayımlamak,
 - f) İç denetim birimleri ve iç denetçiler tarafından saklanacak bilgi ve belgeleri belirlemek,

g) Görevinin gerektirdiği tüm bilgi ve belgeleri kamu idarelerinden istemek, yetkilerini haizdir.

➤ İç denetim sisteminin kurulca izlenmesi: (İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2005)

Kurul, izleme görevini;

a) İç denetim sisteminin ve faaliyetlerinin mevzuata uygunluğunu takip etmek,

b) İç ve dış kalite değerlendirme sonuçlarını ve uluslararası gelişmeleri takip ederek, iç denetim sistemiyle ilgili eksiklikleri ve iyileştirme gerektiren alanları tespit etmek,

c) İç denetim birimlerinin faaliyet sonuçlarını karşılaştırarak, en iyi iç denetim uygulamalarını belirlemek ve kamu idarelerinde yaygınlaşmasını sağlamak,

d) İç denetim sistemini ve uygulama sonuçlarını değerlendirmek amacıyla, gerektiğinde üst yöneticiler, iç denetim birimi başkanları ve iç denetçilerle toplantı yapmak, suretiyle yerine getirir.

2.8.1.3.Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE)

İç denetçilerin meslek örgütü olarak 1995 yılında kurulan Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE), iç denetim mesleğinin ve profesyonellerinin uluslar arası standartlar ile uyumlu, küresel seviyede yetkin uygulamaları için güvence oluşturmaktır. TİDE, sertifikasyon, uluslar arası standartlar, eğitim, ulusal kongreler, yayıncılık, araştırma, kariyer gelişimi ve rehberlik alanında hizmetler sunmaktadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü Web Sitesi, 2012).

2.8.1.4.Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)

1989 yılında kurulmuş olup, tüzelkişiliğe sahip kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşudur. Birliğin merkezi Ankara'dadır.

Birliğin görevleri aşağıda gösterilmiştir.

- a) Mesleğin geliştirilmesi ile ilgili çalışmalar yapmak
- b) Meslek mensuplarının menfaatlerini, mesleki ahlak, düzen ve geleneklerini korumak.
- c) Odaları ilgilendiren konularda yetkili mercilere görüş bildirmek.
- d) Odalar arasında çıkacak mesleki anlaşmazlıkları kesin olarak çözümlemek, uyulması zorunlu meslek kurallarını belirlemek.
- e) Bu Kanuna göre çıkarılacak yönetmelikleri hazırlamak.
- f) Milli ve milletlerarası mesleki kuruluşlara üye olmak, milletlerarası mesleki toplantılara katılmak.
- g) Maliye Bakanlığınca verilecek görevleri yerine getirmek.
- h) Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak ve mesleki konularda resmi makamlarca istenen bilgi ve görüşleri vermek (Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 1989).

2.8.1.5. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMMOB)

TMMOB, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nu 9 Şubat 1994 tarihinde kurmuş ve aynı tarihte ilk toplantısını yaptırmıştır. TMMOB' in en fazla 60 üyesi olabilir. Kurul, saptanmasını öngördüğü muhasebe standartlarını belirler ve her standart için en az üç kurul üyesinden oluşan bir standart komisyonu kurar. Standartlara ilişkin ön taslakların hazırlanması için komisyona verilen süre iki aydan fazla olamaz. Komisyonlar tarafından oluşturulan taslaklar, bu ön taslakların Kurula sunulmasını izleyen ilk Kurul toplantısında görüşülür. Kurul üyelerinin beşte birinin onayı ile kabul edilen ön taslaklar yayınlanır.

Bu taslakların görüş bildirmek üzere dağıtımı, aşağıdaki gruplara yapılır:

- Kurumların bildireceği ilgililere,
- TÜRMOB üyelerine,
- Yüksek Öğretim Kurulu'na

tarafından bildirilecek Muhasebe ve Denetim alanındaki Profesör, Doçent, Yardımcı Doçent ve Öğretim Görevlileri.

Dağıtımı yapılan standart taslaklara ilişkin görüşlerini belirtilen tarih kadar Kurula bildirilmesi temel ilkedir. Bildirilen bu görüşler ve yorumlar Kurul'un ilk toplantısında ele alınır ve gerekli görülürse taslaklar yeniden gözden geçilir. Son şeklini alan standart, üyelerinin en az üçte ikisi tarafından onaylanırsa Ulusal Muhasebe Standardı olarak yayınlanır ve standartta belirtilen günde yürürlüğe girer.

Denetim Standartlarının belirlenmesi ve geliştirilmesi için kurul üyelerinden oluşan en az beş kişilik bir Denetim Standardı Komisyonu kurulur. Dağıtımı yapan Denetim Standartlarına ilişkin görüşlerin ve yorumların ilgililer tarafından belirtilen tarihe kadar Kurula gönderilmesi gerekir. Bu görüşler ve yorumlar, Kurulun ilk toplantısında ele gerekli görülürse standart taslakları yeniden gözden geçirilir. Son şeklini alan Denetim Standardı, Kurul Üyelerinin en az üçte ikisi tarafından onaylanırsa, Ulusal Denetim Standartları olarak yayınlanır ve standartta belirtilen günde yürürlüğe girer (Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu Web Sitesi, 2012).

2.8.1.6. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)

Türkiye'de Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), 1999 yılında Sermaye Piyasası Kurulu'na eklenen 4487 sayılı Kanunla kurulmuş olup, 2002 yılında ilk toplantısı ile faaliyete geçmiştir. 2004 yılında yayımlanan yönetmelik çerçevesinde de faaliyetlerine devam etmektedir. Kurul 2006 yılında uluslararası Muhasebe Standartları (IFRS) ve yorumlanan çevirisi niteliğindeki TMS, TFRS ve yorumları hazırlanmış ve yayımlanmıştır. BDDK, SPK ve Hazine Müsteşarlığının kendi alanları ile ilgili olarak standart yayımlama konusunda yetkileri olmasına rağmen, kendi muhasebe yönetmeliklerini iptal ederek TFRS'leri zorunlu hale getirmeleri, standartlarının ülke

apında tanınırlılığının ve kabulünün başlamasında önem arz etmiştir.

Kurulun temel görevi; denetlenmiş finansal tabloların sunumunda finansal tabloların ihtiyaa uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamaktır.

2.8.1.7.Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK)

Mayıs 2003 tarihinden bu yana görev yapan Türkiye Denetim Standartları Kurulunun amacı, 3568 sayılı Kanuna tabi ruhsatlı meslek mensuplarının üstlendikleri ve yetkili oldukları denetim faaliyetlerini disiplinli bir şekilde yürütebilmeleri için "Ulusal Denetim Standartları"nın saptanması, belirlenmesi ve yayınlanması ile güncelliğinin korunmasıdır. Bu amaç çerçevesinde Kurulun hedefi, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları'na tam uyumlu Türkiye Denetim Standartları'nı genel kabul görmüş standart oluşturma kurallarına göre oluşturmak ve yayınlamaktır. Dolayısıyla Kurul, "Ulusal Denetim Standartları"nı oluştururken muhasebe bilgilerinin güvenilir ve karşılaştırılabilir biçimde, gerçeği ve gereksinimleri göz önüne alarak, anlaşılabilir ve tutarlı bir şekilde raporlanmasının sağlanmasını hedef almaktadır. Ayrıca, 2008 yılı itibarıyla uygulanmak üzere Uluslararası Denetim ve Güvence Standartlarının 2007 yılında yayınlanan metni de TÜDESK tarafından Türkçe'ye evirim çalışmaları yapılmış ve kullanıcıların istifadesine sunulmuştur. Denetim standartlarının ulusal ve uluslararası düzeyde gelişen ve değişen gereksinimlere yanıt verebilmesi açısından güncelliğinin korunmasını sağlamak üzere gerekli çalışmaları yapan Kurul; finansal raporların gerçeğe uygunluğunun, güvenilirliğinin ve karşılaştırılabilirliğinin uluslararası alanda da geçerli olabilmesini sağlamak üzere, Türk ekonomisi ve işletmelerinin yapısı ile gereksinimlerini göz önünde tutmak suretiyle, ulusal denetim standartlarının uluslararası kabul görmüş denetim standartlarına uyumlu olması için özenli bir şekilde çalışmalarını sürdürmektedir (9. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 2009).

2.8.2.Uluslararası Kuruluşlar

Kamu iç kontrol ve iç denetim standartlarının oluşumuna katkı sunmuş kuruluşlar; İç Denetçiler Enstitüsü(IIA), Uluslar arası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü(INTOSAI), The Committee Of Sponsoring Organizations Of The Treadway Commission(COSO) gibi tüm dünyaca tanınan uluslar arası kuruluşlardır.

2.8.2.1. İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)

İlk olarak 1940'lı yıllarda iç denetim özel sektörde uygulama alanı bulmuştur. 1941 yılında İç Denetçiler Enstitüsü IIA'in New York'ta kurulmasıyla iç denetim ortaya çıkmıştır. İç denetim, iç kontrol, bilgi teknolojisi denetimi gibi konularda hizmet vermektedir. İç denetime ilişkin standartlar ve etik kurallar belirlenmesine ve geliştirilmesine katkılarda bulunmaktadır. Enstitü, ABD dışındaki ilk birliğini 1944'de Toronto'da, Avrupa'daki ilk birliğini de 1948'de Londra'da kurmuştur. İç denetim, 1990'lı yıllardan itibaren de Amerika, Kanada ve bazı Avrupa ülkelerinde kamu sektöründe uygulanmaya başlanmıştır (IIA Web Sitesi, 2012).

2.8.2.2. Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (INTOSAI)

Birleşmiş Milletlere ya da Birleşmiş Milletlerin uzmanlık kuruluşlarına üye ülkeler yüksek denetim kuruluşlarının bir teşkilâtıdır. INTOSAI, 1953 yılında Küba/Havana'da toplanan Kongrede 34 ülkenin katılımıyla kurulmuş olup, bugün üye sayısı 186'ya ulaşmıştır. INTOSAI'nin her üç yılda değişik bir ülkede gerçekleştirilen kongreleri, kamu kesimindeki güncel ve önemli denetim sorunlarının görüşüldüğü ve gerekli tavsiye kararlarının alındığı bir forum niteliğindedir. Sayıştay'ımız 1965 yılından beri INTOSAI'nin üyesi olup, kongrelere sürekli olarak başkan ve üst düzey yetkililerden oluşan heyetlerle iştirak etmektedir (Sayıştay, 2007).

2.8.2.3.The Committee Of Sponsoring Organizations OF The Treadway Commission (COSO)

Treadway Komisyonu olarak bilinen Sahte Mali Raporlama Ulusal Komisyonu, 1985 yılında kurulmuştur. Treadway Komisyonunun en önemli hedefi; sahte mali raporların nedenlerini belirlemek ve meydana gelme olasılığını azaltmaktır.

Komisyonunun himayesinde iç kontrol literatürünün yeniden gözden geçirilmesi için bir çalışma grubu oluşturulmuş, sponsor kurumların iç kontrol sisteminin kurulması ve etkinliğinin değerlendirilmesi için genel kabul görecektir standartlar belirleyen bir projeyi üstlenmesi kararlaştırılmıştır. Bu amaçla Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi “İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve” raporunu 1992’de yayımlamıştır.

Bu rapor, COSO iç kontrol modeli olarak bilinmektedir. İç kontrol kavramı esas itibariyle özel sektörde iş etiği, iç kontrol ve yönetim ilkelerine dayalı olarak mali raporlamayı geliştirmek amacıyla 1985 yılında kurulan COSO (Treadway Komisyonu Sponsor Örgütler Komitesi – The Committee of Sponsoring Organisations of The Tradway Commission) tarafından geliştirilmiştir. İç kontrol sistemi genel olarak COSO modeli olarak da anılmaktadır. COSO modelinde iç kontrol; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi-iletişim ve izleme unsurlarından oluşmaktadır (Arcagök, a.g.m.).

2.8.2.4. Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (ECIIA)

1982 yılında kurulan ECIIA (Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu), iç denetim mesleğinin Avrupa kıtasında yer alan 32 üye ülkesi için en üst meslek örgütüdür. ECIIA’nın amacı, iç denetim mesleğini, AB içinde ve ECIIA üye ülkeleri dahilinde IIA’nın küresel meslekî standartları ve etik kuralları çerçevesinde özel ve kamu sektörü için desteklemek ve benimsetmektir (TÜSİAD, 2008).

2.8.2.5. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), muhasebecilik mesleğinin küresel organizasyonudur. 1977’de kurulan IFAC’ın misyonu, dünya genelinde muhasebecilik mesleğini güçlendirmeye devam ederek kamu çıkarına hizmet etmek ve yüksek kaliteli mesleki standartlara uyumun tesis ve teşviki yolu ile güçlü uluslararası ekonomilerin gelişmesine katkı yapmak, bu gibi standartları uluslararası yakınsamasını artırmak ve mesleğe ait uzman bilginin en alakalı olduğu hallerde kamu çıkarı meselelerinde görüş bildirmektir.

IFAC, dünya genelindeki 124 ülkedeki, 159 üye ve yardımcı üyeden oluşmakta, serbest, bağımlı, kamu sektörü ve eğitim alanında çalışan yaklaşık 2.5 milyon muhasebeciyi temsil etmektedir. IFAC gibi geniş tabanlı bir uluslar arası desteğe sahip, dünyada başka bir muhasebe kuruluşu yoktur ve böyle çok az mesleki kuruluş vardır. IFAC'ın yönetim kurulları, personel ve gönüllüleri, dürüstlük, şeffaflık ve uzmanlık değerlerine bağlıdırlar. IFAC ayrıca, Uluslararası Etik Standartları Kurulu tarafından çıkarılan Profesyonel Muhasebeciler için Etik Kurallar aracılığıyla, profesyonel muhasebecilerin bu değerlere bağlılığını güçlendirmeyi amaçlamaktadır (Öztürk, 2010).

2.8.2.6. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASC)

Kurul, 1973 yılında Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika'daki profesyonel muhasebe kurumları tarafından yapılan bir anlaşma ile kurulmuştur. Kurulun temel amacı, denetlenmiş hesapların ve finansal raporların sunulmasında dikkate alınması gerekli temel standartları belirleyip, bunları, kamuya açık bir şekilde yayınlamak ve böylece bu hesapların dünya çapında kabul edilme ve dikkate alınma olanağını arttırmaktır. Merkezi Londra'da bulunan ve bağımsız organizasyon niteliğindeki komitenin, 100'den fazla ülkeden 2 milyarı aşkın muhasebeciyi temsil eden 140'dan fazla muhasebe kuruluşu üyesi bulunmaktadır (Başpınar, 2004: 53). IASC'ın ana hedefleri kuruluş sözleşmesinin 2. maddesinde aşağıdaki gibi açıklanmaktadır (Başpınar, a.g.m.).

- a) Kamu yararını gözeterek, yüksek kaliteli, kolaylıkla anlaşılabilen ve tüm dünyada uygulanması zorlanabilir nitelikte tek bir standartlar manzumesi geliştirerek, finansal raporların yüksek kalitede, şeffaf ve birbirleri ile karşılaştırılabilir nitelikte olmasını sağlamak ve dünya sermaye pazarlarında işlem yapanlarla diğer kullanıcıların ekonomik kararlar vermesinde kolaylık sağlamak,
- b) Bu standartların kullanımını ve tam olarak uygulanmasını teşvik etmek,
- c) Ulusal muhasebe standartları ile uluslararası muhasebe standartlarının birbirlerine yaklaşmasını sağlamak.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAMU SEKTÖRÜ'NDE İÇ DENETİM İLE İÇ KONTROL MEKANİZMALARI VE İÇ DENETİMİN ETKİNLİĞİNİN ÖLÇÜLMESİ

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAMU SEKTÖRÜ'NDE İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL MEKANİZMALARI VE İÇ DENETİMİN ETKİNLİĞİNİN ÖLÇÜLMESİ

3.1.TÜRKİYE'DE KAMU SEKTÖRÜ'NDE İÇ DENETİM MEVZUATININ GELİŞİMİ

İç denetim mevzuatı birincil, ikincil ve üçüncül düzey mevzuat olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

3.1.1.İç Denetim Mevzuatı

a) Birincil Düzey Mevzuat

- 5018 Sayılı Kanunun İlgili Maddeleri
- 5018 Değişikliği
- 5034 Sayılı Kanunun İlgili Maddeleri (İDKK, 2012).

b) İkincil Düzey Mevzuat

- İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik
- İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği
- İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik
- Ek Ödemeye İlişkin Usul ve Esasların Belirlenmesine İlişkin Bakanlar Kurulu Kararı
- Kadro Tahsisi İle İlgili Bakanlar Kurulu Kararı
- Mahalli İdareler Kadro Tahsisi ile İlgili Bakanlar Kurulu Kararı (İDKK,2012).

c) Üçüncül Düzey Mevzuat

- Üst Yönetici Rehberi

- Kamu İç Denetim Standartları
- Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları
- Kamu İç Denetim Birim Yönergesi
- Kamu İç Denetim Raporlama Standartları
- Birden Fazla Kamu İdaresi İç Denetçilerinin Ortak Çalışma Esas ve Usulleri
- Kamu İç Denetçi Sertifikasının Derecelendirilmesine İlişkin Esas ve Usuller
- Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi
- Kamu İç Denetiminde Risk Değerlendirme Rehberi
- Kamu İç Denetimi Strateji Belgesi (2008-2010)
- Kamu İç Denetçi Mesleki Kıdemin Belirlenmesine İlişkin Esas ve Usuller
- Kamu İç Denetim Rehberi
- Kamu İç Denetim Terimleri Sözlüğü (Public Internal Audit Glossary)
- Kamu İç Denetçi Sertifikasının İptaline İlişkin Esas ve Usuller
- İç Denetçi Atamalarında Uyulacak Esas ve Usuller Hakkında Tebliğ
- İç Denetçi Atamalarında Uyulacak Esas ve Usuller Hakkında Tebliğ a No:2)
- İç Denetçi Adaylarının Belirlenmesinde Uy. Esas ve Usuller Hakkında Tebliğ
- İç Denetçi Atamalarında Esas ve Usuller Hakkında 2 Sıralı Tebliğde Değ. Yapılmasına Dair Tebliğ
- 2011-2013 Dönemi Kamu İç Denetimi Strateji Belgesi

3.1.2.İç Kontrol Mevzuatı

a) Birincil Düzey Mevzuat

- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
- 5436 Sayılı Kanun
- 5628 Sayılı Kanun
- 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu (Mülga)

b) İkincil Düzey Mevzuat

- İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar
- Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

- Mali Hizmetler Uzmanlarının Kadrolarının Dağılımına İlişkin Bakanlar Kurulu Kararı
- Mali Hizmetler Uzmanlığı Yönetmeliği
- Belediye ve Bağlı Kuruluşları İle Mahalli İdare Birlikleri Norm Kadro İlke ve Standartlarına Dair Yönetmelik
- Belediye ve Bağlı Kuruluşları İle Mahalli İdare Birlikleri Norm Kadro İlke ve Standartlarına Dair Yönetmelik Ekleri
- İl Özel İdareleri Norm Kadro İlke ve Standartlarına Dair Yönetmelik

c) Üçüncül Düzey Mevzuat

- Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği
- Üst Yönetici Rehberi

3.2.KAMU İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM STANDARTLARI

Kamu da uygulanan standartlar genel olarak iç kontrol standartları ve iç denetim standartları olmak üzere ikiye ayrılır.

3.2.1.Dünya’da İç Kontrol ve İç Denetim Standartları

En önemlileri ve tüm dünya ülkelerine ve Türkiye’ye de örnek teşkil eden standartlar COSO, INTOSAI ve IIA Uluslararası İç Denetim Standartlarıdır.

3.2.1.1.COSO İç Kontrol Standartları

ABD’de finans sektörünün en büyük 5 mesleki kuruluşunun sponsorluğu ile kurulan ve finansal raporlamanın kalitesini/standartlarını dünya çapında geliştirmek amacıyla çalışmalar yapan, 1992 yılında yayımlanan “Internal Control-Integrated Framework (İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve, yaygın adıyla ‘COSO İç Kontrol Raporu’)” adlı önemli Raporu ile “iç kontrol” kavramının uluslararası düzeyde kabul gören tanımını ve temel kriterlerini ortaya koyan The Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission (COSO)’dur.

1992 yılından sonra “iç kontrol” konusunu ele alan tüm uluslararası düzenlemeler, COSO İç Kontrol Raporu’nu temel hareket noktası olarak benimsemişlerdir. COSO iç kontrol tanımı ve kriterleri; uluslararası standartları belirleyen tüm düzenleyici mesleki otoritelerin düzenlemelerinde ve başta gelişmiş ülkeler olmak üzere hemen hemen tüm ülkelerin ilgili yasal mevzuatlarında temel teşkil etmektedir. Türkiye’nin denetim, bankacılık ve finans sistemleri ile ilgili yasal mevzuatının temel dayanağını oluşturan BIS bankacılık düzenlemeleri, IIA iç denetim düzenlemeleri, IFAC muhasebe ve denetim düzenlemeleri de bu çerçevede sayılabilecek düzenlemelerin başında gelmektedir.

BDDK tarafından yürürlüğe konulan Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmelik de temel olarak yukarıdaki otoritelerin düzenlemelerini, dolayısıyla COSO iç kontrol modelini esas almıştır.(Madendere, 2005)

COSO komitesinin 5 üyesi, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (The American Institute of Certified Public Accountants) (AICPA), Amerikan Muhasebe Derneği (The American Accounting Association) (AAA), Finansal Yöneticiler Enstitüsü (The Financial Executives Institute) (FEI), İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors) (IIA) ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (Institute of Management Accountants) (IMA)’dır. Fakat bu ulusal komisyon kendini destekleyen kurumlardan tamamıyla bağımsız olup, endüstriden, kamu muhasebesinden, yatırım firmalarından ve New York Borsasından gelen temsilcilerden oluşur. İlk başkanı James C. Treadway olduğu için komisyon Treadway Komisyonu olarak da adlandırılmaktadır (Çatıkkaş, 2005:17).

Treadway Komisyonu Sponsor Kuruluşlar Komitesi ya da kısa adıyla COSO tarafından 1992 yılında yayımlanan, “İç Kontrol – Bütünleşik Çerçeve (Internal Control –Integrated Framework)” başlıklı rapor ile bir iç kontrol tanımı yapılmış ve iç kontrol standartları ortaya konulmuştur. Buna göre iç kontrol geniş anlamıyla; kuruluşun yönetim kurulu, üst yönetimi ve diğer personeli tarafından, faaliyetlerin etkililiği ve verimliliği, finansal raporlamanın güvenilirliği, ilgili yasalara ve düzenlemelere uygunluk konularında, hedeflere ulaşılmasını sağlamak için makul güvence sağlamak üzere tasarlanmış bir süreç olarak tanımlamıştır (COSO, a.g.e.).

Kısaca “COSO Modeli” adıyla bilinen iç kontrol modelinin temel çerçevesini oluşturan ve birbirleriyle karşılıklı etkileşim halinde olan beş bileşen aşağıda sıralanmış olmakla birlikte;

- ✓ Kontrol ortamı,
- ✓ Risk değerlendirmesi,
- ✓ Kontrol faaliyetleri,
- ✓ Bilgi ve iletişim,
- ✓ İzleme.

tezin ilerleyen kısımlarında ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır (COSO, 1994).

Şekil 3.1: COSO Piramidi



Kaynak: IIA, 2005

Tablo 3.1: COSO İç Kontrol Çerçevesi İlkeleri

Dürüstlük ve Etik Değerler	Bilgi Teknolojileri
Yönetim Kurulunun Önemi	Bilgi İhtiyacı
Yönetim Felsefesi ve Çalışma Stili	Bilgi Kontrolü
Organizasyonel Yapı	Yönetim İletişimi
Sağlam Finansal Raporlama ile Bağlılık	Yükarı Doğru İletişim
Otorite ve Sorumluluk	Yönetim Kurulu İletişimi
İnsan Kaynakları	Dışsal Unsurlarla İletişim
Finansal Raporlama Hedeflerinin Önemi	Sürekli İzleme
Finansal Raporlama Risklerinin Tanımlanması ve Analizi	Ayrık Değerlendirmeler
Yolsuzluk Riskinin Değerlendirilmesi	Raporlama Eksiklikleri
Kontrol Faaliyetinin Unsurları	Yönetimin Rolü
Risk Değerlendirmesi ile İlişkili Kontrol Faaliyetleri	Yönetim Kurulu ve Denetim Komiteleri
Kontrol Faaliyetlerinin Seçimi ve Geliştirilmesi	Diğer Personel

Kaynak: IIA, 2005

3.2.1.1.1.Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı bir örgütte çalışanların bilincini etkileyen atmosferi ifade etmekte olup disiplin ve yapı sağlayarak diğer dört bileşen için temel oluşturur. Kontrol ortamının unsurları; dürüstlük, etik değerler, işletme çalışanlarının yetkinliği, yönetimin felsefesi ve çalışma tarzı, yetki ve sorumlulukların dağıtımı, çalışanların organizasyonu ve gelişimi, yönetim kurulunun dikkati ve yönlendirmelerinden oluşur (Çatıkkaş, a.g.t.: 35-36).

3.2.1.1.2.Risk Değerlendirme

Her işletme değerlendirilmesi gereken bir takım iç ve dış risklerle karşı karşıyadır. Riski değerlendirmenin ön koşulu farklı kademelerdeki birbiriyle bağıntılı ve kendi içinde tutarlı hedeflerin tespit edilmesidir. Risk değerlendirme, risklerin nasıl yönetileceğine karar verme konusunda bir baz oluşturarak hedeflere ulaşmada risklerin tanımlanması ve analizini içermektedir. Ekonomik koşullar, düzenlemeler, endüstri ve

Çalışma koşulları sürekli bir şekilde değişeceğinden bu değişimlerle ilgili özel riskleri tanımlayacak ve bunların üstesinden gelecek mekanizmalar gereklidir (atıkkaş, a.g.t.: 35-36).

3.2.1.1.3.Kontrol Faaliyetleri

Kontrol eylemleri, yönetimin emir ve talimatlarının yerine getirilip getirilmediğinden emin olunmasına yardımcı olan politika ve prosedürlerdir. Bu politika ve prosedürler işletmenin amaçlarını başarmasına yardımcı olacak şekilde risklere karşı alınması gereken tavırları belirler. Örgüt içinde her kademe ve fonksiyonda uygulanması gereken kontrol eylemleri onaylamalar, yetkilendirmeler, doğrulamalar, mutabakatlar, performansın gözden geçirilmesi ve görevlerin ayrılığının sağlanması gibi değişik eylemleri kapsar (atıkkaş, a.g.t.: 35-36).

3.2.1.1.4.Bilgi ve İletişim

Çalışanların sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlayacak işe yarar bilgiler tanımlanmalı, toplanmalı ve iletilmelidir. Bilgi sistemleri işletmenin yönetilmesine ve kontrolüne imkan veren faaliyetle ve finansal durumla ilgili bilgileri içeren raporlar üretirler. Dolayısıyla sadece işletme içinde toplanan veriyle değil dışsal raporlama ve karar alıcılar için gerekli olan dış olaylar, faaliyetler ve koşullarla ilgili bilgilerle de ilgilenirler. Tüm personel tepe yönetimden kontrol sorumluluklarının ciddi bir biçimde yerine getirildiği konusunda açık bir mesaj alınmalıdır. Çalışanlar iç kontrol sistemi içinde kendi kontrollerini ve kendi bireysel faaliyetlerinin başkalarınıninkiyle ilişkilerini iyi anlamalıdırlar (atıkkaş, a.g.t.: 35).

3.2.1.1.5.Gözetim

İç kontrol sistemlerinin gözlemlenmesi (sistemin zaman içindeki performans kalitesini değerlendirme süreci) gerekmektedir. Bu faaliyetlerin sürekli bir biçimde izlenmesi, bağımsız değerlendirmeler veya her ikisinin bileşimiyle sağlanabilir. Sürekli gözlemleme, faaliyetler yürütölürken yapılır. Bu kapsamda düzenli bir şekilde yapılan nezaret eylemleri ile, çalışanların görevlerini yerine getirirken yaptıkları diğer eylemleri yer alır. Birbirinden ayrı yapılacak olan değerlendirmelerin sıklığı ve kapsamı öncelikle

risklerin değerlendirilmesine ve devam eden gözlemlene eylemlerinin etkililiğine bağlı olacaktır. İç kontrolün yetersizliği bir üst kademeye bildirilirken, çok önemli görülen hususlar tepe yönetime ve yönetim kuruluna raporlanmalıdır.

İç kontrol sistemi işletmenin faaliyetleriyle iç içe geçmiştir ve işletmede mevcut olmasının temel sebepleri vardır. Eğer bir işletmede kontroller işletmenin önemli bir parçası olarak ve onun alt yapısını oluşturacak şekilde inşa edilmişse o işletmede iç kontroller çok etkili demektir. Bu şekilde inşa edilen kontroller kaliteyi destekler girişimleri güçlendirir, gereksiz maliyetleri yok eder, değişen koşullara çabuk adapte olunmasını sağlar. Değişen koşullara dinamik bir biçimde tepki veren bütünsel bir sistem oluşturacak şekilde bu bileşenler arasında sinerji (eş davranım veya görevdeşlik) ve bağlantı bulunmaktadır (Çatıkkaş, a.g.t.: 36-37).

Tablo 3.2: İç Kontrol Bileşenleri ve Standartları

İÇ KONTROL BİLEŞENLERİ	STANDART KODU	STANDART ADI	GENEL ŞART SAYISI	BELİRLEN EN EYLEM SAYISI
KONTROL ORTAMI	1	Etik değerler ve dürüstlük	6	14
	2	Misyon, organizasyon yapısı ve görevler	7	7
	3	Personelin yeterliliği ve performansı	8	18
	4	Yetki devri	5	2
RİSK DEĞERLENDİRME	5	Planlama ve programlama	6	10
	6	Risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi	3	4
KONTROL FAALİYETLERİ	7	Kontrol stratejileri ve yöntemleri	4	5
	8	Prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi	3	3
	9	Görevler ayrılığı	2	2
	10	Hiyerarşik kontroller	2	2
	11	Faaliyetlerin sürekliliği	3	3
	12	Bilgi sistemleri kontrolleri	3	3
BİLGİ VE İLETİŞİM	13	Bilgi ve iletişim	7	11
	14	Raporlama	4	2
	15	Kayıt ve dosyalama sistemi	6	8
	16	Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirilmesi	3	3
İZLEME	17	İç kontrolün değerlendirilmesi	5	8
	18	İç denetim	2	3

Kaynak: Ankara Üniversitesi, İç Denetim Başkanlığı, 2010

3.2.1.2.INTOSAI İç Kontrol Standartları

INTOSAI kamu kesimi için İç Kontrol Standartları Rehberi'ne göre, iç kontrol; bir kurumun yönetimi ve personeli tarafından hayata geçirilen tamamlayıcı bir süreç olup aşağıda sıralanan hedefleri gerçekleştirmek suretiyle; kurumun misyonunu başarması için riskleri göğüslemek ve makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmıştır (Sayıştay, 2006).

- Faaliyetleri düzenli, ahlak kurallarına uygun, ekonomik, verimli ve etkin biçimde gerçekleştirme,
- Hesap verme sorumluluğunun gerektirdiği yükümlülükleri yerine getirme,
- Yürürlükteki yasalara ve yönetmeliklere uyma,
- Kayıplara, kötü kullanıma ve hasarlara karşı kaynakları koruma.

INTOSAI Rehberi'nde yapılmış olan iç kontrol tanımı, küçük değişiklikler haricinde, COSO modelinde yapılmış iç kontrol tanımının neredeyse aynısıdır. “Kurumun yönetimi ve personeli”, “süreç”, “makul güvence”, “etkin olma”, “mevzuata uyum” gibi kilit noktalara yapılmış olan vurgu, COSO modelinin iç kontrol tanımına benzerlik bakımından dikkat çekici niteliktedir. INTOSAI Rehberi ile sunulmuş olan iç kontrol tanımında, COSO modelinin iç kontrol tanımından farklı olarak; “risk”, “ahlak kuralları”, “hesap verme sorumluluğu” ile “kayıplara, kötü kullanıma ve hasarlara karşı koruma” şeklindeki kavramlar dikkat çekmektedir.

INTOSAI Rehberi'nin gerek ilk olarak yayımlandığı 1992 yılındaki halinde gerekse 2004 yılında güncellenerek yayımlanmış olan halinde olsun, iç kontrol kavramı finansal kontroller ve bunlarla bağlantılı idari kontroller ile sınırlı tutulmamış, finansal olmayan kontrollerin ve yönetsel kontrollerin önemine de vurgu yapılmıştır (INTOSAI, 2004).

COSO modeli temelinde hazırlanmış olan INTOSAI Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi, adı geçen modelin özel sektör için sunmuş olduğu ve tüm dünyada kabul görmüş iç kontrol yapısının, kamu kesimine uyarlanması çabasının sonucunda ortaya çıkmıştır. Rehberin hazırlanmasındaki amaç; kamu kesimi için güçlü ve etkili iç

kontrol sistemlerinin kurulması, bu sistemlerin yönetilmesi ve sürdürülmesi konularında yol göstermektir (INTOSAI, 2004).

3.2.1.2.1.Genel Standartlar

INTOSAI Rehberi'nin 1992 yılında ilk olarak yayımlanmış olan halinde iç kontrol standartları; “genel standartlar” ve “ayrıntılı standartlar” olmak üzere ikili bir ayrımla aşağıda sıralanmış olan başlıklar altında sunulmuştur (Sayıştay, 1996).

Genel Standartlar;

- ✓ Yeterli güvence,
- ✓ Destekleyici tutum,
- ✓ Dürüstlük ve yeterlilik,
- ✓ Kontrol hedefleri,
- ✓ Kontrollerin gözetimi.

3.2.1.2.2.Ayrıntılı Standartlar

Ayrıntılı Standartlar (Sayıştay, 1996);

- ✓ Belgeleme,
- ✓ İş ve işlemlerin anında ve uygun biçimde kaydı,
- ✓ İş ve işlemlerin onaydan geçirilmesi ve uygulanması,
- ✓ Gözetim,
- ✓ Kaynaklara ve kayıtlara ulaşmada sorumluluk,

Üç ana bölümden oluşan INTOSAI Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi'nin ilk bölümünde ayrıntılı bir iç kontrol tanımı yapılmış, ikinci bölümünde iç kontrolün unsurları açıklanmış ve son bölümünde ise bir örgüt içerisinde iç kontrole ilişkin rol ve sorumluluklar açıklanmıştır. Rehber'de bilişim teknolojisine ilişkin kontrollerin önemine dikkat çekilmiş ve kontrol faaliyetleri başlığı altında bilişim teknolojisi kontrolleri üzerinde özellikle durulmuştur.

3.2.1.3.IIA Uluslararası İç Denetim Standartları

IIA uluslararası iç denetim standartları, Nitelik ve performans standartları olmak üzere iki gruba ayrılır.

3.2.1.3.1.Nitelik Standartları

IIA uluslararası iç denetim standartlarından, nitelik standartları şunlardır (THEIIA, 2011).

1000 - Amaç, Yetki ve Sorumluluklar

1010 - İç Denetim Tanımının, Etik Kurallarının ve Standartların İç Denetim

Yönetmeliğinde Tanınması

1100 - Bağımsızlık ve Objektiflik

1110 - Kurum İçi Bağımsızlık

1111 - Yönetim Kurulu ile Doğrudan Etkileşim

1120 - Bireysel Objektiflik

1130 - Bağımsızlık veya Objektifliğin Bozulması

1200 - Yeterlilik ve Azamî Meslekî Özen ve Dikkat

1210 - Yeterlilik

1220 - Azamî Meslekî Özen ve Dikkat

1230 - Sürekli Meslekî Gelişim

1300 - Kalite Güvence ve Geliştirme Programı

1310 - Kalite Güvence ve Geliştirme Programının Gereklilikleri

1311 - İç Değerlendirmeler

1312 - Dış Değerlendirmeler

1320 – Kalite Güvence ve Geliştirme Programı Hakkında Raporlama

1321 - “Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartlarına Uygundur” ibaresinin kullanılması.

1322 – Aykırılıkların Açıklanması

3.2.1.3.2.Performans Standartları

IIA uluslar arası iç denetim standartlarından, nitelik standartları şunlardır (THEIIA, 2011).

2000 - İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi

2010 - Planlama

2020 - Bildirim ve Onay

2030 - Kaynak Yönetimi

2040 - Politika ve Prosedürler

2050 – Eşgüdüm (Koordinasyon)

2060 - Üst Yönetim ve Yönetim Kuruluna Raporlamalar

2100 - İşin Niteliği

2110 – Yönetişim/Kurumsal Yönetim

2120 - Risk Yönetimi

2130 - Kontrol

2200 - Görev Planlaması

2201 - Planlamada Dikkate Alınması Gerekenler

2210 - Görev Amaçları

2220 - Görev Kapsamı

2230 - Görev Kaynaklarının Tahsisi

2240 - Görev İş Programı

2300 - Görevin Yapılması

2310 - Bilgilerin Tespiti ve Tanımlanması

2320 - Analiz ve Değerlendirme

2330 - Bilgilerin Kayıtlı Hâle Getirilmesi

2340 - Görevin Gözetim ve Kontrolü

2400 - Sonuçların Raporlanması

2410 - Raporlama Kıstasları

2420 - Raporlamaların Kalitesi

2421 – Hata ve Eksiklikler

2430 – “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları’na Uygun Olarak Yapılmıştır” İbaresinin Kullanılması

2431 - Görevlendirmelerde Aykırılıkların Açıklanması

2440 - Sonuçların Dağıtımı

2500 - İlerlemenin Gözlenmesi

2600 - Yönetimin Artık (Bakiye) Riskleri Üstlenmesi

3.2.2. Türkiye’de İç Kontrol ve İç Denetim Standartları

Türkiye’de iç kontrol standartları ve iç denetim standartları COSO, INTOSAI ve IIA Uluslar arası İç Denetim Standartları örnek alınarak hazırlanmıştır.

3.2.2.1. Kamu İç Kontrol Standartları

a) Kontrol Ortamı Standartları

Kontrol ortamı, iç kontrolün diğer unsurlarına temel teşkil eden genel bir çerçeve olup, kişisel ve mesleki dürüstlük, yönetim ve personelin etik değerleri, iç kontrole yönelik destekleyici tutum, mesleki yeterlilik, organizasyonel yapı, insan kaynakları politikaları ve uygulamaları ile yönetim felsefesi ve iş yapma tarzına ilişkin hususları kapsar (Resmi Gazete, 2007: 26738).

Standart: 1. Etik Değerler ve Dürüstlük

Personel davranışlarını belirleyen kuralların personel tarafından bilinmesi sağlanmalıdır.

Standart: 2. Misyon, organizasyon yapısı ve görevler

İdarelerin misyonu ile birimlerin ve personelin görev tanımları yazılı olarak belirlenmeli, personele duyurulmalı ve idarede uygun bir organizasyon yapısı oluşturulmalıdır.

Standart: 3. Personelin yeterliliği ve performansı

İdareler, personelin yeterliliği ve görevleri arasındaki uyumu sağlamalı, performansın değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önlemler almalıdır.

Standart: 4. Yetki Devri

İdarelerde yetkiler ve yetki devrinin sınırları açıkça belirlenmeli ve yazılı olarak bildirilmelidir. Devredilen yetkinin önemi ve riski dikkate alınarak yetki devri yapılmalıdır.

b) Risk Değerlendirme Standartları

Risk değerlendirme, idarenin hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyecek risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve gerekli önlemlerin belirlenmesi sürecidir (Resmi Gazete, 2007: 26738).

Standart: 5. Planlama ve Programlama

İdareler, faaliyetlerini, amaç, hedef ve göstergelerini ve bunları gerçekleştirmek için ihtiyaç duydukları kaynakları içeren plan ve programlarını oluşturmalı ve duyurmalı, faaliyetlerinin plan ve programlara uygunluğunu sağlamalıdır.

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.

c) Kontrol Faaliyetleri Standartları

Kontrol faaliyetleri, idarenin hedeflerinin gerçekleştirilmesini sağlamak ve belirlenen riskleri yönetmek amacıyla oluşturulan politika ve prosedürlerdir.

Standart: 7. Kontrol stratejileri ve yöntemleri

İdareler, hedeflerine ulaşmayı amaçlayan ve riskleri karşılamaya uygun kontrol strateji ve yöntemlerini belirlemeli ve uygulamalıdır.

Standart: 8. Prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi

İdareler, faaliyetleri ile mali karar ve işlemleri için gerekli yazılı prosedürleri ve bu alanlara ilişkin düzenlemeleri hazırlamalı, güncellemeli ve ilgili personelin erişimine sunmalıdır.

Standart: 9. Görevler ayrılığı

Hata, eksiklik, yanlışlık, usulsüzlük ve yolsuzluk risklerini azaltmak için faaliyetler ile mali karar ve işlemlerin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrol edilmesi görevleri personel arasında paylaştırılmalıdır.

Standart: 10. Hiyerarşik kontroller

Yöneticiler, iş ve işlemlerin prosedürlere uygunluğunu sistemli bir şekilde kontrol etmelidir.

Standart: 11. Faaliyetlerin sürekliliği

İdareler, faaliyetlerin sürekliliğini sağlamaya yönelik gerekli önlemleri almalıdır.

d) Bilgi ve İletişim Standartları

Bilgi ve iletişim, gerekli bilginin ihtiyaç duyan kişi, personel ve yöneticiye belirli bir formatta ve ilgililerin iç kontrol ve diğer sorumluluklarını yerine getirmelerine imkan verecek bir zaman dilimi içinde iletilmesini sağlayacak bilgi, iletişim ve kayıt sistemini kapsar (Resmi Gazete, 2007: 26738).

Standart: 13. Bilgi ve iletişim

İdareler, birimlerinin ve çalışanlarının performansının izlenebilmesi, karar alma süreçlerinin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi ve hizmet sunumunda etkinlik ve memnuniyetin sağlanması amacıyla uygun bir bilgi ve iletişim sistemine sahip olmalıdır.

Standart: 14. Raporlama

İdarenin amaç, hedef, gösterge ve faaliyetleri ile sonuçları, saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri doğrultusunda raporlanmalıdır.

Standart: 15. Kayıt ve dosyalama sistemi

İdareler, gelen ve giden her türlü evrak dahil iş ve işlemlerin kaydedildiği, sınıflandırıldığı ve dosyalandığı kapsamlı ve güncel bir sisteme sahip olmalıdır.

Standart: 16. Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirilmesi

İdareler, hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların belirlenen bir düzen içinde bildirilmesini sağlayacak yöntemler oluşturmalıdır.

e) İzleme Standartları

İzleme, iç kontrol sisteminin kalitesini değerlendirmek üzere yürütülen tüm izleme faaliyetlerini kapsar (Resmi Gazete, 2007: 26738).

Standart: 17. İç kontrolün değerlendirilmesi

İdareler iç kontrol sistemini yılda en az bir kez değerlendirmelidir.

Standart: 18. İç denetim

İdareler fonksiyonel olarak bağımsız bir iç denetim faaliyetini sağlamalıdır.

3.2.2.2.Kamu İç Denetim Standartları

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 64 üncü maddesinde, “iç denetçi bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir” hükmüne yer verilmiştir.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 8/7/2011 tarih ve 14 sayılı Kararıyla, Kamu İç Denetim Standartlarını belirlemiş bulunmaktadır. 5018 sayılı Kanun ve İç Denetçilerin

Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik uyarınca, iç denetim yöneticileri ve iç denetçilerin bu Standartlara uymaları zorunludur.

Kamu İç Denetim Standartlarının (Standartlar) belirlenmesinde, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları” esas alınmıştır. Standartlar, iç denetçilerin niteliklerini ve iç denetim faaliyetinde uygulanması gereken süreçleri belirlemektedir.

Standartlar; iç denetimin uygulanmasına ilişkin temel ilkeleri tanımlamak, uygulamaya yönelik bir çerçeve oluşturmak, iç denetimin kalitesinin değerlendirilmesi için gereken ölçütleri belirlemek, kurumsal işlem ve süreçlerin gelişimini desteklemek suretiyle iç denetimin katma değerinin artırılmasını amaçlar.

İç denetimin kalitesinin idarenin içinde ve dışında kabul görebilmesi için Standartların iç denetçiler tarafından iyi anlaşılması ve denetim faaliyetlerinin icrasında bu standartlara bağlı kalınması büyük önem taşımaktadır.

Standartlarda öngörülmeyen durumlarda, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) belirlemiş olduğu Uygulama Önerilerine uyulması tavsiye edilmektedir.

Standartlar, nitelik standartları ve çalışma standartlarından oluşur. Nitelik standartları iç denetim faaliyeti ve iç denetçilerin sahip olması gereken özelliklere, çalışma standartları ise iç denetim faaliyetinin planlanması, yürütülmesi, raporlanması ve sonuçlarının izlenmesine yöneliktir. Güvence/denetim (G) ve danışmanlık (D) faaliyetlerine uygulanabilecek gereklilikleri gösteren Nitelik ve Performans Standartları, bir idaredeki iç denetim faaliyetlerinin bütününe tatbik edilmek üzere hazırlanmıştır.

Standartlarda geçen üst düzey yönetici ifadesinden, idarelerin teşkilat kanunlarında gösterilen birimlerin (ana hizmet, yardımcı hizmet, danışma ve denetim gibi) en üst yöneticisinin anlaşılması gerekmektedir.

a) Nitelik Standartları

Nitelik standartları sırasıyla (Resmi Gazete, 2011: 28027);

1000- Amaç, Yetki ve Sorumluluklar

İç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumlulukları, İç Denetimin Tanımına, Meslek Ahlak Kurallarına ve Kamu İç Denetim Standartlarına uygun olarak her kamu idaresi için üst yöneticinin onayı ile çıkarılacak bir yönerge ile belirlenmek zorundadır. İç denetim yöneticisi, iç denetim yönergesini dönemsel olarak gözden geçirmek ve üst yöneticiye onay için sunmak zorundadır.

İç denetimin amacı, iç denetçinin yetkileri ve sorumlulukları bir yönerge ile yazılı olarak mutlaka önceden belirlenmelidir. Bu yönerge, mevzuata ve standartlara uygun olarak eksiksiz olarak düzenlenmelidir. İşlemler de bu yönergeye uygun olarak yapılmalıdır. Yönerge, farklı zamanlarda aynı iş için standart işlem yapılmasını sağlar. İç denetçi, bu yönergeye göre hareket ederek sahip olduğu tüm yetkilerini bilir ve aşamadığı sorunlarda yönergeye göre hareket eder. Böylelikle de iç denetimin etkinliği artmış olur.

1010 – İç Denetim Tanımına, Meslek Ahlak Kurallarına ve Standartlara İç Denetim Birim Yönergesinde Yer Verilmesi

İç Denetim Tanımına, Meslek Ahlak Kurallarına ve Standartlara uyma zorunluluğuna, iç denetim yönergesinde yer verilmek zorundadır. İç denetim yöneticisi, İç Denetim Tanımını, Meslek Ahlak Kurallarını ve Kamu İç Denetim Standartlarını üst yönetici ve üst yönetime açıklamalıdır.

1100 - Bağımsızlık ve Tarafsızlık

İç denetim faaliyeti bağımsız olmak zorundadır ve iç denetçiler görevlerini yerine getirirken tarafsız davranmak zorundadır.

İç denetimin amacı, kurumun iç kontrol sisteminde varsa aksayan yerlerini tespit etmek ve bir daha da aksamamasını sağlayıcı tedbirleri almaktır. Örneğin, kamuda ihalelerde yolsuzluklar sıkça olur. İç denetçi bağımsız olduğu sürece işine menfi anlamda karışan olmazsa görevini yapar ve ihalelerdeki yolsuzlukları önleyici tedbirleri alır. Fakat, bu yolsuzlukları gerçekleştiren kimseler eğer iç denetçinin bağımsız olarak çalışmasını engelleyip işine karışırlarsa iç denetimin amacı gerçekleşmemiş olur.

Haliyle de iç denetimin etkinliği düşer. Ayrıca, iç denetçi tarafsız olmalı ve denetim yaparken kişisel hırs ve egolarını bir kenara bırakıp objektif olarak değerlendirme yapması lazımdır. İç denetim ancak bu durumda amacına ulaşır ve iç denetimin etkinliği artmış olur.

İç denetimin etkin olarak gerçekleşebilmesi için, üst yöneticinin iç denetçiyi bağımsız olarak denetim yapabilmesi konusunda desteklemesi ve yolsuzlukları ortaya çıkarması konusunda teşvik etmesi gereklidir.

İletişimde araçlar ne kadar çok olursa hatalarda o kadarda artar. Eğer iletişimde iç denetim yöneticisi ile üst yöneticinin arasına giren birileri olursa iletişim daha zor olur ve yanlış anlaşılmalara artar ve bu hataların artmasına sebep olur. Bu durum da iç denetimin etkinliğinin düşmesine neden olur. Doğrudan iletişim ise iç denetimin etkinliğini artırır.

Denetim önyargılardan uzak ve objektif olarak gerçekleşirse amacına ulaşır ve iç denetimin etkinliği artar.

1110 - İdare İçi Bağımsızlık

İç denetim yöneticisi, doğrudan üst yöneticiye raporlama yapmak zorundadır.

1111 – Üst Yöneticiyle Doğrudan İletişim

İç denetim yöneticisi üst yönetici ile doğrudan iletişim ve etkileşimde olmak zorundadır.

1120 - Bireysel Tarafsızlık

İç denetçiler, tarafsız ve önyargısız bir şekilde davranmak ve her türlü çıkar çatışmasından kaçınmak zorundadır.

1130 - Bağımsızlık veya Tarafsızlığın Bozulması

Bağımsızlığın veya tarafsızlığın fiilen bozulduğu veya bozulduğu izlenimi doğduğu takdirde, durum ilgili taraflara açıklanmak zorundadır. Bu açıklamanın kapsamı, bozucu etkenin niteliğine bağlıdır.

1200 – Yetkinlik, Azami Mesleki Özen ve Dikkat

Görevler yetkin kişilerce, azami mesleki özen ve dikkatle yerine getirilmek zorundadır.

İç denetçiler denetim konusunda yetkinliğe sahip olmalı ve eğitimlerle kendilerini daha da geliştirmeli ve Dünya'daki gelişmelerle mevzuatı yakından takip etmelidirler. Ancak bu koşullarda iç denetimi etkin olarak gerçekleştirebilirler.

Ayrıca, her iç denetçi basit görünen bir işe bile hassasiyetle yaklaşmalı gereken özen ve dikkati göstermelidir. Bu durumda hatalar sifıra yakın olur ve iç denetimin etkinliği artmış olur.

1210 – Yetkinlik

İç denetçiler, kişisel sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceri ve diğer niteliklere sahip olmak zorundadır. İç denetim faaliyeti de kurumsal sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceri ve diğer niteliklere sahip olmak veya bunları edinmek zorundadır.

1220 - Azami Mesleki Özen ve Dikkat

İç denetçiler, makul sınırlar içinde tedbirli ve ehil bir iç denetçiden beklenen beceriye sahip olmak ve azamî özen ve dikkati göstermek zorundadır. Azamî meslekî özen ve dikkat, hiç hata yapılmayacağı anlamına gelmez.

1230 - Sürekli Mesleki Gelişim

İç denetçiler, mevcut bilgi, beceri ve diğer niteliklerini sürekli meslekî gelişimle arttırmak ve güçlendirmek zorundadır.

1300 - Kalite Güvence ve Geliştirme Programı

İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan bir kalite güvence ve geliştirme programı hazırlamak ve bunu sürdürmek zorundadır.

Kalite, günümüzde her iş için gerekli olduğu gibi, iç denetim içinde gerekli ve ön koşul olan unsurların başında gelmektedir. İç denetimin kalitesi, yapılan denetimlerin standartlara ve mevzuata uygunluğudur. İç denetimin kalitesi arttıkça iç denetimin etkinliği de doğrudan artar.

1310 - Kalite Güvence ve Geliştirme Programının Gereklilikleri

Kalite güvence ve geliştirme programı, hem iç hem de dış değerlendirmeleri içermek zorundadır.

1311 - İç Değerlendirmeler

İç değerlendirmeler;

- İç denetim faaliyetinin performansının devamlı izlenmesini,
- Öz değerlendirme (kendi kendini değerlendirme) yoluyla veya kurum içinde iç denetim uygulamaları hakkında yeterli bilgiye sahip kişilerce yapılan dönemsel gözden geçirmeleri kapsamak zorundadır.

1312 - Dış Değerlendirmeler

Dış değerlendirmelerin en az beş yılda bir, İç Denetim Koordinasyon Kurulu (Kurul) tarafından idare dışından nitelikli ve bağımsız bir gözden geçirme uzmanı veya ekibine yaptırılması zorunludur.

İç denetim yöneticisi, üst yönetici ve Kurul ile aşağıdaki hususları tartışmak zorundadır:

- Dış değerlendirme sıklığının arttırılmasına yönelik ihtiyaç.
- Menfaat çatışması ihtimali de dikkate alınarak dış gözden geçirme uzmanı veya ekibinin bağımsızlığı.

1320 - Kalite Güvence ve Geliştirme Programı Hakkında Raporlama

İç denetim yöneticisi, uygulanan kalite güvence ve geliştirme programının sonuçlarını üst yöneticiye ve Kurula iletmek zorundadır. Ayrıca, iç denetim yöneticisi, dış değerlendirme sonuçlarını bakanlıklar ve bağlı idarelerde bakana sunmak zorundadır.

1321 - "Kamu İç Denetim Standartlarına Uygunur" İbaresinin Kullanılması

İç denetim yöneticisi raporlamalarında, iç ve dış kalite değerlendirmelerini kapsayacak Kalite Güvence ve Geliştirme Programı sonuçlarının desteklemesi şartıyla, iç denetim faaliyetlerinin Kamu İç Denetim Standartlarına uygun olduğunu belirtebilir.

1322 - Aykırılıkların Açıklanması

İç Kalite Değerlendirmesi sonuçlarına göre; İç Denetimin Tanımına, Meslek Ahlak Kurallarına ya da Standartlara aykırılık, iç denetim faaliyetinin genel kapsamını ve faaliyetini etkilediği belirlendiğinde, aykırılık ve etkileri iç denetim yöneticisi tarafından üst yöneticiye ve Kurula açıklanmak zorundadır.

b) Çalışma Standartları

Çalışma standartları sırasıyla (Resmi Gazete, 2011: 28027);

2000 - İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi

İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetini, faaliyetin idareye değer katmasını sağlayacak etkili bir tarzda yönetmek zorundadır.

İç denetim yöneticisi, kurumun amaç ve hedeflerine uygun olarak iç denetim planını önceden hazırlamalı ve bu planı üst yöneticiye onaylatmalıdır. Plana sadık

kalınarak iç denetim gerçekleştirilmeli ve plan dışına çıkan şahsi davranışlardan kaçınılmalıdır. İç denetim için gerekli kaynaklar özenle tespit edilmeli ve planda bu kaynaklara da yer verilmelidir. Ayrıca, politika ve prosedürlerin belirlenmesi, aynı işlerin ikinci defa yapılıp zaman kaybına uğramamak için gerekli koordinasyonun sağlanması iç denetimin etkinliği açısından çok önemlidir. İç denetimin aksamadan ilerlemesi için, bütün bunların yapılması şarttır. İç denetimin, planda eksik olan bir husustan, kaynak yetersizliğinden veya koordinasyon eksikliğinden aksamaması demek iç denetimin etkinliğinin düşmesi demektir.

2010 - Planlama

İç denetim yöneticisi, idarenin hedeflerine uygun olarak, iç denetim faaliyetinin önceliklerini belirleyen risk esaslı planlar yapmak zorundadır.

2020 - Bildirim ve Onay

İç denetim yöneticisi, önemli değişiklikler de dahil, iç denetim faaliyetinin plan ve programları ile kaynak ihtiyaçlarını, gözden geçirme ve onay için üst yöneticiye bildirmek zorundadır. İç denetim yöneticisi, kaynak sınırlandırmalarının etkilerini de üst yöneticiye bildirmek zorundadır.

2030 - Kaynak Yönetimi

İç denetim yöneticisi, onaylı planın uygulanabilmesi için, iç denetim kaynaklarının uygun ve yeterli olmasını ve etkili bir şekilde kullanılmasını sağlamak zorundadır.

2040 - Politika ve Prosedürler

İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetini yönlendirmek amacıyla politika ve prosedürleri belirlemek zorundadır.

2050 - Koordinasyon

İç denetim yöneticisi; aynı çalışmaların gereksiz yere tekrarlanmasını asgarîye indirmek ve işin kapsamını en uygun şekilde belirlemek amacıyla, dış denetim ile gerekli bilgileri paylaşmalı ve faaliyetleri koordineli şekilde sürdürmelidir.

2060 - Üst Yönetici ve Bakana Raporlamalar

İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetinin amacı, görev, yetki ve sorumlulukları ve planın uygulama sonuçlarını üst yönetici ile bakanlıklar ve bağlı idarelerde bakana dönemsel raporlar halinde sunmak zorundadır.

Bu raporlar, suistimal risklerini, yönetim sorunlarını ve üst düzey yöneticiler ve üst yöneticinin ihtiyaç duyabileceği veya talep edebileceği diğer konuların da dahil olduğu önemli riskleri ve kontrol sorunlarını içermek zorundadır.

2100 - İşin Niteliği

İç denetim faaliyeti; sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla, yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerini değerlendirmek ve bu süreçlerin iyileştirilmesine katkıda bulunmak zorundadır.

İç denetim; yönetim sürecini, iç kontrol sistemini ve riskleri denetler ve bunların iyileştirilmesi için çalışmalar yapar. İyileştirme sağlanırsa da kurumun faaliyetlerinde katma değer sağlanır ve iç denetimin etkinliği artmış olur.

2110 - Yönetişim

İç denetim faaliyeti, aşağıdaki hedeflerin gerçekleştirilmesi amacıyla yönetim sürecini değerlendirmek ve iyileştirilmesi için gerekli tavsiyelerde bulunmak zorundadır:

- İdare içinde gerekli etik değerlerin geliştirilmesi.
- Etkili bir kurumsal performans yönetiminin ve hesap verebilirliğin sağlanması.

- Risk ve kontrol bilgilerinin idarenin ilgili alanlarına iletilmesi.
- Üst yönetici ve üst düzey yönetim ile iç ve dış denetçilerin faaliyetleri arasında işbirliğinin ve bunlar arasında gerekli bilgilerin paylaşımının sağlanması.

2120 - Risk Yönetimi

İç denetim faaliyeti; risk yönetimi süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve iyileştirilmesine katkıda bulunmak zorundadır.

2130 - Kontrol

İç denetim faaliyeti, kontrollerin etkililik ve verimliliğini değerlendirmek ve sürekli gelişimini teşvik etmek suretiyle, idarenin etkili kontrollere sahip olmasına yardımcı olmak zorundadır.

2200 - Görev Planlaması

İç denetçiler, her bir görev için; amaçları, kapsamı, süre planı ve kaynak dağılımı hususlarını da dikkate alan bir çalışma planı hazırlamak ve yazılı hâle getirmek zorundadır.

İç denetim yöneticisi denetime başlamadan önce denetim sırasında gerekli olacak olan görev planlamasına yapmalı, bu planda denetimin süresi, hangi birimin ne kadar sürede denetleneceği, hangi iç denetçinin hangi denetimleri ne kadar sürede yapacağı gibi hususlara yer vermeli, denetimin zamanında başlayıp zamanında bitmesi sağlanmalı, hangi denetçinin hangi denetimlerden sorumlu olacağı belirlenmeli, ve denetimde hatalar ve süre kayıpları asgariye indirilmelidir. İç denetimin etkinliği bütün bu hususlara önem verilirse artmış olur.

2201 - Planlamada Dikkate Alınması Gerekenler

Bir görev planlanırken, iç denetçiler aşağıdaki hususları dikkate almak zorundadır:

- Görev konusu faaliyetin hedefleri ve performansının, yönetim tarafından kontrol edilmesi sırasında yararlanılan araçlar.
- Görev konusu faaliyetin yönetimine ilişkin önemli riskler ve bu risklerin potansiyel etkilerini kabul edilebilir bir seviyede tutmanın yol ve araçları.
- Kamu İç Kontrol Standartlarına kıyasla, ilgili faaliyetin risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin yeterliliği ve etkililiği.
- Görev konusu faaliyetin risk yönetimi ve kontrol süreçlerinde önemli gelişme sağlama fırsatları.

2210 - Görev Amaçları

Amaçlar, her bir denetim ve danışmanlık görevi için belirlenmek zorundadır.

2220 - Görev Kapsamı

Görevin kapsamı, görevin amaçlarına ulaşılmasına yetecek seviyede olmak zorundadır.

2230 - Görev Kaynaklarının Tahsisi

İç denetçiler, görevin niteliği, karmaşıklığı, süre kısıtı ve mevcut kaynakları dikkate alarak görevin amaçlarına ulaşmak için uygun ve yeterli kaynakları belirlemek zorundadır.

2240 – Görev İş Programı

İç denetçiler, görev amaçlarına ulaşmalarını sağlayacak iş programları hazırlamak ve kayıtlı hâle getirmek zorundadırlar.

2300 - Görevin Yürütülmesi

İç denetçiler, üstlendikleri görevin hedeflerine ulaşmak için yeterli bilgileri belirlemek, analiz etmek, değerlendirmek ve kayıtlı hale getirmek zorundadır.

İç denetçiler, elde ettikleri bilgileri yazılı hale getirmeli, hangi bilgilerin daha sonraki denetimlerde işine yarayacağı hususunda değerlendirmeler yapmalı ve bu bilgileri standart haline getirerek diğer denetimlerde kullanmalıdır. Öğrenilen her bilgi kaydedilip anlamlandırılırsa iç denetimin etkinliği artmış olur. Ayrıca bilgilerin analizinde subjektiflikten uzak objektif değerlendirmeler yapmak denetimin başarısını haliyle de iç denetimin etkinliğini artırır.

2310 - Bilgilerin Belirlenmesi

İç denetçiler, görev amaçlarına ulaşmak için yeterli, güvenilir, ilgili ve faydalı olan bilgileri belirlemek zorundadır.

2320 - Analiz ve Değerlendirme

İç denetçiler, vardıkları kanaatleri ve görev sonuçlarını, uygun analiz ve değerlendirmelere dayandırmak zorundadır.

2330 - Bilgilerin Kaydedilmesi

İç denetçiler, vardıkları kanaatlere ve görev sonuçlarına dayanak teşkil eden bütün bilgileri kayıtlı hale getirmek zorundadır.

2340 - Görevin Gözetimi

Görevler; görevin amaçlarına ulaşılmasını, kalitenin güvence altına alınmasını ve iç denetçilerin mesleki gelişimini sağlayacak bir tarzda gözetlenmek zorundadır.

2400 - Sonuçların Raporlanması

İç denetçiler, görev sonuçlarını raporlamak zorundadır.

Raporlama, iç denetimin en önemli aşamalarından biridir. Rapor, standartlara uygun olmalı, işletme hedefleri ile örtüşmeli, varılan sonuçlara ve önerilere yer vermeli, açık, anlaşılır ve tam olmalı ve zamanında hazırlanmalıdır. Rapor, daha sonraki denetimlere ışık tutacak ve denetimlerin başarısını artıracak bir denetim unsurudur.

Raporlar ne kadar düzgün ve kurallara uygun tutulursa, hem o denetimin hem de daha sonraki denetimlerin başarısını ve haliyle de iç denetimin etkinliğini artırır.

2410 - Raporlama Kriterleri

Raporlar, varılan sonuçlar, uygulanabilir öneriler ve eylem planlarının yanı sıra görevin hedeflerini ve kapsamını da içermek zorundadır.

2420 - Raporlamanın Kalitesi

Raporların; doğru, tarafsız, açık, özlü, yapıcı ve tam olması ile zamanında sunulması zorunludur.

2421 - Hata ve Eksiklikler

Nihai raporlar önemli bir hata veya eksiklik içeriyorsa, iç denetim yöneticisi, bu raporu alan bütün taraflara düzeltilmiş bilgileri iletmek zorundadır.

2430 - “Kamu İç Denetim Standartları’na Uygun Olarak Yapılmıştır” İbaresinin Kullanılması

İç denetçiler, iç ve dış kalite değerlendirmelerini kapsayacak Kalite Güvence ve Geliştirme Programı sonuçlarının desteklemesi şartıyla, görevlerinin "Kamu İç Denetim Standartları’na Uygun Olarak" yapıldığına dair ibareye raporlarında yer verebilirler.

2431 - Aykırılıkların Açıklanması

İç Denetimin Tanımına, Meslek Ahlak Kurallarına veya Standartlara aykırılık belli bir görevi etkilediğinde, görev sonuçları raporlanırken (iç denetim yöneticisi tarafından) aşağıdaki hususlar özel durum olarak açıklanmak zorundadır:

- Tam olarak uyumun sağlanamadığı Meslek Ahlak Kuralı ve/veya Standart.
- Aykırılığın sebepleri.
- Aykırılığın göreve ve görev sonuçlarının raporlanmasına etkisi.

2440 - Sonuçların Dağıtımı

İç denetim yöneticisi, görev sonuçlarını ilgili taraflara dağıtmak zorundadır.

2450 – Kapsamlı Görüş

Kapsamlı bir görüş ortaya konulacaksa, üst yöneticinin ve üst düzey yöneticilerin beklentilerinin dikkate alınması ve faydalı, ilgili, yeterli ve güvenilir bilgilerle desteklenmesi zorunludur.

2500 - İlerlemenin İzlenmesi

İç denetim yöneticisi, yönetime rapor edilen sonuçların uygulanma durumunun izlenmesi için bir sistem kurmak ve uygulamak zorundadır.

İzleme, denetim sonuçlarının uygulamasının takibi ve iç denetimin amacına ulaşması açısından en önemli standartlardandır. İzleme süreci ne kadar başarı ile yerine getirilirse, kurum hedeflerine ulaşır, böylece kurumun iç kontrol sisteminin yeterliliği artar. Bu durum da, iç denetimin etkinliğinin artmasını sağlar.

2600 - Yönetimin Artık (Bakiye) Riskleri Üstlenmesi

İç denetim yöneticisi, üst düzey yöneticinin idare için kabul edilemeyecek düzeyde bir artık riski üstlenmeyi kabul ettiğine kanaat getirdiği takdirde, konuyu üst düzey yöneticiyle müzakere etmek zorundadır. Artık riskle ilgili olarak bir mutabakata varılamazsa, iç denetim yöneticisi, konuyu, çözümlenmesi için üst yöneticiye rapor etmek zorundadır.

İç denetim mutlaka riski yüksek olan yerlerden denetime başlamalı ve kurumun devamlılığını tehlikeye sokabilecek yüksek riskler konusunda üst yönetici mutlaka önce sözlü sonra da yazılı olarak uyarılmalıdır. Üst yönetici ile iç denetim birimi yöneticisi baş başa vererek mutlaka bu durumu çözmelidir. Yüksek risk, kurumun devamlılığı ve başarısı için olumsuz durumdur ve katlanılmaması gereken bir risktir. Çözülmezse, iç denetimin etkinliği de doğru orantılı olarak düşer. Kurumun ve haliyle de iç denetimin başarısını olumsuz anlamda etkiler.

3.3.İÇ DENETİM'İN ETKİNLİĞİNİN ÖLÇÜLMESİ

İç denetimin etkinliğinin ölçülmesinde, oran analizi yöntemi, parametrik yöntemler ve parametrik olmayan yöntemler kullanılmaktadır. Bu yöntemlerden birini kullanarak etkinlik ölçümü yapılabilir.

3.3.1.Etkinlik Kavramı

Etkinlik, çoğu kaynakta verimlilik ile aynı anlamda kullanılmaktadır. Fakat kavram olarak da matematiksel hesaplama yöntemi olarak da birbirinden ayrı anlaşılmalı gerekmektedir. Verimlilik en basit anlamı ile çıktının girdiye oranıdır. Fakat kavram olarak oldukça geniş bir tanımlama alanı vardır. Kavram olarak verimlilik, etkinliği de içerisinde barındırmaktadır. Verimliliğin matematiksel olarak hesaplanması yapıldığında görece bir kavram olmadığı ortaya çıkmaktadır, çünkü incelenen karar birimlerinin verimliliklerini ayrı ayrı hesaplamak mümkündür. Fakat etkinlik kavramı, özellikle de çok sayıda üretim faktörü (girdi) ile çok sayıda ürün (çıkıtı) üreten işletmelerin etkinlikleri söz konusu olduğunda, görece bir kavram olmaktadır. İncelenen veya karşılaştırılması yapılacak olan karar birimlerinin etkinliklerinin birbirlerinden bağımsız olarak belirlenmesi mümkün değildir (Bailey ve Hubert, 1990: 101).

Etkinlik hem sonuçların hem de kaynakların bir arada değerlendirilmesini gerektirmektedir. Yani, elde edilen çıktıya ne kadar girdi kullanılarak ulaşıldığı sorusunun sorulmasını gerektirir. Etkinlik kavramında, dikkatler kaynaklardan çok ulaşılan sonuca yönelmişken, etkinlik açısından hem ulaşılan sonuç hem de kullanılan kaynak önem arz eder (Güran, 2005: 115).

Örgütsel etkinlik, örgütsel amaçlara ulaşma, onları elde etme derecesidir. Bu görüşe göre; bir örgüt önceden saptadığı amaçlara ne denli ulaşabiliyorsa, o kadar etkindir (Yükçü ve Atağan, 2009: 3).

Teknik etkinlik, girdilerden elde edilen yararlı çıktıdır. Teknik etkinlik, çıktı/girdi ilişkisini tanımlaması nedeniyle bir verimlilik göstergesi özelliği taşımaktadır (Akal, a.g.e.: 43).

Teknik Etkinlik = Yararlı çıktı / Girdi = Girdiler – Kayıplar / Girdi ≤ 1

Ekonomik Etkinlik: Oran parasal değerlerle yapılan analizlerde kullanılmaktadır.

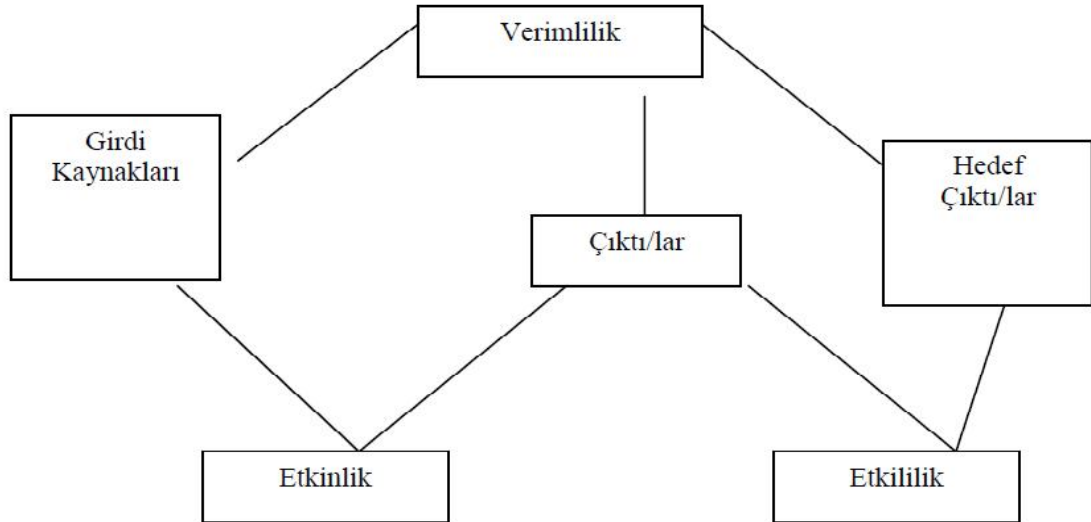
Etkinlik = Ağırlıklandırılmış Çıktı / Ağırlıklandırılmış Girdi (Gülcü vd., 2004: 89).

Tablo 3.3: Etkinlik ve Etkililik Karşılaştırması

2) Hedeflere ulaşma	1) Kaynak Kullanımı: <i>etkinlik</i>	
	<u>Kötü:</u> (- ; +) Etkili fakat etken değil bazı kaynaklar boşa gidiyor.	<u>İyi:</u> (+ ; +) Etkili ve etken hedeflere ulaşılıyor, kaynaklar iyi kullanılıyor. Yüksek performans.
	<u>Ne etkili ne etken:</u> (- ; -) Hem hedeflere ulaşamıyor, hem de bazı kaynaklar boşa gidiyor.	<u>Etken fakat etkili değil:</u> (+ ; -) Hedeflere ulaşamamakla beraber kaynak kullanımı iyi.

Kaynak: Yükçü ve Atağan, a.g.m.: 7

Şekil 3.2: Etkinlik, Etkililik ve Verimlilik Ayrımı



Kaynak: Yükçü ve Atağan, a.g.m.: 8

3.3.2.Etkinlik Ölçümünde Dikkat Edilecek Hususlar

Etkinlik ölçümü araştırmalarının şu faydaları sağlayacağı öne sürülmektedir (Kalirajan ve Shand, 1999: 160).

Öncelikle, benzer ekonomik birimlerin karşılaştırılmasına ve daha rasyonel karar verilmesine katkı sağlar. İkinci olarak, ekonomik birimler arasındaki etkinlik değişimlerinin yönü ve büyüklüğü belirlenir. Son olarak da, etkinliklerin ve dolayısıyla faktör verimliliğinin artmasında yeni politikaların oluşumuna katkı sağlar.

Etkinlik ölçümünde bir çok yöntem kullanılmaktadır. Etkinlik ölçümü için kullanılacak yöntemin seçimi yapılmadan önce; şu hususlar göz önünde tutulmalıdır (Atakan vd., 1997: 13).

- Denetlenen kurumca hedeflerin tanımlanıp tanımlanmadığı; tanımlandıysa, kesin ve ölçülebilir olması,
- Hedeflerin gerçekçi olup olmadığı,
- Belirlenen hedeflerin bilimsel temellere, tarihi verilere, geçmiş deneyimlere ve gerçekçi tahminlere uyup uymadığı,
- Hedeflerin ne ölçüde gerçekleştirildiği, varsa sapma derecesinin ne olduğu ve hedeflere ulaşılmasını engelleyen faktörlerin neler olduğu,
- Hedeflerin gerçekleşmesi için izlenen yolun gerçekçi olup olmadığı,
- Başarının, yönetimin faaliyet ve politikalarına atfedilip atfedilmeyeceği,
- Yönetimin kendi politikasının etkin bir şekilde çalışıp çalışılmadığını görmesini sağlayan herhangi bir mekanizmasının olup olmadığı, incelenmelidir.

Etkinlik ölçümünün araçları ise şunlardır (Atakan vd., 1997: 16).

a) Kamuoyu Yoklamaları : Daha çok sosyal hizmetler alanında kullanılırlar. Güvenilir sonuçlar için örneklerin büyüklüğünün belirlenmesinde ve anket formunun hazırlanmasında son derece titiz davranılmalıdır.

b) Uzman Görüşleri : Uzmanlar önceden belirlenmiş kriterleri kullanarak şartları değerlendirirler.

c) Sektör Standartları : Bir programın sonuçlarının, o alanda geçerli standartlar veya benzeri programların sonuçları ile karşılaştırılmasıdır.

d) Kurum Kayıtları : İç kayıtların incelenmesi bazen etkinlik denetimi açısından çok önemli bilgiler sağlar.

3.3.3.Etkinlik Ölçümünün Tarihçesi

Etkinlik analizinin kökenleri Neo-Walrasgil üretim teorisinin yapısını kurmaya çalışan Cowles Komisyonunun çalışmalarına kadar uzanmaktadır. Neo-Walrasgil üretim teorisi Von Neumann tarafından geliştirilmiş olan aktivite analizi yöntemini kullanarak etkin olan ve olmayan girdi-çıkıtı ikililerini karşılaştırmak için esnek bir altyapı sağlamaktadır. Koopmans(1951) bir girdi-çıkıtı vektörünün hangi koşullar altında verimli olduğunu ortaya koymaya çalıştı ve bir girdi-çıkıtı vektörünün etkin olabilmesi için üretim olanakları kümesine “gölge fiyatları” olarak adlandırılan bir pozitif normali olması gerektiğini buldu. Koopmans’ın yaptığı analiz iki yönlüydü; hem girdi tabanlı hem de çıkıtı tabanlıydı (Çakmak vd., 2008).

Debreu (1951) ise, çıkıtı miktarı ile tutarlı olarak girdi miktarında yapılabilecek olan maksimum eş oranlı azaltmalardan faydalanarak bir etkinlik indeksi oluşturdu. Debreu, bu etkinlik katsayısını hesaplamak için “ ‘kullanılabilir fiziksel girdilerin’ optimum tatmin birimine ulaşılabilmesi için gerekli olan minimum fiziksel kaynaklara olan göreceli pozisyonlarını” kullanmıştır. Debreu, bu indeksi “kaynak kullanım katsayısı” olarak adlandırmaktadır. Debreu’nun amacı, bir genel denge modelinde “optimal olmayan durumla ilişkili kayıp” için bir ölçüt bulmaktır. Yaptığı analiz mikro temelli olsa da Debreu’nun amacı mikro seviyede bir etkinlik analizi yapmak değildi. Debreu, çalışmasında etkinlik kaybının üç çeşidini dile getirmiş ancak hesapladığı katsayıyı bu üç bileşene ayırmamıştır. Debreu’nun vurguladığı bir başka nokta da, geliştirdiği katsayının girdi ve çıkıtı temelli ölçütlerinin çiftleşikliğidir (Çakmak vd., a.g.e.: 10).

Farrell’in (1957) etkinlik analizinde, Debreu’nun etkinlik katsayısından yola çıkılarak elde edilmiş olan bir indeksi bileşenlerine ayırarak ve etkinlik kavramının daha iyi bir şekilde anlaşılmasını sağlayarak, etkinlik analizi yazınında yeni bir dönem başlattığı kabul edilir. Farrell, büyük ölçüde Koopmans (1951) ve Debreu’nun (1951) çalışmalarında etkilenmiştir. Kendisinden önce etkinlik ölçümü analizi için yapılan girişimleri “problemin teorik tarafını ihmal ettikleri” gerekçesiyle eleştirmektedir.

Farrell'in analitik yaklaşımından önce, ortalama işgücü üretkenliği veya girdilerin ağırlıklı bir ortalamasının çıktı miktarı ile kıyaslanması bir etkinlik ölçütü olarak kullanılmaktaydı. Bunlardan ilki diğer üretim faktörlerinin çıktı miktarı üzerindeki etkisini ihmal etmekte, sonrakinde ise toplulaştırma hatalarından kaçınmak mümkün değildi. Farrell'in amacı, "bütün girdileri dikkate alan, ancak buna rağmen indeks rakamı problemlerine maruz kalmayan" bir etkinlik ölçütü geliştirmektir. Bu amaçla öncelikle en verimli gözlemlerden bir üretim sınırı kestirdi. Daha sonra, her gözlemin etkinliğini bu üretim sınırına olan uzaklığına göre hesapladı. Hesaplamalarını çoklu girdi ve çıktı ve ölçeğe sabit olmayan getiriler durumlarına da genişletmişti. Farrell, etkinliği teknik etkinlik ve fiyat etkinliği olarak ikiye ayırmıştı. Her ne kadar bu önemli bir katkısı da, yapısal etkinliği göz ardı ettiği için eksikti (Çakmak vd., a.g.e.: 10-11).

Etkinlik ölçümünün uygulamaları, Veri Zarflama Analizi ve Stokastik Sınır Analizi yöntemleri çerçevesinde yapılmaktadır. VZA yaklaşımı, Aigner ve Chu'ya (1968) dayanmaktadır. Aigner ve Chu (1968), Cobb-Douglas üretim fonksiyonunu kullanarak deterministik bir model geliştirmişlerdir. VZA'yı günümüzde kullanılan şekline getiren ise, Charnes, Cooper ve Rhodes (1978) olmuştur. Charnes, Cooper ve Rhodes'un (1978) geliştirdikleri model yazarların soyadlarıyla anılmakta ve "CCR modeli" olarak bilinmektedir. CCR modeli, her bir "karar biriminin" verimliliğini maksimize etmeye çalışmaktadır. Amaç, bütün örneklemini kapsayan bir sınır zarflama yüzeyi tanımlamaktır. Bu model, doğrusal programlama ile etkinlik ölçümü yapan pek çok çalışma için bir temel teşkil etmiştir. CCR modeli, pek çok yönde geliştirilmiştir. Charnes, Cooper ve Rhodes (1981) kesikli değişkenlerin analizlere nasıl dâhil edilebileceğini göstermişlerdir. Fare, Grosskopf ve Lovell (1983), Byrnes, Fare ve Grosskopf (1984), Banker, Charnes ve Cooper (1984) VZA çerçevesinde ölçeğe göre değişen getiriler durumunu formülize etmişlerdir. Banker ve Morey (1986), karar verici birim tarafından kontrol edilmeyen faktörlerin analizlere katılabilmesi için, kısmi bir analiz yöntemi geliştirdiler. Fare, Grosskopf ve Lovell (1994), yarı-vektör optimizasyonu kullanarak bu yöntemi daha da geliştirdiler (Çakmak vd., a.g.e.: 11-13).

VZA konusundaki son araştırmalar, parametrik olmayan deterministik doğrusal programlama sınır modellerinde istatistiksel mantık yürütmelerinin yapılmasına odaklanmıştır. Grosskopf (1996), bu konuda detaylı bir yazın taraması vermektedir.

CCR modelinin takipçileri arasında, Farrell'in yaklaşımının VZA geliştirilene kadar ihmal edildiği yönünde bir yanılsama vardır. Hâlbuki CCR modeli geliştirilmeden çok önce Chu, Seitz, Timmer, Afriat ve Richmond gibi araştırmacıların öncülük ettiği Stokastik Sınır Analizi geleneği Farrell'i "keşfetmişti". SSA analizi, Farrell'in makalesinde geçen "bütün gözlemlerin rastsal olarak ancak aynı yönde saptığı verimli bir fonksiyon vardır" şeklindeki saptamasına dayandırılabilir. Afriat (1972), Aigner ve Chu'nun (1968) deterministik modeline dayanan bir model ile istatistiksel temelleri kurmuştur. Etkinlik dağılımları fikrini geliştirerek etkinlik sayılarını logaritmik doğrusal bir üretim fonksiyonu kestiriminin hata terimleri olarak modelledi. Richmond (1974) etkinlik sayılarını geleneksel ekonometrik yöntemlerle kestirebilmek için "değiştirilmiş sıradan en küçük kareler" modelini geliştirdi. Gabrielsen (1975) "düzeltilmiş sıradan en küçük kareler" modelini geliştirdi. Grene (1980) maksimum olabilirlik kestirimi yöntemini kullandı. Pitt ve Lee (1981) SSA'yı panel veri için yaptılar. Schmidt ve Sickles (1984) panel veri modelini sabit ve rastsal etkiler metotlarını kullanarak tahmin ettiler. Cornwell, Schmidt ve Sickles (1990), Kumbhakar (1990) ve Battese ve Coelli (1992) zamana göre değişen etkinlik modellerini geliştirdiler (Çakmak vd., a.g.e.: 12-13).

Son olarak Battese ve Coelli (1996) üretim sürecini karakterize eden ancak üretim fonksiyonuna girmeyen etmenlerin etkinlik üzerindeki etkilerini ortaya koyan etkinlik etkileri modelini geliştirdiler. Battese ve Broca (1997), girdiler ile etkinlik etkisi değişkenlerinin karşılıklı etkileşimlerine izin veren bir model geliştirdiler (Çakmak vd., a.g.e.: 14).

3.3.4.Etkinlik Ölçme Yöntemleri

Etkinlik ölçme yöntemleri, oran analizi, parametrik ve parametrik olmayan yöntemler olmak üzere üç temel gruba ayrılır (Baysal vd., a.g.e.: 438).

3.3.4.1.Oran Analizi İle Ölçme

Örgütsel performansın ölçümünde kullanılan yöntemlerden en basiti ve belki de en yaygın olanı oran analizidir. Tek girdi ve tek çıktı ile sınırlı olan bu analiz yönteminin, hala yaygın bir yöntem olarak kullanılmasının nedeni, oldukça kolay bir yöntem olması ve tek yönlü bilgiye gereksinim duyulmasıdır. Tek girdinin tek çıktıya oranı olarak tanımlanan oran analizi yaklaşımında her bir oran, performansla ilgili boyutlardan sadece bir tanesini göz önüne alırken diğer boyutları göz ardı etmektedir (Yeşilyurt ve Alan, 2003: 92).

Örneğin; finansal analizlerde kullanılan oranlar (likidite, mali bünye, faaliyet, karlılık vs.) o faaliyet dönemi içindeki olayların yorumunu, yalnızca ilgili orana konu olan kalemler bazında yapabilirler. Oranlarla yapılan değerlendirmelerin bir başka zayıf yönü de; mutlaka bir şeylerle karşılaştırılmaya gereksinim duymalarıdır. Örneğin, oranla performans ölçümü yapılan bir işletmedeki sayısal sonuçlar ya önceki yıllara ait kendi verileri ile ya da diğer işletmelerin benzer verileri ile karşılaştırılabilir (Gülcü vd., 2004: 3).

Oran analizi ile yapılan ölçümlerde, bazı oranlar örgütü son derece verimli gösterirken bazı oranlar da örgütü oldukça başarısız gösterebilmektedir. Bu olumsuzluğun giderilebilmesi için, tekil oranların tek boyutluluğunu dengeleyen "genişletilmiş oran kümeleri" geliştirilmiş ise de bunlar da tek boyutlu yapıdan kurtulamamıştır. Bu nedenle, performans ölçüm çalışmalarında değişik oranların en anlamlı bir şekilde ağırlıklandırılarak tek bir ölçütün türetilmesine fazlasıyla gereksinim duyulmaktadır (Yolalan, 1993: 5).

Oran analizinde her bir oranın ayrı ayrı değerlendirilmesi sonucunda işletme bazı oranlara göre etkin, bazı oranlar için ise etkin olmayan olarak nitelendirilebilmektedir. Dolayısıyla, işletmenin etkinliği konusunda karar vermek güç olmakta ve yorumlanması olanaksız durumlar ortaya çıkmaktadır (Cingi ve Tarım, 2000:18).

Oran analizi genel performans ölçümünde bir çok yetersizlikleri olmasına karşın tek girdili ve tek çıktılı durumlar için basitliği ve sadeliği nedeniyle en uygun

değerlendirme yöntemi olarak görülebilir. Ancak, oran analizindeki oranlama, görecelide olsa en iyiye göre değil, var olan değerlerin birbirine bölümüyle elde edilir. Bu ise, bir performans iyileştirmesine yönelik bir teknik değil, yalnızca bir durum belirlemesidir (Yeşilyurt ve Alan, a.g.m.: 92).

3.3.4.2.Parametrik Yöntem İle Ölçme

Oran analizinden farkı, tek çıktının birden fazla girdi ile neden-sonuç ilişkisinin araştırıldığı çoklu regresyon tekniklerini kullanarak etkinlik hesaplamaları yapmasıdır (Bakırcı, a.g.m.: 100).

Parametrik etkinlik ölçüm yöntemlerinin en yangın olarak bilineni olan regresyon analizi, aralarında neden sonuç ilişkisi olduğu bilinen, bağımlı ve bağımsız değişkenler arasındaki ilişkinin nedensel yapısını belirlemeye yönelik bir yöntemdir (Gülcü vd., a.g.m.: 93).

Oran analizine göre artıları da olsa regresyon analizi yapmanın da bazı sakıncaları vardır. Birincisi, bir tek eşitlik denklemine dayanan bir fonksiyonu kullanan birden çok bağımsız girdi değişkenine karşın ancak bir bağımlı çıktı değişkeninin analizinin yapılabilmesidir. İkinci olarak, regresyon analizi en iyi performansa göre etkinlik analizi yerine ortalama performansa göre göreceli performansı ölçmektedir. Bu ise, en iyi karar birimlerine göre iyileştirmeye olanak tanımamakta ve hatta onları bile ortalamaya çekme gibi bir sonucu yaratmaktadır. Bu da performans iyileştirme değil, en iyi performansı ortalama performans olarak kabul etmek anlamına gelir (Gülcü vd., 2004: 94).

Regresyon analizi ile performans değerlendirmesi regresyon doğrusuna göre yapılmaktadır. Regresyon doğrusunun üzerinde kalan karar birimleri göreceli olarak verimli, altında kalan karar birimleri ise verimsiz olarak değerlendirilmektedir. Göreceli teknik verimlilik, regresyon çıktılarından olan artıklarla yansıtılmaktadır. Pozitif artıklar verimliliği, negatif artıklar ise verimsiz karar birimlerini tanımlamaktadır (Gülcü vd., a.g.m.: 93).

Tek faktör oranları, bir üretim sürecindeki girdi ve çıktı birimlerinin ortak bir birim ile ifade edilemediği durumlarda, tek tek faktörlerin kullanım verimliliğini göstermekten başka bir anlam ifade etmez. Genel olarak üretimin etkinliği hakkında tek faktör oranlarını kullanarak bir şey söylemek de mümkün değildir. Etkinlik ölçüm yöntemlerinden bir diğeri ise, çoklu regresyon yaklaşımıdır. Çoklu regresyon yaklaşımında, bir üretim sürecinin girdileri ile çıktıları arasında bir üretim fonksiyonu tahmin edilmektedir. Bu tahmin sonucunda çıktıları tahmin edilen düzeyin üzerinde olan üretim birimleri etkin olarak kabul edilmektedir (Güran ve Cingi, 2002: 56).

Parametrik yöntemlerde, etkinlik ölçümü yapılacak sektöre ilişkin üretim fonksiyonunun analitik bir yapıya sahip olduğu varsayımı yapılır ve bu fonksiyonunun parametrelerinin belirlenmesine çalışılır (Bates vd., 1996:1444).

Parametrik yöntemlerde etkinlik ölçümü yapılırken, genellikle tek bir çıktının birden fazla girdi ile ilişkili olduğu çoklu regresyon analizinden yararlanılmaktadır. Çoklu regresyon analizi ile yapılan etkinlik ölçümünde, regresyon doğrusunun üzerinde kalan birimler etkin olarak tanımlanırken, doğrunun altında kalan birimler etkin olmayan olarak nitelendirilmektedir. Analiz sonunda elde edilen artık değerleri pozitif olan birimler etkin, negatif olanlar etkin olmayandır (Cingi ve Tarım, a.g.m.: 18).

3.3.4.2.1.Stokastik Sınır Analizi

Stokastik sınır modellemesi ve etkinlik ölçümünün başlangıç noktası Farrell tarafından ortaya koyulan yaklaşımdır. Farrell bir karar verme biriminin etkinliğinin ölçümünde iki tane unsuru önermiştir. Bunlardan birincisi, teknik etkinlik, ikincisi tahsis etkinliğidir. Teknik etkinlik; bir firmanın elindeki mevcut girdi kümesinden elde edebileceği maksimum çıktı seviyesini belirlemeye yarayan bir ölçüttür. Tahsis etkinliği; girdilerin fiyatları mevcut iken, firmanın bu girdileri uygun oranlarda kullanabilme kabiliyetini göstermektedir. Bu iki ölçüt toplam ekonomik etkinliğin ölçümünü sağlamak için birleştirilmektedir. Bu iki etkinlik ölçüsü, tümüyle etkin olan firmaların üretim fonksiyonunun bilindiğini varsaymaktadır. Uygulamada üretim fonksiyonu hiçbir zaman bilinmediğinden, Farrell üretim fonksiyonunun parametrik olmayan bir parçalı doğrusal teknoloji veya Cobb-Douglas biçimine benzer bir

parametrik fonksiyon kullanılarak örnek veriden tahmin edilmesi gerektiğini ortaya koymuştur (Farrell, 1957: 253-290).

Üretim fonksiyonunun parametrik olmayan bir doğrusal teknoloji kullanılarak örnek veriden tahmin edilmesi yaklaşımı Charnes ve Cooper gibi bilim adamlarınca ele alınmış ve veri zarflama analizi tekniği geliştirilmiştir. Cobb-Douglas biçimine benzer bir parametrik fonksiyon kullanarak örnek veriden üretim fonksiyonunun tahmin edilmesi yaklaşımı ise Aigner ve Chu tarafından ele alınmış ve daha sonra stokastik sınır modelinin geliştirilmesi ile sonuçlanmıştır (Aigner ve Chu, 1968: 826-839).

Model aşağıdaki gibi tanımlanmaktadır:

$$\ln(y_i) = x_i\beta - u_i, \quad i=1,2,\dots,N \quad (2.1)$$

$$\beta = (\beta_0, \beta_1, \dots, \beta_K)' \quad (2.2)$$

Eş. 2.1’de yer alan $\ln(y_i)$, i . firmanın skaler bir değer olan çıktı değerinin logaritmasını göstermektedir, x_i ise $(K+1)$ lik bir satır vektörüdür. Bu vektörün ilk elemanı 1 dir. Kalan elemanları ise, i . firma tarafından kullanılan K tane girdinin miktarlarının logaritmaları oluşturmaktadır.

Eş. 2.2 de yer alan β , modelde tahmin edilmesi gereken parametreleri içeren $(K+1)$ lik sütun vektörüdür.

Eş. 2.1 de yer alan u_i , negatif olmayan rastgele değişkendir. Endüstriyi oluşturan karar verme birimlerinin üretim içerisinde teknik etkin olmama durumu ile alakalı bir değişken olarak da modelde yer almaktadır. Firmaların teknik etkin olmama durumunu yansıtmak amacı ile modele eklenmiştir.

Bu şekilde (i) firmanın teknik etkinliği matematiksel bir formülle aşağıdaki gibi ifade edilebilir.

$$TE_i = \frac{y_i}{e^{x_i\beta}} = \frac{e^{x_i\beta - u_i}}{e^{x_i\beta}} = e^{-u_i} \quad (2.3)$$

Teknik etkinlik, çıktı yönlü bir ölçüdür. Eş. 2.3’de yer alan teknik etkinliğe ait matematiksel ifade, teknik etkinliğin Farrell ölçüsü olarak adlandırılır. Bu ölçü 0 ile 1 arasında değer alabilir. Teknik etkinliğin Farrell ölçüsü aynı girdi vektörünü yani aynı girdileri kullanan tamamen etkin olan bir karar verme birimi tarafından üretilebilen çıktı miktarına kıyasla i. firmanın çıktı büyüklüğünü gösterir. Böylelikle, bu ölçü, karar verme birimleri arası çıktı değerleri açısından nispi kıyaslama olanağı tanımış olur. Eş. 2.3’de yer alan teknik etkinlik değeri, gözlenen çıktı değeri y , sınır çıktı değerinin tahmin edilmiş değeri olan e ile oranlandığında elde edilir. Sınır çıktı değerinin elde edilmesi için ise, β doğrusal programlama metodu kullanılmalıdır. Burada β tahmin edilirken birtakım sınırlamalar ve koşullar söz konusudur.

Koşullar:

1. $\sum_{i=1}^N u_i$ ifadesi minimize edilmelidir.
2. $u_i \geq 0, i=1,2,\dots,N$ kısıtları sağlanmalıdır.

Aigner ve Chu ayrıca β tahmininde karesel programlamanın da kullanılabileceğini ifade etmişlerdir.

3.3.4.2.2. Regresyon Analizi

Regresyon analizi, iki ya da daha çok değişken arasındaki ilişkiyi ölçmek için kullanılan analiz metodudur. Eğer tek bir değişken kullanılarak analiz yapılıyorsa buna tek değişkenli regresyon, birden çok değişken kullanılıyorsa çok değişkenli regresyon

analizi olarak isimlendirilir. Regresyon analizi ile değişkenler arasındaki ilişkinin varlığı, eğer ilişki var ise bunun gücü hakkında bilgi edilebilir. Regresyon terimi için öz Türkçe olarak bağlanım sözcüğü kullanılması teklif edilmiş ise de Türk ekonometriciler arasında bu kullanım yaygın değildir. Örneğin, bir ziraatçı buğday verimi ve gübre miktarı arasındaki ilişkiyi, bir mühendis, basınç ve sıcaklık, bir ekonomist gelir düzeyi ve tüketim harcamaları, bir eğitimci öğrencilerin devamsızlık gösterdiği gün sayıları ve başarı dereceleri arasındaki ilişkiyi bilmek isteyebilir. Regresyon, iki (ya da daha çok) değişken arasındaki doğrusal ilişkinin fonksiyonel şeklini, biri bağımlı diğeri bağımsız değişken olarak bir doğru denklemi olarak , göstermekle kalmaz, değişkenlerden birinin değeri bilindiğinde diğeri hakkında kestirim yapılmasını sağlar. Genellikle bu iki (veya çok) değişkenlerin hepsinin niceliksel ölçekli olması zorunluluğu vardır (Wikipedia.org).

Regresyonda, değişkenlerden biri bağımlı diğerleri bağımsız değişken olmalıdır. Buradaki mantık eşitliğin solunda yer alan değişkenin sağında yer alan değişkenlerden etkilenmesidir. Sağda yer alan değişkenlerse diğer değişkenlerden etkilenmemektedir. Burada etkilenmemek matematiksel anlamda bu değişkenleri bir doğrusal denkleme koyduğumuzda etki yapması anlamındadır. Çoklu doğrusallık, ardışık bağımlılık sorunları kastedilmemektedir (Wikipedia.org).

Regresyon analizinde modele alınması gereken önemli açıklayıcı değişkenler, çoğunlukla modeldeki değişkenlerle aynı yönde ve büyüklükte değişmektedir. Bu durum, modelde değişen varyans problemine yol açabilmektedir. Örneğin; bireysel gelirin bağımsız, seyahat harcamalarının bağımlı olduğu bir regresyon modelinde değişen varyans sorununun ortaya çıkmasının nedenlerinden biri, bireysel seyahat harcamalarındaki grup içi değişkenliğinin düşük gelir düzeylerinde az, yüksek gelir düzeylerinde ise fazla olmasıdır (Albayrak, 2008: 114).

Regresyon analizinde etkinlik ölçümü yapılırken bir çok model kullanılmaktadır. Bunlardan belli başlıları; tobit, probit ve AHP yöntemleridir.

3.3.4.3.Parametrik Olmayan Yöntem İle Ölçme

Parametrik olmayan etkinlik ölçüm yöntemlerinin büyük çoğunluğu girdi ve çıktı ölçüm birimlerinden bağımsızdır. Bu özellikleri ile de, ölçümü yapılan örgüt ya da işletmelerin değişik boyutlarının aynı anda ölçülebilmesine olanak tanımaktadırlar. Bu ölçütler her bir karar verme birimi için göreceli etkinliği hesaplarken, amaç fonksiyonlarını ayrı ayrı en iyiler ve her bir karar verme birimi için en uygun amaç kümesini belirlerler (Yeşilyurt ve Alan, a.g.m.: 94).

Parametrik olmayan etkinlik ölçütleri, girdiye ve çıktıya yönelik olmak üzere iki ana gruba ayrılabilirler. Girdiye yönelik olanlar, herhangi bir çıktı düzeyi için etkin olmayan karar birimlerinin girdilerini ne derece azaltmaları gerektiğini araştırırlar. Benzer şekilde, çıktıya yönelik etkinlik ölçütleri ise herhangi bir girdi bileşimi için etkin olmayan karar birimlerinin etkin durumuna getirilmesi amacıyla çıktıları ne kadar artırabilecekleri üzerinde durulur (Yolalan, a.g.e.: 5).

3.3.4.3.1.Veri Zarflama Analizi

Veri zarflama analizi, benzer işlem yapan, çoklu girdi-çıktıya sahip organizasyonel birimlerin göreceli etkinliklerini ölçmede kullanılan matematiksel programlama tabanlı bir yöntemdir. Özellikle, birden fazla girdi ya da çıktının ağırlıklı bir girdi ya da çıktı setine dönüştürülemediği durumlarda VZA etkin bir yaklaşım olarak kabul görmüştür (Ulucan, 2002: 185).

VZA, birden çok girdi-çıkıtının olduğu ve girdi-çıkıtların farklı ölçü birimlerine sahip olduğu durumlarda, karar birimlerinin göreceli performansını ölçmeyi amaçlayan doğrusal programlama tabanlı bir tekniktir. VZA’da temel varsayım, tüm işletmelerin benzer stratejik hedeflere sahip olması ve aynı tür girdi kullanıp aynı tür çıktı üretmesidir (Golany ve Gang, 1997: 28).

Veri zarflama analizi yönteminin esası, çok sayıda girdi ve çıktının var olduğu bir sistemden, gözlemlenen en iyi uygulamayı ön plana çıkararak homojen yapıdaki her karar birimi için tek bir genel karşılaştırma ölçütü sağlamaktır (Nguyen-Thi-Thanh, 2006: 3).

Aynı girdileri kullanarak aynı çıktıları üreten homojen karar birimlerinin göreceli etkinliklerinin belirlenmesinde kullanılabilen veri zarflama analizinde bir karar biriminin göreceli etkinliği; toplam ağırlıklı çıktıların toplam ağırlıklı girdilere oranı olarak tanımlanmaktadır (Tarım, 2001: 175).

Veri zarflama analizi yöntemi, karar birimleri kümesini oluşturan birimlerin göreceli etkinliğini, oluşturulan bir etkinlik sınırını referans alarak belirlemektedir. Belirli bir girdi miktarı ile en iyi çıktının elde edilebildiği veya belirli bir miktar çıktının minimum girdi ile elde edilebildiği karar birimleri vektöründen elde edilen düzlem ile bir karar birimi arasındaki uzaklık o karar biriminin etkinsizlik ölçütü olarak değerlendirilmektedir (Alexander, 2007: 98).

Başka bir ifadeyle, Charnes, Cooper ve Rhodes (1978) tarafından “veri zarflama analizi” adı verilen parametrik olmayan yöntem; m adet girdi ve s adet çıktı için gözlemlere dayalı olarak etkin sınırın bulunması ve etkin sınırın içinde kalan noktaların sınıra olan radyal uzaklıklarının hesaplanarak etkin olmayan karar birimlerinin etkinsizliklerinin belirlenmesine olanak sağlamaktadır. İki temel veri zarflama modeli mevcut olup bunlar CCR ve BCC modelleridir. Charnes v.d.(1978) ölçeğe göre sabit getiri varsayımı altında, karar birimlerinin göreceli (toplam) teknik etkinliklerini belirlemek üzere doğrusal programlama esaslı CCR veri zarflama analizi modelini geliştirmişlerdir. Ölçeğe göre sabit getiri varsayımına dayanan CCR modelinden sonra ölçeğe göre değişken getiri varsayımına dayanan BCC modeli ortaya çıkmıştır. Banker v.d. (1984: 1078), CCR modeline yeni bir değişken ekleyerek karar birimlerinin faaliyetlerinin; ölçeğe göre artan, sabit veya azalan getiri bölgelerinde olup olmadığını belirlemeye olanak veren BCC modelini geliştirmişlerdir. Hem CCR, hem de BCC modelleri girdi veya çıktı yönelimli olarak belirlenebilmektedir (Çıtak, 2008: 79-80).

Organizasyonların çoğunda birçok girdi (personel sayısı, ücretleri, çalışma saatleri, reklâm bütçesi gibi) kullanılır. Benzer biçimde çıktı ölçüleri de (kârlılık, pazar payı, büyüme hızı gibi) farklıdır. Yöneticiler için, birçok girdi ve çıktının aynı anda değerlendirilmesiyle “hangi birimlerin etkinliğinin düşük olduğunu tespit etmek” oldukça güçtür. Bu noktada VZA, yöneticilere “göreceli etkinlikleri belirlemede” önemli bir yardımcı araç sunmaktadır (Timor, 2001: 69).

Parametrik olmayan bir yöntem olan Veri Zarflama Analizi (VZA) performans ölçümünde sık kullanılır. Bu çalışmada da kullanılan VZA temel sağlık hizmetleri değerlendirilmesine çok uygun bir yöntemdir (Guuffrifa ve Gravelle, 1999: 36).

Bu yöntem, özellikle her bir karar verme biriminin etkin olmama miktarını ve kaynaklarını tanımlayabilme becerisine sahiptir. Bu özelliği ile yöntem, etkin olmayan birimlerde ne miktarda bir girdi azaltma ve/veya çıktı miktarını artırmak gerektiğine ilişkin olarak yöneticilere yol gösterebilir (Donnelly, 2000: 9).

Parametresiz yöntemlerde ise üretim fonksiyonunun analitik bir yapıya sahip olmasına ilişkin herhangi bir varsayım bulunmayıp görece performansın ölçümü genellikle matematiksel programlama kullanılarak yapılmaktadır (Karsak ve Özyiğit, 1999: 398).

Karşılaştırmalı etkinlik analizi için kullanılan veri zarflama analizi, matematiksel programlama prensipleri ile çalışan, aynı hizmeti gerçekleştiren karar birimleri arasında görece etkin olanlardan oluşan bir sınır belirleyerek, görece etkin çalışmayan karar birimlerinin performansını bu sınırdan uzaklıkları ölçüsünde ortaya koyabilen bir tekniktir. Genel etkinlik formülü Çıktı/Girdi olduğu için bir karar biriminin etkinliğini artırmanın iki yolu vardır.

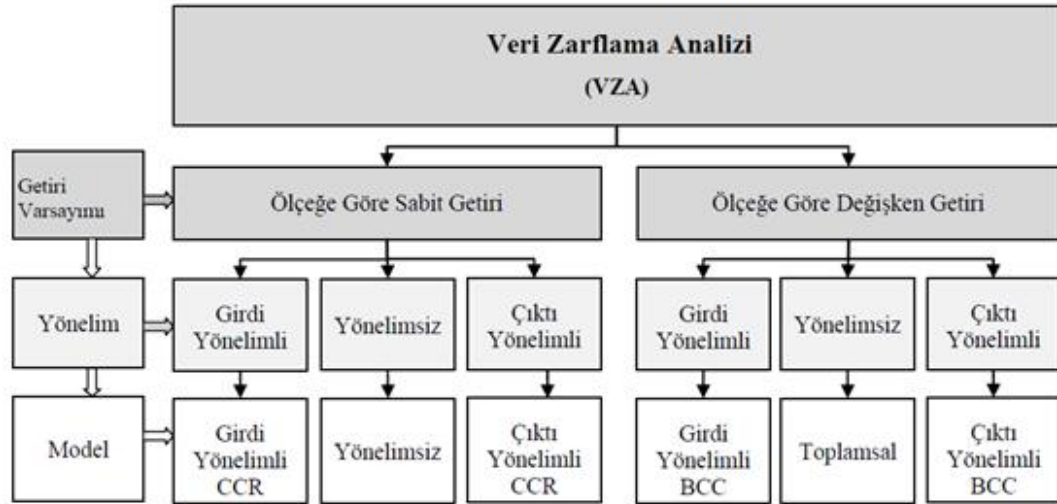
- Çıktılar sabit tutulurken, girdi miktarının azaltılması
- Girdiler sabit tutulurken, çıktı miktarının artırılması

Birinci yaklaşım literatürde Girdiye Yönelik (Input Oriented) olarak bilinmekte ikinci durum ise Çıktıya Yönelik (Output Oriented) olarak değerlendirilmektedir. Girdiye yönelik veri zarflama analizi modelleri, belirli bir çıktı bileşimini en etkin şekilde üretebilmek amacıyla, kullanılacak en uygun girdi bileşiminin nasıl olması gerektiğini araştırır. Çıktıya yönelik veri zarflama analizi modelleri ise, belirli bir girdi bileşimi ile en fazla ne kadar çıktı bileşimi elde edilebileceğini araştırır (Esenbel vd., 2001).

Geliştirilen modeller, etkin sınır tipleri açısından; ölçeğe göre sabit getirili model ve ölçeğe göre değişen getirili model olmak üzere iki sınıfta toplanabilir. Ölçeğe göre

sabit getirili modelde, girdideki her artış çıktıda da aynı oranda görülmekteyken, ölçeğe göre değişken getirili modelde ise, girdideki her artış çıktıda farklı oranda görülmektedir (Karasoy, 2000).

Şekil 3.3: Veri Zarflama Analizi



Kaynak: www.adistatistik.com

3.3.4.3.1.1. Veri Zarflama Analizinde Kavramlar

Veri Zarflama Analizi yönteminin daha kolay anlaşılabilmesi için bazı kavramların açıklanmasının yararlı olacağı düşünülmüştür. VZA literatüründe en çok karşılaşılan terimlerin açıklamaları izleyen şekildedir (Aydağün, 2003).

- **Toplam Etkinlik (Aggregate Efficiency):** CCR Modelinden gelen ve etkinliğin ölçüsünü tanımlamak için kullanılan bir terimdir.
- **Tahsisli Etkinlik (Allocative Efficiency):** Üretim sürecinin verimliliği anlamına gelmekte olup üretim maliyetlerinde girdi fiyatlarının en aza indirilmesi hedeflenmektedir. Tahsisli etkinlik, teknik etkinliğin maliyet etkinliğe oranı ile hesaplanmaktadır.

- Ölçeğe Göre Sabit Getiri (Constant Returns to Scale): Eğer bir karar biriminin girdisindeki artış çıktısında eşit bir artışa denk geliyorsa bu ölçeğe göre sabit getiridir. Bu demektir ki karar biriminin ölçeği ne olursa olsun verimliliği değişmez.
- Kontrol Edilebilen Girdiler (Controlled-discretionary-Inputs): Bir kontrol edilmiş girdinin, karar biriminin idaresi üzerinde kontrolü vardır. Bunun sonucunda kullanılmış olan miktarı karar birimi yönetimi belirleyebilir.
- Maliyet Etkinliği (Cost Efficiency): Maliyet verimliliği (ekonomik verimlilik) minimum maliyetin gerçek (gözlemlenmiş) maliyete oranıdır.
- Etkin/Etkinlik Sınırı (Efficient/Efficiency Frontier): Etkinlik sınırı, en iyi performansı temsil eden ve girdi ve çıktıları en verimli şekilde birbirine dönüştüren veri kümesindeki karar birimlerinden oluşan sınırdır. Sınırı belirleyen karar birimleri %100 verimliliğe sahiptirler. Sınırdan olmayan herhangi bir karar birimi %100'ün altında bir verimliliğe sahiptir.
- Etkinlik Değeri (Efficiency Score): VZA, her karar birimi için bir etkinlik değeri üretir. Bu skor 0 ve 1 arasındadır. %100 skora sahip birim etkindir. %100'den daha düşük değer alan birimler ise etkin değildir.
- Homojen (Homogeneous): VZA çalışmaları homojen karar birimleri kümesini gerektirmektedir. Homojenlik, birimler arasında benzerlik derecesini ifade eder. Karar birimlerinin operasyonel amaçları karakterlerinde olduğu gibi benzer olmalıdır.
- Etkin Birim (Efficient Unit): Etkin birim, analizlerdeki diğer karar birimleri tarafından başarılan gerçek performansla karşılaştırıldığında, aynı çıktıları daha az girdilerle üretebilen ya da daha yüksek seviyedeki çıktıları aynı miktardaki girdilerle üretebilen karar birimi olarak tanımlanmaktadır.
- Girdiler (Inputs): Karar birimi tarafından çıktı üretmek için kullanılan herhangi bir kaynağa girdi denir (ürün ya da servisler). Bu, ürün olmayan fakat karar biriminin ürettiği kaynakları da içerebilir. Bunlar kontrol edilebilir ya da edilmeyebilir.

- Girdi Enküçüklemesi (Input Minimization): Belirli çıktıların üretiminde kullanılan girdi miktarını küçültmeye çalışan analizlerde VZA adaptasyonuna girdi en küçüklemesi denir.
- Çıktı (Output): Çıktı, girdilerin (kaynaklar) süreç ve tüketiminden sonuçlanan ürünlerdir. Çıktı, fiziksel ürün, servis ya da karar biriminin amacını nasıl başardığını gösteren ölçüm olabilir.
- Çıktı Enbüyüklemesi (Output Maximization): Çıktı enbüyüklemesi, belirli girdi miktarıyla en fazla çıktı üretmeye çalışan analizlerde adapte edilmiş VZA dir.
- Üretkenlik (Productivity): Tek girdi ve çıktıdan oluşan süreçlerde üretkenlik, karar biriminin çıktılarının girdilerine oranıdır. VZA üretkenliği ölçmez, üretim sürecinin verimliliğini ölçer.
- Referans Katkısı (Reference Contribution): Referans katkısı, bir karar birimi için etkinlik değerinin hesaplanmasına, referans karar birimi katkısının derecesini belirtmesinde kullanılan bir terimdir.
- Ölçek Etkinliği (Scale Efficiency): Bir karar biriminin işlem büyüklüğü en uygun olduğu zaman ölçek verimlidir. Eğer işlem büyüklüğü azaltılır ya da arttırılırsa verimliliği düşer. Ölçek verimliliği toplam verimliliği (CCR modelinden) teknik verimliliğe (BCC modelinden) bölerek hesaplanır.
- Bolluk (Slack): Bolluk, az üretim çıktısını ya da fazla girdi kullanımını gösterir. Etkin olmayan karar birimini etkin hale getirmek için gerekli iyileştirmeyi gösterir. Bu iyileştirmeler girdi ve çıktıdaki artış ya da azalma şeklinde olabilir.
- Hedefler (Targets): Etkin olmayan karar biriminin etkin olabilmesi için girdi ve çıktı değerlerinin gerekli düzenlemeleri ifade etmektedir.
- Teknik Etkinlik (Technical Efficiency): Karar birimi, kullanılan girdi başına çıktısını enbüyükleyebilir hale getiriyorsa teknik olarak etkindir denir. Fiyat ve maliyetlerden bağımsız olarak hesaplanır.

- Değişken (Variable): Karar birimlerinin işlemindeki önemini belirten girdi ve çıktı faktörleridir. Örneğin çalışan sayısı, satışlar, kira, kullanılan alan gibi girdi ve çıktı sınıflandırması ölçülen sürece ve karar birimlerinin ölçülmesine karşı olan hedeflere bağlıdır.
- Sanal Girdi ve Çıktılar (Virtual Input/Output): Sanal girdiler, girdi değerini, asıl (primal) model çözümü olarak verilen karar birimi için karşılık gelen optimal ağırlıkla çarparak bulunur. Sanal girdi ve çıktılar her faktör için öngörülen değer derecesini belirtir. Her karar biriminin sanal girdilerinin toplamı, girdiye yönelik modellerde daima 1'e eşittir. Sanal çıktıların toplamı ise birimin verimlilik skorunu gösterir.

3.3.4.3.1.2. Veri Zarflama Analizinin Matematiksel Gösterimi

Charnes, Cooper ve Rhodes tarafından geliştirilen kesirli programlama, VZA matematiğinin temelini oluşturmaktadır. Kesirli programlama etkinlik ölçüm sonucu veren bir süreçtir. Bu sürecin ölçüm modeli şu şekilde özetlenmektedir:

Amaç Fonksiyonu:

$$\text{Maksimum } e_k = \frac{\sum_{r=1}^s u_{rk} y_{rk}}{\sum_{i=1}^m v_{ik} x_{ik}}$$

Sınırlayıcı Şartlar:

$$0 \leq \frac{\sum_{r=1}^s u_{rk} y_{rj}}{\sum_{i=1}^m v_{ik} x_{ij}} \leq 1; \quad j = 1 \dots N$$

$$u_{rk} \geq 0 \quad r=1,2,\dots,s$$

$$v_{ik} \geq 0 \quad i=1,2,\dots,m$$

Modelde;

e_k = k karar biriminin etkinliği

u_{rk} = k karar birimi tarafından r. çıktıya verilen ağırlık

v_{ik} = m karar birimi tarafından i. girdiye verilen ağırlık

y_{rk} = k karar birimi tarafından üretilen r. Çıktı

x_{ik} = k karar birimi tarafından üretilen i. Girdi

y_{rj} = j karar birimi tarafından üretilen r. Çıktı

x_{ij} = j karar birimi tarafından üretilen i. girdi

N =Karar birimi sayısı

S =Çıktı sayısı

m =Girdi sayısı şeklinde ifade edilmektedir.

Amaç fonksiyonu, karar biriminin etkinliğini maksimize edecek u ve v ağırlıkları setini bulmayı amaçlamaktadır. Sınırlayıcı şartlar ise her bir karar birimi için ağırlıklı çıktı/girdi oranınının 1'i geçmemesini sağlamaktadır. Bu durumda etkinlik [0,1] arasında değer alacaktır (Kocakoç, 2003:2).

3.3.4.3.1.3. Veri Zarflama Analizi Süreci

Süreç, genel olarak dört aşamadan oluşur.

a) Karar Noktalarının Seçimi

- Karar noktaları, kullandıkları girdiler ve ürettikleri çıktılar açısından benzer olmalıdır. Diğer bir deyişle karar noktaları, aynı girdi ve çıktı kombinasyonlarını değerlendirilebilir olmalıdırlar.
- Tüm karar noktaları için benzer bir kaynaklar seti olmalıdır.

- Tüm karar noktaları benzer çevre şartlarında çalışıyor olmalıdır. Dış çevre işletmenin etkinliği üzerinde önemlidir.

b) Girdi Ve Çıktı Faktörlerinin Seçimi

- Tüm karar noktaları için ortak faktörler olmalıdır.
- İncelenmek istenen tüm faaliyet seviyeleri ve performans ölçütlerini kapsamalıdır.
- Ölçülebilir, fiziksel ve ekonomik kaynakların tümünü içermelidir.

Veri zarflama analizinde girdi sayısı ile çıktı sayısının çarpımı kadar boyut oluşur ve en az boyut sayısı kadar da etkin karar birimi olacaktır. Girdi ve çıktı sayısı arttıkça ayırt edicilik özelliği azalır.

En az karar birim sayısı = 2 x Girdi Sayısı x Çıktı Sayısı'dır.

Bu bir genel kural olmakla beraber, girdi ve çıktılar arasında bir korelasyonun da mevcut olmasının gerekliliği unutulmamalıdır. Girdi ve çıktılarda indeks sayılarının ve normal ölçümlerinin bir arada analiz edilmesi hataya yol açar. Oranlar yerine oranlanmamış ham veriler kullanılırsa hata yapma olasılığı azalır. Veri Zarflama Analizinde dikkat edilmesi gereken bir diğer nokta ise, girdilerin artmasının etkinlikte azalışa, çıktıların artmasının etkinlikte artışa neden olmasıdır.

c) Modelin Seçimi

Kullanım alanlarına ve varsayımlara göre pek çok Veri Zarflama Analizi modeli kurulabilir. Hangi modelin seçileceği ya da nasıl bir model kurulacağı girdi ve çıktıların kontrol edilip edilemediğine bağlıdır. Eğer girdiler üzerinde kontrol azsa (ya da yoksa) çıktı odaklı bir model; eğer çıktılar üzerinde kontrol azsa girdi odaklı bir model kurulmalıdır. Her şeye rağmen bir odak oluşturulamıyorsa toplamsal modelleri kullanmak uygun olacaktır. Eğer karar verici, karar noktalarının etkinlik durumuyla ilgileniyor ve etkinlik türünü önemsemiyorsa tüm modeller kullanılabilir. Ancak karar verici etkinlik türünü önemsiyorsa toplamsal modeller kullanılmamalıdır. Çünkü bu tür

modeller karma etkinliği verir, etkinliklerin türlerine göre ayrışımını incelemeyiz. (Dokuz Eylül Üniversitesi, a.g.m.)

d) Sonuçların Yorumlanması

Veri Zarflama Analizi modellerinin çözümü için yazılmış çok sayıda paket program vardır. En sık kullanılanlar; (Dokuz Eylül Üniversitesi, a.g.m.)

- DEA-Solver
- EMS
- Warwick DEA
- DEAP
- DEA Frontier

Veri Zarflama Analizinde yukarıda sayılan ve sadece bu amaç için hazırlanmış yazılımlar kullanılabileceği gibi DS for Windows, QS, QSB gibi doğrusal programlama modülü içeren çok amaçlı paket programlarda kullanılabilir. Yapılan işlemler sonucunda Veri Zarflama Analizi, verilerdeki hatalara karşı karar vericiyi uyarmaz. Veri toplama aşamasında doğru ve geçerli verileri toplamak için dikkat edilmelidir. Yine bu paket programlar girdi/çıktı faktörlerinin yanlış seçilip seçilmediğini dolayısıyla yanlış model kullanılıp kullanılmadığı konusunda karar vericiye bir uyarı vermez. Bu tip konularda karar verici daha dikkatli olmak zorundadır.

3.3.4.3.1.4. Veri Zarflama Analizi Yöntemleri

Veri Zarflama Analizinde temel olarak üç yöntem kullanılmaktadır. Bu yöntemler;

- CCR (Charnes-Cooper-Rhodes) Yöntemi
- BCC (Banker-Chaenes-Cooper) Yöntemi
- Toplamsal Yöntemdir.

Bu yöntemlerin tümünde, girdi ya da çıktı odaklılık dikkate alınmak şartıyla kesirli programlama-doğrusal programlama dönüşümü kullanılabilir. VZA modelleri; “girdiye yönelik” ve “çıktıya yönelik” olmak üzere iki grupta incelenebilir. Girdiye ve

çıktıya yönelik VZA modelleri, temelde birbirlerine çok benzemekle beraber, girdiye yönelik VZA modelleri; belirli bir çıktı bileşimini en etkin şekilde üretebilmek amacıyla kullanılacak en uygun girdi bileşiminin nasıl olması gerektiğini araştırırken, çıktıya yönelik VZA modelleri belirli bir girdi bileşimi ile en fazla ne kadar çıktı bileşimi elde edilebileceğini araştırmaktadır (Charnes vd., 1981: 669).

VZA, ilk olarak Charnes, Cooper ve Rhodes (1978) tarafından benzer mal veya hizmet üreten ekonomik karar verme birimlerinin göreceli etkinliklerinin ölçülmesi amacı ile geliştirilmiş doğrusal programlama esaslı bir yöntemdir (Banker, 1992: 74).

Veri zarflama analizinin uygulanabilmesi için sırasıyla karar birimlerinin seçilmesi, girdi ve çıktıların belirlenmesi, verilerin güvenilirliğinin sağlanarak göreceli etkinliğin ölçülmesi, etkinlik değerlerinin bulunması ve etkin olmayan karar birimleri için potansiyel iyileştirme değerlerinin bulunması ve her bir karar birimi için tüm girdi ve çıktıların göz önünde bulundurulduğu genel bir değerlendirme yapılarak sonuçların değerlendirilmesi gerekmektedir.

a) CCR Yöntemi

CCR yöntemi ölçeğe göre sabit getiri varsayımına dayanır. Eğer j. karar biriminin etkinliği h_j ise amaç, bu değerin maksimizasyonu olmalıdır. Bu durumda amaç fonksiyonu girdi odaklılık varsayımı altında (1) formülündeki gibi ifade edilebilir (Dinçer, 2008: 832-835).

$$Enbh_j = \frac{\sum_{r=1}^n u_r y_r}{\sum_{i=1}^m v_i x_i} \quad (1)$$

Kısıtlar ise (2) formülündeki gibi gösterilebilir.

$$\begin{aligned} \frac{\sum_{r=1}^n u_r y_r}{\sum_{i=1}^m v_i x_i} &\leq 1 \\ u_r &\geq 0 \\ v_i &\geq 0 \end{aligned} \quad (2)$$

(3) ve (4) formülleri girdi odaklılık durumu için düzenlenmiştir.

$$Enbh_j = \sum_{r=1}^n u_r y_r \quad (3)$$

$$\sum_{i=1}^m v_i x_i = 1$$

$$\begin{aligned} \sum_{r=1}^n u_r y_r - \sum_{i=1}^m v_i x_i &\geq 0 \\ u_r, v_i &\geq 0 \end{aligned} \quad (4)$$

Eğer çıktı odaklılık durumu için CCR yöntemi kullanılacaksa bu durumda doğrusal programlama modeli (5) ve (6) formüllerindeki gibi olacaktır (Dinçer, a.g.m.: 832-835).

$$Enkg_j = \sum_{i=1}^m v_i x_i \quad (5)$$

$$\sum_{r=1}^n u_r y_r = 1$$

$$\begin{aligned} -\sum_{r=1}^n u_r y_r + \sum_{i=1}^m v_i x_i &\geq 0 \\ u_r, v_i &\geq 0 \end{aligned} \quad (6)$$

b) BCC Yöntemi

CCR modelinin varsayımlarında değişiklik yapılarak elde edilmiş bir modeldir. Bu model temelde ölçeğe göre değişken getiri varsayımına dayanır. Banker-Charnes-Cooper tarafından geliştirilmiştir. BCC modelini kullanarak tüm karar birimleri için ölçeğe göre getiri tipi de belirlenebilir. BCC sınırı her zaman CCR sınırının altında yer alır. Bu yüzden CCR etkinlik skoru, BCC etkinlik skorundan küçük veya ona eşit olacaktır. BCC modelinin CCR modelinden tek farkı, ölçeğe göre değişken getiri varsayımı altında her bir karar birimi için çözülecek doğrusal program sonucu elde edilecek θ değerlerinin toplamının 1'e eşit olmasıdır. BCC yönteminin modeli (7) formülünde verilmiştir (Dinçer, a.g.m.: 832-835).

Amaç fonksiyonu,

$$\max \theta_k$$

Kısıtlar,

$$\sum_{j=1}^N y_{rj} \lambda_{jk} \geq y_{rk} \quad (7)$$

$$\theta_k x_{ik} - \sum_{j=1}^N x_{ij} \lambda_{jk} \geq 0$$

$$\sum_{j=1}^N \lambda_j = 1$$

c) Toplamsal Yöntem

CCR ve BCC modelleri girdiye ve çıktıya odaklı olarak değerlendirmektedir. Eğer bir model, bu iki çeşit odaklanmayı da beraber değerlendiriyorsa toplamsal modeldir. Burada asıl amaç, girdi fazlası (s^+) ve çıktı eksikliğini (s^-) eş zamanlı olarak ele alıp etkinlik sınırı üzerinde etkinsiz karar birimine en uzaktaki noktaya ulaşmaya

çalışmaktır. Etkinsizlik ise (1-Etkinlik) ile bulunur. Bu model sonucunda bir etkinlik skoru değeri elde edilmez. Karar birimlerinin etkin olup olmadıkları aylak değişken değerlerine bakılarak belirlenir. Eğer her iki aylak değişkenin değeri de sıfır ise o karar birimi bu modele göre etkin olacaktır (Dinçer, a.g.m.: 832-835).

3.3.4.3.2. Veri Madenciliği

Veri madenciliğinin kökeni hiç şüphesiz ilk sayısal bilgisayar olan ENIAC (Electrical Numerical Integrator And Calculator)’a kadar dayanmaktadır. 1946 yılında geliştirilen ve bugün kullandığımız kişisel bilgisayarların atası olan ENIAC, ABD’li bilim adamları John Mauchly ve J. Presper Eckert tarafından, II. Dünya Savaşı sırasında ABD ordusu için geliştirildi. 30 tonluk ağırlığıyla 170 m²lik bir alanı kaplayan bu “ilk” bilgisayarın 60 sene içerisinde geçirmiş olduğu evrimin nihai boyutlarını şu anda masa üstünüzdeki bilgisayara bakarak anlamanız mümkündür. Bu evrim tabii ki belli bir süreç ve şartlar altında gerçekleşti. Donanımsal olarak hazırlanan bilgisayarların, yazılımlar vasıtasıyla hayat bulması ve kullanıcılara ulaştırılması, bilgisayar evrim döngüsünün anahtarıdır. Döngü, donanımın geliştirilmesinin ardından yazılımın bu donanıma entegre edilerek kullanıcıya ulaştırılmasıyla başlar. Kullanıcı ihtiyaçları doğrultusunda yazılımda bulunan eksiklikleri belirler. Yazılım uzmanları bu eksiklikleri göz önünde bulundurarak yeni yazılımlar geliştirirler. Bu yazılımların çalışabilmesi için gerekli donanım güncellenmesinin yapılması için donanım uzmanları uyarılır. Güncellenen bilgisayarlar tekrar kullanıcılara ulaştırılır ve döngü bu şekilde devam eder (Öğüt, 2005: 7).

Veri madenciliği; veri ambarlarında tutulan çok çeşitli verilere dayanarak daha önce keşfedilmemiş bilgileri ortaya çıkarmak, bunları karar vermek ve eylem planını gerçekleştirmek için kullanma sürecidir. Veri madenciliği, büyük ölçekli veriler arasından “değerli olan” bir bilgiyi elde etme işidir. Bu sayede veriler arasındaki ilişkileri ortaya koymak ve gerektiğinde ileriye yönelik kestirimlerde de bulunmak mümkün görülmektedir. Bu anlamda, veri madenciliği bir kurumda üretilen tüm verilerin belirli yöntemler kullanarak var olan ya da gelecekte ortaya çıkabilecek gizli bilgiyi su yüzüne çıkarma süreci olarak değerlendirilebilir. Klasik istatistiksel uygulamalar yeterince düzenlenmiş ve çoğunlukla özet veriler üzerinde çalıştırılır. Veri

madenciliğinde ise milyonlarca ve hatta milyarlarca veri ve çok daha fazla değişken ile ilgilenilir (Özkan, 2008: 38).

Veri madenciliği yöntemlerini denetimli ve denetimsiz olmak üzere iki ana kategoriye ayırmak mümkündür. Denetimli öğrenme örnekten öğrenme olarak da isimlendirilen denetimli öğrenimde, bir denetçi tarafından ilgili sınıflar önceden belirlenen bir kritere göre ayrılarak, her sınıf için çeşitli örnekler verilir. Sistemin amacı verilen örneklerden hareket ederek her bir sınıfa ilişkin özelliklerin bulunması ve bu özelliklerin kural cümleleri ile ifade edilmesidir (Akpınar, 2000: 1-22).

Denetimsiz yöntemler daha çok veriyi anlamaya, tanımaya, keşfetmeye yönelik olarak kullanılan ve sonraki uygulanacak yöntemler için fikir vermeye yönelik olup aynı zamanda bu modellerin amacı girdi değişkenlerdeki gizlenmiş bilgileri keşfetmektir. Denetimli yöntemler ise veriden bilgi ve sonuç çıkarmaya yönelik kullanılmaktadır. Başlıca veri madenciliği yöntemleri denetimli veya denetimsiz olmalarına göre;

Denetimli,

- En yakın k komşuluk (k-Nearest-Neighbor)
- K-ortalamalar kümeleme (K-means clustering)
- Regresyon modelleri (Regression models)
- Kural çıkarımı (Rule induction)
- Karar ağaçları (Decision trees)
- Sinir ağları (Neural networks)

Denetimsiz,

- Aşamalı kümeleme (Hierarchical clustering)
- Kendi kendini düzenleyen haritalar (Self organized maps)

olarak sınıflandırılabilir (Koyuncugil ve Özgülbaş, 2008: 5).

3.3.5.İç Denetimin Etkinliği

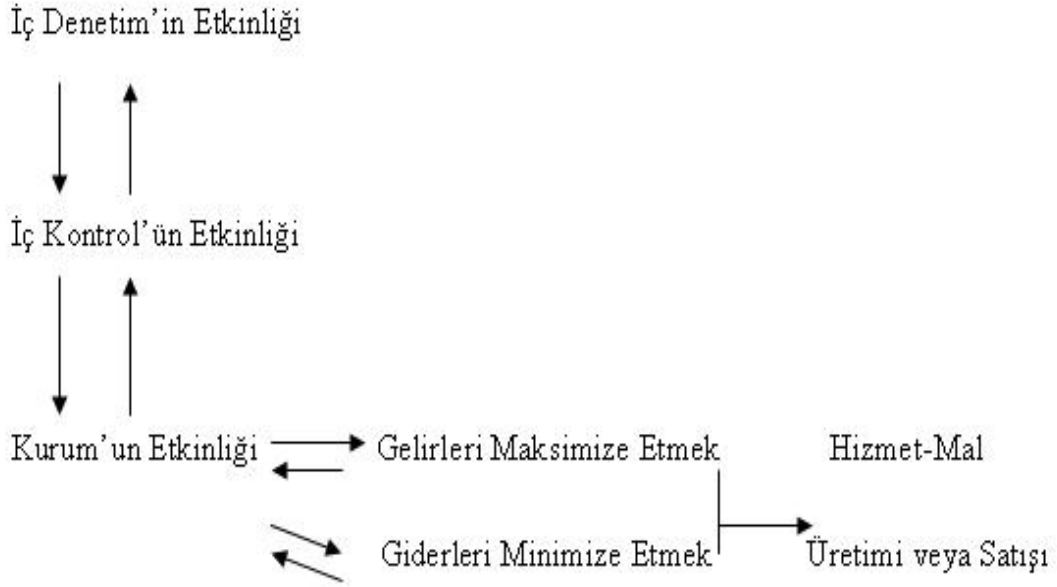
İç denetim, örgüte hizmet etmek, örgütün faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla, örgüt içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme

fonksiyonudur. İç denetim, bir kontrol faaliyetidir ve diğer işletme içi kontrollerin etkinliğini ve yeterliliğini araştırmaktadır. İç denetimin amacı; üst yöneticilerin ve yönetim kurulu üyelerinin sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirmelerine yardımcı olmaktır. Bu amaç çerçevesinde iç denetimin kapsamı; örgütün iç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliği ile sorumlulukların yerine getirilmesindeki başarı düzeyinin kalitesini inceleme ve değerlemeyi içerir. İç denetim kapsamındaki hedefleri ise şu noktalarda toplamak mümkündür (Yılancı ve Sevim, 1991: 132).

- Mali nitelikte ve mali nitelikte olmayan faaliyetlere ilişkin bilgilerin doğruluğu, güvenilirliği ve bu bilgileri tespit etmek, ölçmek, sınıflandırmak ve raporlamak için kullanılan araçların gözden geçirilmesi,
- Raporlar ve işlemler üzerinde önemli etkileri olan kanunların, sistemlerin, planların ve politikaların raporlar ve işlemlere uygunluğunu sağlamak için kurulan sistemi gözden geçirme ve örgütün bunlarla uyum içerisinde olup olmadığının belirlenmesi,
- Kaynakların ekonomik ve etkin kullanımının sağlanması,
- Faaliyetlerin veya programların amaç ve hedefleri doğrultusunda yerine getirilmesi.

İç denetimin etkin olduğunu söyleyebilmemiz için, her şeyden önce iç kontrol sisteminin etkin olması gereklidir. İç kontrolün etkin olduğunu söyleyebilmemiz için kurumun etkin olması gereklidir. Özetle, etkin bir iç denetim iç kontrolü etkin yapar. Etkin bir iç kontrol de kurumu etkin yapar. Üç unsurda birbirleriyle bağlantılıdır ve herhangi birinde etkinsizlik varsa, diğerlerinin etkinliğini de sorgulamak gerekir.

Şekil 3.4: İç Denetim'in Etkinliği



Yukarıdaki etkinlik döngüsü dikkate alınarak, iç denetimin etkinliği ölçülebilir. Burada, iç denetimin etkinliğinin ölçümü için şu hususlara dikkat edilir:

Her kurumun gelir ve giderleri vardır. Kurumlar, bu gelir ve giderlerini etkin bir şekilde gerçekleştirerek amaç ve hedeflerine ulaşmaya çalışırlar. Örneğin, belediyelerin gelirleri, genel olarak vergiden elde ettikleri gelirler ve vergi dışı gelirler olmak üzere ikiye ayrılır. Belediyeler bu gelirlerini gerçekleştirirken, belli başlı giderlerde bulunurlar. Yatırım giderleri yaparak sınırları dahilinde yaşayan insanlara hizmet götürürler veya hizmet kalitesini artırır. Örneğin, ekmek fiyatlarının aşırı derecede yükselmesini önlemek ve insanların daha kaliteli ve ucuza ekmek temin edebilmesi için belediyeler ekmek fabrikası kurup işletebileceği gibi, ulaşımı tamamıyla otobüs taşımacılığı ile yapan belediyeler otobüsleri devamlı yenileyerek daha kaliteli ve çağdaş hizmet vermek için de yatırım yapabilirler. Belediyelerin ilk amacı, insanlara kaliteli hizmet sunarak insanların yaşam kalitelerini artırmaktır. Belediyelerin etkin olması için gelirlerinin yatırımlara ve haliyle de sınırları dahilindeki insanlara yönlendirmesi kaçınılmazdır. Belediyeler bu hizmetleri en optimum istihdamla gerçekleştirmelidir. Bir kişinin yapabileceği iş için iki veya üç kişinin istihdam edilmesi etkinliği düşürür.

Giderleri minimuma indirmeye çalışırken, yatırım giderlerinin toplam giderler içindeki payının yüksek olması belediyeler için olumlu bir durumdur. Haliyle, iç denetimin etkinliğinin ölçümü kurum gelir ve giderlerinin girdi-çıktı ilişkisi içinde hesaplamasıyla yapılabilir.

Etkin bir iç denetimden kastedilen, örgütün yukarıda sıralanan amaçlara ulaşma derecesidir. İç denetim biriminin kurulmuş olması, her zaman bu amaçları sağladığı anlamına gelmez. Yönetimdeki eksiklikler, mali tablolardaki hatalar ve hileler iç denetimin etkin olmamasından kaynaklanmaktadır (Sevim ve Eliuz, 2007: 62-63).

İç denetimin etkinliğini belirleyen faktörler, iç denetim faaliyetinin yürütülmesinde uyulmak zorunda olunan uluslararası iç denetim standartları ile ilgili kurum içi uygulamalarıdır. İç denetim faaliyetinin; kurum içindeki konumu, faaliyet ve görev alanları ile ilgili kapsamı, kurumsal düzeyde her türlü bilgi, belge, kayıt, varlık ve alanlara erişim yetkisi, bağımsızlığı ve tarafsızlığı, iç denetim profesyonellerinin yetkinlikleri, yönetimi, gözetimi, raporlama ve kalite güvencesinin standartlarda öngörülen tanımlama ve yaklaşımlara uygun olması, bir kurumda iç denetimin etkinliğini belirleyen faktörlerdir. Etkin bir iç denetim faaliyetinin bir kurum içinde yürütülmesi, yönetilmesi; iç denetim yöneticisinin, iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını yerine getirmesine imkan sağlayacak bir yönetim seviyesine bağlı olmasını gerektirir. İç denetim faaliyeti yürütülürken, faaliyet ve görev alanları ile ilgili herhangi bir kısıtlama, müdahale olmaması, her türlü belge, bilgi, kayıt, varlık ve alanlara erişim yetkisi bulunmalıdır. Bu imkanlar, kurum üst yönetimi tarafından onaylanmış bir iç denetim yönetmeliğinde açıkça tanımlanmış olmalıdır. İç denetim faaliyetinin etkin bir biçimde yürütülmesi, yönetilmesi için mesleki özen ve dikkat azami bir biçimde gösterilmelidir. Mesleki özen ve dikkat; görev ile ilgili amaca ulaşmak için gerekli çalışma kapsamını, çalışma kapsamı içinde yer alan konuların karmaşıklığını, risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliği ve yeterliliğini, önemli hata, düzensizlik ya da aykırılıkların olasılığını, göreve ilişkin potansiyel faydaların maliyetini göz önünde bulundurmaya gerektirir (Uzun, 2009).

İç denetim faaliyetinin yürütülmesinin katma değer sağlayacak bir biçimde etkin olarak yönetilmesi ise, risk esaslı iç denetim faaliyeti planlaması, kurum üst yönetimi ile

iletişim, raporlama ve takip sistemine bağlıdır. Denetim planı, risk esaslı önceliklere göre hazırlanan görev alanları ile birlikte planın gerçekleştirilmesi için gerekli insan kaynağı ve bütçeyi içermeli, kurumun üst yönetiminin bilgi ve onayına sunulmalıdır. İç denetimin etkinliğini belirleyen faktörlerin sürekli gözetimi ise, uluslararası standartların öngördüğü ve zorunlu kıldığı, kurum iç denetim faaliyeti ile ilgili kalite güvence ve geliştirme programının varlığı ile sağlanır. İç denetim faaliyetinin etkinliğini ifade eden; değer yaratmak, etik kurallar ve uluslararası standartlara uyum sağlamak için hazırlanan kalite güvence ve geliştirme programı yapılacak olan iç ve dış değerlendirmeleri içermelidir. Ülkemizde bu konuda uygulamalar yeni başlamış olup, henüz yaygınlık kazanmamıştır (Uzun, a.g.m.).

Etkin bir iç denetim için (Uzun, a.g.m.);

- a) Uluslararası iç denetim standartları ile uyumlu, kurum üst yönetimi tarafından onaylanmış, iç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumluluklarını belirleyen iç denetim yönetmeliği bulunmalıdır. Söz konusu yönetmelik sürekli gözden geçirilmeli ve güncellenmelidir.
- b) Kurumun faaliyetleri, süreçleri ve bunlara ilişkin risklerinin değerlendirilmesi sonucu hazırlanan risk esaslı iç denetim planı bulunmalıdır.
- c) Kurum üst düzey yönetimine sunulan raporlarda yer alan bulgulara ilişkin uygulama planlarının sonuçlarının izlenmesi için raporlama takip sistemi kurulmalıdır.
- d) İç denetim faaliyetinin etkililiğinin sürekli gözetimi için kalite güvence ve geliştirme programı hazırlanmalıdır. Programın sürekli iç ve dış değerlendirmelerinin yapılması sağlanmalıdır.
- e) İç denetim faaliyetinin performansı ve sağladığı katma değerin ölçülmesini sağlayacak değerlendirme göstergeleri belirlenmelidir. Kurum içi kontrollerin yeterliliği için öngördüğümüz başarı faktörleri ise aşağıda belirtilmiştir.

İç denetimin daha etkin olabilmesi ve etkinliğinin ölçümünün yapılabilmesi için, riskler derecelendirilmeli ve denetime ise riski yüksek yerlerden başlanmalıdır. Riski yüksek yerlerden denetime başlamak demek, suistimal ve yolsuzlukları en erken tarihte tespit etmeyi ve önlemeyi sağlamak demektir. Süre, etkinliği sağlamada en önemli hususlardandır. En kısa sürede amaca ulaşabilmek için gerekli önlemleri almak gerekir.

Çünkü, kısa sürede amaca ulaşabilmek etkinliği artırır. Eğer, iç denetim bunu başarabilirse, hem iç denetimin etkinliği, hem iç kontrolün etkinliği, hem de kurumun etkinliği artar. Riskleri önleyebilmek ve faaliyet sonuçları açısından kurumun başarılı olabilmesi için, iç kontrolün etkin çalışması en önemli hususlardandır. İç denetimin etkin olabilmesi için, kurumda yetki devri işlemlerinin tamamlamak, yetkisizlikten dolayı iç denetimin yavaşlamasını ve durmasını önlemek, denetim planı, bütçe ve programı önceden ve eksiksiz olarak hazırlamak ve mevzuat ile standartlara uygun olarak iç denetimi gerçekleştirmek gerekliliği bulunmaktadır.

Etkin bir iç kontrol için; (Uzun, a.g.m.).

- a) Riskler belirlenmeli ve belirlenen risklere göre kontrol faaliyetleri oluşturulmalı ya da mevcut kontroller iyileştirilmelidir.
- b) İş akış süreçleri gözden geçirilmeli, görev, yetki ve sorumluluklar belirlenmelidir.
- c) Bilgi teknolojisi desteği sağlanmalı, mevcut bilgi teknoloji sistemlerinin güvenliği sağlanmalıdır.
- d) Kurum içi risk ve kontrol farkındalığının sağlanması için çalışmalar yapılmalıdır.
- e) İç denetçiler iç kontrol ve risk yönetimi konusunda yeterli bilgi sahibi olmalıdır.

İç denetimin en önemli amacı, kurum için katma değer yaratmaktır. Katma değer yaratmak için de, kurumun elindeki imkanları en iyi şekilde kullanmak ve imkanları daha da iyileştirmek zorunluluğu bulunmaktadır. Bütün bunları yapabilmenin yolu da, iç kontrolün etkinliğinden geçer. İç kontrol sisteminiz etkin ise katma değer yaratabilirsiniz. Etkin değilse, katma değer yaratmak çok güçtür.

İç denetimin etkinliği, kurumun mevzuat ve kanunlara uygun iş yapması ile, mali tablo ve raporların doğruluğu ile, bilgi teknolojilerinin aksamadan iş yapabilecek şekilde kurgulanması ile de artabilir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KAMU'DA İÇ DENETİMİN ETKİNLİĞİNİN ÖLÇÜLMESİ İLE İLGİLİ BELEDİYELER ÜZERİNE BİR UYGULAMA

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KAMU'DA İÇ DENETİMİN ETKİNLİĞİNİN ÖLÇÜLMESİ İLE İLGİLİ BELEDİYELER ÜZERİNE BİR UYGULAMA

4.1. BELEDİYELERİN ORGANİZASYON YAPISI

1580 sayılı kanuna göre belediyelerde başkan yardımcıları, daire, şube müdürlükleri ve tüm belediye memurlarının atanmasında belediye meclisinin onayı gerekirken 5393 sayılı kanun söz konusu onay şartını kaldırarak belediye başkanını tek yetkili kılmıştır (Öner, 2006: 178).

Türkiye’de belediyelerin organizasyon yapısı norm kadroya uygun olarak yazı işleri, malî hizmetler, fen işleri ve zabıta birimlerinden oluşmaktadır. Buna ilaveten teftiş kurulu ve iç denetim birimleri başkanlık statüsündedirler. Beldenin nüfusu, fizikî ve coğrafi yapısı, ekonomik, sosyal ve kültürel özellikleri ile gelişme potansiyeli dikkate alınarak, norm kadro ilke ve standartlarına uygun olarak gerektiğinde sağlık, itfaiye, imar, insan kaynakları, hukuk işleri ve ihtiyaca göre diğer birimler oluşturulabilmektedir (Ulusoy ve Akdemir, 2006:216).

Büyükşehir belediyesi teşkilâtı; norm kadro esaslarına uygun olarak genel sekreterlik, daire başkanlıkları, müdürlükler ve denetim birimlerinden oluşmaktadır. Denetim birimleri teftiş kurulu ve iç denetim birimidir. Birimlerin kurulması, kaldırılması veya birleştirilmesi büyükşehir belediyesi meclisinin kararı ile olur. Büyükşehir belediyesinde başkan yardımcısı bulunmamakta, hizmetlerin etkili ve verimli bir şekilde yürütülebilmesi için, genel sekretere yardımcı olmak üzere, nüfusu üç milyonun üzerindeki büyükşehir belediyelerinde en fazla beş, diğerlerinde en fazla üç genel sekreter yardımcısı atanabilmektedir. Büyükşehir belediyesinde hizmetlerin yürütülmesi belediye başkanı adına onun direktifi ve sorumluluğu altında mevzuat hükümlerine, belediyenin amaç ve politikalarına, stratejik plânına ve yıllık programlarına uygun olarak genel sekreter ve yardımcılar tarafından sağlanmaktadır (Ulusoy ve Akdemir, a.g.e.:216).

- ✓ Sosyal Amaçlı Transfer Harcamaları,
- ✓ İktisadi ve Mali Amaçlı Transfer Harcamaları.

Yatırım harcamaları, üretimi artıran, üretkenliği olumlu yönde etkileyen, kaynakların daha iyi kullanılmalarını sağlayan, üretim faktörlerinin verimliliğini çoğaltan, çoğu dayanıklı mal niteliğinde ve faydası birden fazla yıla yaygın mallara yapılan harcamalardır. Yatırım harcamaları faydası uzun dönemli harcamalardır. Yollar, yapılar, barajlar, tesisler, büyük onarımlar, kamulaştırma giderleri vb. bu kapsamda değerlendirilmektedir. Cari harcamalar hizmetler ile bir yıl içinde kullanılıp bitecek dayanıksız mallara yapılan harcamalardır. Cari harcamalarının faydası yapıldığı dönemde yok olur. Kamu kuruluşlarının tüketim için yaptıkları harcamalar bu gruba girer. Büyük bir bölümü personele yöneliktir. Eğitim ve sağlık harcamaları da insan üzerinde gelecek dönemlerde cari kalıcı etkileri olduğu için, kamu muhasebesinde cari harcama kapsamına girer. Hükümetler cari harcamalar üzerindeki güçleriyle seçim dönemlerinde rahatlıkla seçmenlerin tercihleri üzerinde etkili olabilirler. Devlet memuru maaşlarının oranlarının artırılması buna bir örnektir. Ayrıca kamu kesiminde istihdam edilen işçilere prim verilmesi de buna benzer bir politik yaklaşımdır. Bütçe sistemimizde cari harcamalar, personel ve diğer cari harcama kalemlerinden oluşmaktadır (LAR, a.g.m.).

Tablo 4.1: Büyükşehir Belediyelerinin Gelir Dağılımı

İL	Büyükşehir	Büyükşehir İlçe	Büyükşehir	Büyükşehir İlçe	Toplam
İSTANBUL	4.355.156.588	2.858.553.604	16%	11%	27%
KOCAELİ	1.646.770.514	298.340.323	6%	1%	7%
İZMİR	1.502.851.627	684.613.358	6%	3%	8%
ANKARA	1.487.018.258	814.248.547	6%	3%	9%
BURSA	415.570.638	349.369.359	2%	1%	3%
ADANA	347.393.352	187.806.174	1%	1%	2%
KONYA	258.799.977	163.490.513	1%	1%	2%
MERSİN	221.205.050	114.241.372	1%	0%	1%
GAZİANTEP	214.061.796	168.973.303	1%	1%	1%
ANTALYA	207.746.281	217.829.414	1%	1%	2%
KAYSERİ	195.417.727	154.869.380	1%	1%	1%
ESKİŞEHİR	122.683.850	102.417.451	0%	0%	1%
DİYARBAKIR	103.041.348	94.264.536	0%	0%	1%
SAMSUN	102.058.078	81.225.942	0%	0%	1%
SAKARYA	99.468.653	160.755.391	0%	1%	1%
ERZURUM	58.964.429	26.374.038	0%	0%	0%
Toplam	11.338.208.166	6.477.372.706	42%	24%	66%

Kaynak: LAR, a.g.m.: 31

Tablo 4.2: Belediye Gelirleri 2006-2010

Gelir Türü	Gelirlerin yüzdesi olarak				
	2006	2007	2008	2009	2010
Gelirler	%100	%100	%100	%100	%100
Faiz ve Cezalar	%43	%45	%47	%47	%45
İşletme ve Emlak Gelirleri	%25	%25	%24	%25	%22
Bağış ve yardımlar	%14	%13	%13	%14	%17
Vergi	%11	%10	%11	%9	%11
Sermaye Gelirleri	%6	%5	%4	%3	%5
Alacakların Tahsilatı	%1	%1	%0	%3	%0

Kaynak: LAR, a.g.m.: 30

Tablo 4.3: Belediye Tahsilatları

Vergi/harc	Vergi/harc kararı			Tahsilat
	Taban	Oran	İndirimler, muafiyetler	
Binalar için emlak vergisi	1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu 1. Merkezi yönetim, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı bina inşaat değerini belirler; 2. İmar komisyonu, m ² başına düşen asgari arazi değerini belirler.	1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu	1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu	Belediye
Arazi için emlak vergisi	1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu: Yerel imar komisyonu, m ² başına düşen asgari arazi değerini belirler.	1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu	1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu	Belediye
Elektrik, doğal gaz tüketim vergisi	2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu	2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu	2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu	Belediye
Çevre temizlik vergisi	2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu	2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu	2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu	Belediye
Kaynak suları harcı, hayvan kesimi muayene ve denetleme harcı, ölçü ve tartı aletleri muayene harcı, kayıt ve suret harcı, imar harcı, teftiş, izin ve tescil harcı, sağlık belgesi harcı, bina inşaat harcı	2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu	2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu sınırları belirlemektir; Bakanlar Kurulu oranları belirler.	2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu	Belediye
İşgal harcı, tatil günlerinde çalışma izni harcı, tellallık harcı, iş yeri açma izni harcı	2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu	2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu sınırları belirler; Belediye meclisi oranı belirler.	2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu	Belediye

Kaynak: LAR, a.g.m.: 29

4.2.1. Belediyelerin Gelirleri

1948 yılında yürürlüğe konulmuş olan 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun, çok kaynaktan az miktarda gelir sağlamış olması nedeniyle 1980 öncesine kadar belediye gelirleri sistemi son derece verimsiz, etkinlikten uzak, dağınık bir yapıya sahip bulunmaktaydı (Tosuner, 1995: 265).

1980'den sonra belediye gelirlerini artıran düzenlemeler yapılarak kaynak arayan belediyeden kaynak sağlayan belediyeye geçilmiş olsa da günümüzde aynı dağınıklık devam etmektedir. Belediyelerin gelirleri ile ilgili olarak 1981 yılında kabul edilen 2380 sayılı Belediyelere ve İl Özel İdarelerine Genel Bütçeden Pay Verilmesi Hakkında Kanun başta olmak üzere Emlak Vergisi Kanununda, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununda, 5393 sayılı Belediye Kanununda ve bazı kanunlarda çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Zamanla bu fonlardan bazıları genel bütçeye aktarılmış, bazıları da kaldırılmıştır. Belediyelerin toplam gelirleri içindeki öz gelirlerinin oranı Cumhuriyetin ilk yıllarından 1970 yılına kadar %40-60 arası bir orana sahip bulunurken, bu tarihten sonra sürekli olarak düşmeye başlamış %20'ye kadar gerilemiş, 80'li yıllardan sonra ise, belediye gelirlerinin %70-80'ini merkezi yönetim kaynaklı gelirler oluşturmuştur (Güler,1994:29).

Belediyelerin gelirleri, Belediye Gelirleri Kanunu'nun yanı sıra 5393 sayılı Belediye Kanunu'nda da kısaca özetlenerek maddeler halinde sayılmıştır. Belediye Kanunu'nun 59. maddesine göre belediyelerin gelirleri şunlardan oluşmaktadır: Kanunlarla gösterilen belediye vergi, resim, harç ve katılma payları, genel bütçe vergi gelirlerinden ayrılan pay, genel ve özel bütçeli idarelerden yapılacak ödemeler, taşınır ve taşınmaz mallardan elde edilecek gelirler, belediye meclisi tarafından belirlenecek tarifelere göre tahsil edilecek ücretle, faiz ve ceza gelirleri, bağışlar, her türlü girişim gelirleri ve diğer gelirleri vardır.

Belediye Gelirleri Kanunu'na göre Türkiye'de belediyeler; İlan ve Reklam Vergisi, Eğlence Vergisi, Haberleşme Vergisi, Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi, Yangın Sigortası Vergisi, Çevre Temizlik Vergisi olmak üzere 6 tür vergi toplamaktadırlar. Bu vergilerden en önemlisi ve geniş bir vergi tabanına sahip olan Çevre Temizlik Vergisi'dir (Türkoğlu, 2009: 93).

5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanun'un 23'ncü maddesine göre ise büyükşehir belediyelerinin gelirleri şunlardır;

- a) Genel bütçe vergi gelirleri tahsilât toplamı üzerinden ilçe ve ilk kademe belediyelerine verilen paylardan Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek oranlar içinde ayrılarak İller Bankası tarafından gönderilecek pay.
- b) Büyükşehir belediye sınırları içinde yapılan genel bütçe vergi gelirleri tahsilât toplamı üzerinden Maliye Bakanlığı tarafından hesaplanıp, ertesi ayın sonuna kadar ilgili büyükşehir belediyesine yatırılacak % 5 pay.
- c) 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununda yer alan oran ve esaslara göre büyükşehir belediyesince tahsil olunacak at yarışları dahil müşterek bahislerden elde edilen Eğlence Vergisinin % 20'si müşterek bahislere konu olan yarışların yapıldığı yerin belediyesine, % 30'u nüfuslarına göre dağıtılmak üzere diğer ilçe ve ilk kademe belediyelerine ayrıldıktan sonra kalan % 50'si.
- d) Büyükşehir belediyesine bırakılan sosyal ve kültürel tesisler, spor, eğlence ve dinlenme yerleri ile yeşil sahalar içinde tahsil edilecek her türlü belediye vergi, resim ve harçları.
- e) 7 nci maddenin birinci fıkrasının (g) bendinde belirtilen alanlar ile bu alanlara cephesi bulunan binalar üzerindeki her türlü ilân ve reklamların vergileri ile asma, tahsis ve bakım ücretleri.
- f) 7 nci maddenin (f) bendine göre tespit edilen park yerlerinin işletilmesinden elde edilen gelirin ilçe ve ilk kademe belediyelerine, nüfuslarına göre dağıtılacak %50'sinden sonra kalacak %50'si.
- g) Hizmetlerin büyükşehir belediyesi tarafından yapılması şartıyla 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununda belirtilen oran ve esaslara göre alınacak yol, su ve kanalizasyon harcamalarına katılma payları.
- h) Kira, faiz ve ceza gelirleri.

- i) Kamu idare ve müesseselerinin yardımları.
- j) Bağlı kuruluşların kesin hesaplarındaki gelirleri ile giderleri arasında oluşan fazlalık sonucu aktarılabacak gelirler.
- k) Büyükşehir belediyesi iktisadî teşebbüslerinin safi hasılâtından büyükşehir belediye meclisi tarafından belirlenecek oranda alınan hisseler.
- l) Büyükşehir belediyesinin taşınır ve taşınmaz mal gelirleri.
- m) Yapılacak hizmetler karşılığı alınacak ücretler.
- n) Şartlı ve şartsız bağışlar.
- o) Diğer gelirler.

Bakanlar Kurulu, birinci fıkranın (b) bendindeki % 5 pay oranını iki katına kadar artırmaya veya kanunî haddine indirmeye yetkilidir. Bu payın %75'i bu tutardan düşölerek doğrudan ilgili belediye hesabına, kalan %25'i ise büyükşehir belediyelerine nüfuslarına göre dağıtılır. Hesaplama ve dağıtım işlemleri Maliye Bakanlığınca yapılır.

Büyükşehir belediyeleri ve bağlı kuruluşları ile ilçe ve ilk kademe belediyeleri; tahsil ettikleri vergiler ve benzeri malî yükümlölüklerden birbirlerine ödemeleri gereken paylar ile su, atık su ve doğalgaz bedellerini zamanında yatırmadıkları takdirde, ilgili belediye veya bağlı kuruluşun talebi üzerine söz konusu tutar, İller Bankası tarafından, yükümlü belediyenin genel bütçe vergi gelirleri payından kesilerek alacaklı belediyenin hesabına aktarılır. Gecikmeden kaynaklanacak faiz ve benzeri her türlü zararın tazmini ile ilgili olarak büyükşehir belediye başkanı ve sayman şahsen sorumludur. Bu fıkra hükmü, ilçe ve ilk kademe belediyeleri hesabına yapılacak her türlü aktarmaları zamanında yapmayan büyükşehir belediye başkanı, bağlı kuruluş genel müdürleri ve saymanları hakkında da uygulanır.

4.2.2. Belediyenin Giderleri

Belediye Kanunu'nda ve değişik kanunlarda belediyelere birçok görevler verilmiştir. Belediyeler bu görevleri yerine getirebilmek için harcamalarda bulunmak zorundadır. Belediyenin giderleri Belediye Kanunu'nun 60. maddesinde şu şekilde sıralanmıştır. Buna göre: bina, tesis, araç ve malzemelerinin temini, yapımı, bakımı ve onarımı için yapılan giderler, belediyenin personeline ve seçilmiş organlarının üyelerine yapılan ödemeler, alt yapı, yapım, onarım ve bakım giderleri, mezarlıklara ilişkin giderler, Faiz, borçlanma, diğer ödemeler ile sigorta giderleri, sosyal hizmet ve yardımlar, dava giderleri, tören, ağırlama ve tanıtım giderleri, avukatlık, danışmanlık ve denetim giderleri, ortak hizmet ve proje giderleri, görev ve hizmetlerin yürütülmesi için yapılan diğer giderler ve imar düzenleme giderleri bulunmaktadır.

Belediyelerin giderleri, cari harcamalar, yatırım harcamaları ve transfer harcamalarından oluşmaktadır. Cari harcamalar, personel giderleri, yolluklar, hizmet alımları, tüketim malları ve malzeme alımları, demirbaş alımları ve diğer alımlardan, yatırım harcamaları, makine, teçhizat ve taşıt alımları ile yapı, tesis ve büyük onarım giderlerinden, transfer harcamaları ise, kamulaştırma ve taşınmaz mal satın alımları, kurumlara katılma payları ve sermaye teşkili, iktisadi, sosyal ve mali transferler ve borç ödemelerinden oluşmaktadır. Belediye giderlerinin en önemli kısmını cari harcamalar içerisinde yer alan personel giderleri oluşturmakta ve belediye harcamalarının GSYİH ve kamu harcamaları içerisindeki payı Avrupa ülkeleriyle mukayese edildiğinde çok düşük düzeyde kalmaktadır. Kanunla belediyelere birçok alanda ve birçok konuda harcama yapma imkanı sağlanmıştır. Belediyeler gelirlerinin arttırılması bakımından fazla etkin olmamakla birlikte yapacakları bu harcamaları ekonomik alanlarda ve verimli bir şekilde kullanarak etkinlik sağlayabileceklerdir (Türkoğlu, a.g.e.: 115-117).

5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanun'un 24'ncü maddesine göre ise büyükşehir belediyelerinin giderleri şunlardır;

Kanun'un 24'ncü maddesine göre;

- Belediye hizmet binaları ve tesislerin temini, bakım ve onarımı için yapılan giderler.

- Belediye personeline ve belediyenin seçilmiş organlarının üyelerine ödenen maaş, ücret, ödenek, huzur hakkı, yolluklar, hizmete ilişkin eğitim ile diğer giderler.
- İlçe, ilk kademe belediyeleri ile bağlı kuruluşlara yapacakları yardımlar ve ortak proje giderleri.
- Her türlü alt yapı, yapım, onarım ve bakım giderleri.
- Belediye zabıta ve itfaiye hizmetleri ile diğer görev ve hizmetlerin yürütülmesi için yapılacak giderler.
- Vergi, resim, harç, katılma payı, hizmet karşılığı alınacak ücretler ve diğer gelirlerin takip ve tahsili için yapılacak giderler.
- Belediyenin kuruluşuna katıldığı şirket, kuruluş ve birliklerle ilgili ortaklık payı ile üyelik aidatı giderleri.
- Mezarlıkların tesisi, korunması ve bakımına ilişkin giderler.
- Faiz, borçlanmaya ilişkin diğer ödemeler ve sigorta giderleri.
- Dar gelirli, yoksul, muhtaç ve kimsesizler ile özürülere yapılacak sosyal hizmet ve yardımlar.
- Dava takip ve icra giderleri.
- Temsil, tören, ağırlama ve tanıtım giderleri.
- Avukatlık, danışmanlık ve denetim ödemeleri.
- Kamu yararı görülen konularda yurt içi ve yurt dışı kamu sektörü, özel sektör ve sivil toplum örgütleriyle birlikte yapılan ortak hizmetler ve diğer proje giderleri.
- Spor, sosyal, kültürel ve bilimsel etkinlikler için yapılan giderler.
- Büyükşehir belediye hizmetleriyle ilgili olarak yapılan kamuoyu yoklaması ve araştırması giderleri.
- Kanunla verilen görevler ve hizmetlerin yürütülmesi için yapılan diğer giderler.

4.3.BELEDİYELERDE İÇ DENETİM

Belediyelerde iç ve dış denetim yapılır. Denetim, iş ve işlemlerin hukuka uygunluk, malî ve performans denetimini kapsar. İç ve dış denetim 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümlerine göre yapılır. Ayrıca, belediyenin malî işlemler dışında kalan diğer idarî işlemleri, hukuka uygunluk ve idarenin bütünlüğü açısından İçişleri Bakanlığı tarafından da denetlenir. Belediyelere bağlı kuruluş ve

işletmeler de yukarıdaki esaslara göre denetlenir. Denetime ilişkin sonuçlar kamuoyuna açılır ve meclisin bilgisine sunulur.

İç denetim, 5393 sayılı Belediyeler Kanunu ve atıfta bulunduğu 5018 sayılı Kanun'da yeni bir müessese olarak düzenlenmiştir ve geleneksel teftiş/kontrolör kurulları sistemimizden yapısal ve fonksiyonel olarak farklı özellikler göstermektedir.

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 54. maddesinde belediyelerin denetimindeki amaca yer verilmiştir. Bu maddeye göre, belediyelerin denetimindeki amaç; faaliyet ve işlemlerde hataların önlenmesine yardımcı olmak, çalışanların ve belediye teşkilatının gelişmesine, yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı duruma gelmesine rehberlik etmek amacıyla; hizmetlerin süreç ve sonuçlarını mevzuata, önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere, performans ölçütlerine ve kalite standartlarına göre tarafsız olarak analiz etmek, karşılaştırmak ve ölçmek, kanıtlara dayalı olarak değerlendirmek, elde edilen sonuçları rapor haline getirerek ilgililere duyurmaktır.

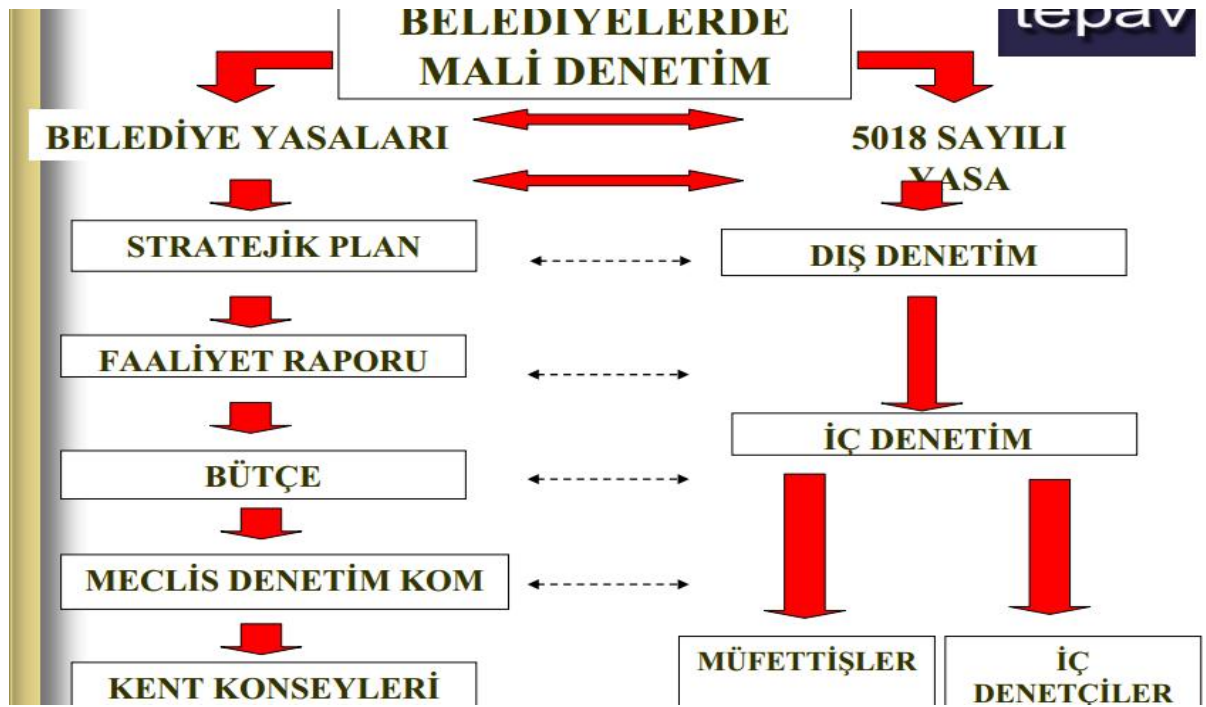
Belediye Kanunu'nun 55. maddesine göre, belediyelerde iç ve dış denetim yapılacak olup bu denetimin ise iş ve işlemlerin hukuka uygunluk denetimi ile mali ve performans denetimini kapsadığına yer verilmektedir. Bu maddeye göre iç ve dış denetim 5018 sayılı kanuna göre yapılacaktır, iç denetimin sertifikalı iç denetçiler tarafından, dış denetimin ise Sayıştay tarafından yapılacağı esastır.

5018 sayılı kanunun 68. maddesinde Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne raporlanması şeklinde düzenlenmiştir. Dolayısıyla İçişleri Bakanlığı müfettişlerinin belediyeler üzerindeki mali anlamda denetim yetkisi kaldırılmıştır. Ancak belediyelerin mali işlemler dışında kalan diğer idari işlemleri, hukuka uygunluk ve idarenin bütünlüğü açısından İçişleri Bakanlığı tarafından denetlenmeye devam edilecektir.

İçişleri Bakanlığının mali anlamda yapacağı denetim ise yine 5018 sayılı kanunun 77. maddesinde istisnai olarak düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, mali yönetim

ve kontrol sisteminin tümüyle zaafa uğraması belirgin yolsuzluk veya kamu zararına yönelik emarelerin ortaya çıkması durumunda ilgili belediye başkanının talep etmesi veya doğrudan Başbakan'ın onayı üzerine İçişleri Bakanı'nın yetkili denetim elemanları aracılığıyla ilgili belediyenin tüm mali yönetim ve kontrol sistemini, mali karar ve işlemlerini mevzuata uygunluk yönünden teftiş ettirme yetkisi bulunmaktadır. Bu istisnai durum sonrasında hazırlanacak raporun bir örneği iç Denetim Koordinasyon Kurulu'na, bir örneğinin de belediye başkanına gönderilmesi gerekmektedir. 5018 sayılı kanunun 75. maddesinde ise aynı istisnai durum Maliye Bakanlığı'na da verilmiştir. Fakat bu maddede belediyeler açıkça belirtilmemekle birlikte, kamu idareleri ve ilgili bakan kavramları kullanılmaktadır. 6 Ağustos 2008 tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 5793 sayılı kanunun 39. maddesi ile; 5018 sayılı kanuna eklenen geçici 18. maddesinde genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali tabloları, muhasebe ve raporlama standartları ile muhasebe tekniğine uygunluk açısından Maliye Bakanlığı'na 31 Aralık 2012 tarihine kadar denetleme yetkisi verilmiştir.

Şekil 4.2: Belediyelerde Mali Denetim



Kaynak: TEPAV, 2007

➤ Belediyelerde İç Denetim Birimi'nin Görevleri:

- a) Nesnel risk analizlerine dayalı iç denetim plan ve programlarını hazırlamak, geliştirilmek ve Belediye Başkanının onayına sunmak.
- b) Onaylanan denetim plan ve programlarını uygulamak, denetim ve danışmanlık faaliyetlerini yürütmek, Belediye Başkanı tarafından talep edilen ve görev alanına giren program dışı görevleri gerçekleştirmek.
- c) Belediyenin risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinlik ve yeterliliğini değerlendirmek.
- d) İç denetim faaliyetleri sırasında tespit edilen inceleme veya soruşturma yapılmasına gerek duyulan hususları Belediye Başkanının bilgisine sunmak.
- e) İç denetim faaliyetlerinin sonuçlarını izlemek.
- f) İç denetim faaliyetlerinin değerlendirilmesi, kamu iç denetim standartları ve meslek ahlak kurallarına uygun olarak yürütülmesi ve iç denetim faaliyetlerinin geliştirilmesi için kalite güvence ve geliştirme programı oluşturmak, uygulamak ve geliştirmek.
- g) Kalite güvence ve geliştirme programı çerçevesinde yapılan değerlendirme sonuçlarını Belediye Başkanına sunmak.
- h) Yıllık iç denetim faaliyet raporunu hazırlamak ve Belediye Başkanına sunmak.
- i) İç Denetim Birimi Başkanlığı görevlerini etkin bir şekilde yerine getirebilecek bilgi, yetenek, tecrübe ve mesleki yeterliliğe sahip iç denetçi kadrosunu Büyükşehir Belediyesinin insan kaynakları politikaları ile uyumlu olarak oluşturmak ve bunun için gerekli prosedürleri gerçekleştirmek.
- j) İç Denetim Birimi Başkanlığı yönergesini ve işlem süreçlerini İç Denetim Koordinasyon Kurulunun düzenlemelerine uygun olarak hazırlamak ve geliştirmek.
- k) İç denetim faaliyetlerinin sonuçları hakkında Belediye Başkanına belirli aralıklarla bilgi sunmak, iç denetim alanındaki gelişmeler ve en iyi uluslararası uygulamalar konusunda bilgilendirmek.
- l) Denetim raporlarını, raporlama standartları ile belirlenen usul ve esaslara uygunluğunu kontrol etmek ve bir örneğini İç Denetim Birimi Başkanlığında muhafaza etmek (İ.B.B. Faaliyet Raporu, 2010).

4.4.ARAŞTIRMA HAKKINDA

4.4.1.Araştırma'nın Amacı ve Önemi

Araştırmanın ilk amacı, ülkemizde yakın zamanda kamu kurumlarında uygulanmaya başlanan iç denetimin etkin çalışıp çalışmadığının tespitidir. İkinci amacı ise, daha önce uygulanan yöntem olan geleneksel denetim ile iç denetimin etkinlik açısından karşılaştırılması ve hangi dönemin daha etkin olduğunun tespit edilmesidir. Ayrıca, hangi dönemin daha etkin olduğunun tespiti için belediyeler üzerinde iki adet uygulama yapılarak etkinlik durumunun araştırılması ve iç denetimin daha etkin olabilmesi için neler yapılması gerektiğinin ortaya konulmasıdır.

Araştırmanın önemi ise, kamu mali yönetimi ve denetimi; bütçeleme, muhasebe, nakit yönetimi, borç yönetimi, iç kontrol mekanizmaları ve denetim öğelerinden oluşur. Gerek literatürde ve gerekse uygulamada, bu faaliyetlerden bütçelemeye aşırı önem verildiğini, diğerlerinin ise yeterince önemsenmediğini görmekteyiz. Halbuki mali yönetimin öğelerinin tümü gereği gibi işletilmedikçe, hesap verme yükümlülüğü de tam olarak yerine getirilemez. Bu ise halkın yönetenlere olan güveninin sarsılması sonucunu doğurur.

Kamu mali yönetimi ve denetimi, devletin yönetim tarzının çerçevesini çizen kurum ve kurallar dizisinin en önemli halkasıdır ve yerine getirdiği başlıca siyasi işlev devletin hesap verme sorumluluğudur.

Bununla birlikte teknolojide, özellikle de bilişim teknolojisinde kaydedilen ilerlemeler ile değişen yaşam koşullarının kamu çalışanlarının alışkanlık ve beklentilerinde yarattığı derin etkiler, kamu yönetimlerine içinde bulundukları açmazlardan kurtulabilme umudu vermiştir.

Bütün kamu yönetimlerini etkileyen yeniden yapılanma çabaları kamu kaynaklarının daha iyi kullanılıp yönetilmesini hedeflemekte ve dolayısıyla kamu mali yönetimlerinde radikal değişiklik ve yenilikler öngörmektedir. İşte, iç denetim de tüm bu aşamalarda önemli bir role ve etkenliğe sahiptir.

4.4.2.Araştırma'nın Problemi

Türkiye’de iç denetime 1980’li yıllarda ilk özel sektörde başlanmış ve uygulamanın yaygınlaşması ile 1995 yılında “Türkiye İç Denetim Enstitüsü” (TİDE) kurulmuştur. 2000’li yıllarda Bankacılık Gözetimine İlişkin Basel Komitesi, bankalar için bazı iç denetim faaliyetlerini zorunlu kılmıştır. 2003 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu ile kamu kurumlarında iç denetim zorunlu hale getirilmiştir. Kanun’un 63.maddesinde iç denetimin uluslar arası kabul görmüş standartlara uygun olarak sertifikalı iç denetçiler tarafından yapılacağı, kamu idarelerinde doğrudan üst yöneticiye bağlı İç Denetim Birimi Başkanlıkları’nın faaliyete geçirileceği ifade edilmiştir.

Avrupa Birliği’ne giriş için ülkemize şart olarak konulan, kamu kurumlarında mali reform, şeffaflaşma ve kamu kurumlarının faaliyet raporlarını tüm gerçekliğiyle kamuoyu ile paylaşılmasıydı. İşte bunların odak noktasında olan iç denetimdir. İç denetim tüm bu amaçların gerçekleşmesinde önemli bir rol oynamaktadır. Avrupa’da ise kamu kurumlarında uzun zamandan beri süregelen bir uygulanan bir denetim türüdür.

5018 Sayılı Kanun’un kabulünden sonra iç denetim ile ilgili maddeler 01.01.2006 yılında yürürlüğe girse de, 2006, 2007 ve 2008 yıllarında, iç denetimle ilgili tam bir geçiş süreci yaşanmıştır. Bu üç yıllık sürede iç denetçi atamaları peyderpey yapılmış ve iç denetçilerin eğitimleri tamamlanmıştır. Atama ve eğitim süreçlerinden sonra, iç denetim birimlerinin oluşturularak iç denetimin Kamu kurumlarında fiili olarak başlaması ise 2009 yılını bulmuştur. 2011 yılı itibarıyla, atamaya izin verilen 1369 adet iç denetçi kadrosunun 774 adeti dolu olup, 595 adet kadro ise boştur. Kadroların % 57’si doludur. Bu da iç denetim de sürecin ne kadar ağır işlediğinin bir göstergesidir. 2012 yılı itibarıyla, belediyeler içinde halen bir adet iç denetçi ataması bile yapmamış ve iç denetimi halen teftiş kurulları aracılığıyla götüren belediyeler mevcuttur.

İşte bu nedenlerden ötürü, iç denetim uygulamasına 2009 yılı itibarıyla başlayan belediyelerin iç denetiminin etkinliğinin ölçülüp, 2009 yılından önceki geleneksel

denetim ile etkinlik açısından kıyaslama zorunluluğu doğmuştur. Araştırma problemi, hangi denetim biçiminin daha etkin çalışıp çalışmadığıdır.

4.4.3.Araştırma'nın Sınırlılıkları

Tezin kapsamı tüm kamu kurumları olmasına rağmen, tüm kamu kurumlarının etkinliğinin ölçümünün her bir kamu kurumunun faaliyet alanı ve yaptığı işlerin farklı olmasından dolayı, araştırma belediyelerle sınırlanmış olup, anket ve veri zarflama analizinde evren tüm belediyeler, ankette evren 272 adet iç denetçi, örneklem ise 110 adet iç denetçidir. Veri zarflama analizinde ise; evren, iç denetim uygulaması yapılan tüm belediyeler, örneklem ise iç denetim uygulaması yapılan 18 adet belediyedir.

Araştırmada, belediyelerin seçilmesinin nedeni ise, belediyelerin hizmet ve üretim birimleri olması, her bir belediyenin kendi performansına göre gelir ve giderlerinin artması ve azalmasıdır. Haliyle etkinlik ölçümü için gerekli verilere sahip birimler olmasıdır.

4.4.4.Literatür Taraması

Kamuda iç denetimin ve belediyelerin etkinliği ve ölçümüyle ilgili yerli ve yabancı literatür taranmış ve şu yayınlara ulaşılmıştır:

1- ÇAĞLAR, Atalay, “Veri Zarflama Analizi İle Belediyelerin Etkinlik Ölçümü”, Doktora Tezi, 2003.

Bu çalışmada, veri zarflama analizi modellerindeki karar verme birimlerinin girdi ve çıktılarına ortak ağırlıklar atanması için gereksizliği belirleme analizinden bulunan ağırlıklardan yararlanılması ve bu ağırlıklar kullanılarak karar verme birimlerinin sıralanması önerilmektedir. Yine, gereksizliği belirleme analizinden elde edilen ağırlıklar koni oran yaklaşımında kullanılarak daha az boyutlu bir probleme geçilmesi önerilmektedir. Garanti bölgesi yaklaşımında, gereksizliği belirleme analizi ve kanonik korelasyon analizi ile elde edilen bileşenler yardımıyla ağırlık sınırlandırmasının objektif bir biçimde yapılması önerilmektedir. Bu çalışmada Türkiye'deki büyükşehir ve il merkez belediyelerinin etkinlikleri dört farklı model ile incelenmiş ve önerilen yaklaşımlar uygulanmıştır.

2- BİLGE, Semih, “Yerel Yönetimlerde Performans Ölçümü ve Dışsal Faktörlerin Yerel Yönetimlerin Performansına Etkisi Üzerine Bir Araştırma”, Doktora Tezi, 2006.

Bu çalışmada, Türkiye’deki BEPER Projesi kapsamındaki yerel yönetimlerin performanslarını ölçmek için kullanılan “başarı göstergeleri” üzerinde dışsal faktörlerin etkilerini ölçmeye yönelik istatistiki bir model kurulmuş ve elde edilen sonuçlar yorumlanmıştır.

3- İLKAY, Mehmet – DOĞAN,Özgür, “Veri Zarflama Analizi İle Kapadokya Bölgesindeki Belediyelerin Etkinlik Ölçümü: 2004-2008 Yıllarına İlişkin Bir Karşılaştırma, Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 2007.

Bu çalışmada, Kapadokya Bölgesindeki belediyelerin etkinlik ölçümlerinin yapılması, etkin olan ve olmayan belediyelerin belirlenmesi ve etkin olmayan belediyeler için iyileştirmeye yönelik birtakım önerilerin geliştirilmesi amaçlanmıştır. Çalışmanın kapsamı, turizm merkezi olması ve bu belediyelerle ilgili daha önce bir çalışma yapılmamış olması nedeniyle Kapadokya Bölgesindeki belediyelerle sınırlı tutulmuştur. Çalışmada, etkinlik ölçümü için dört farklı model geliştirilmiştir. Bunlar; çöp hizmetleri modeli, imar hizmetleri modeli, mali model ve su hizmetleri modelidir. Etkinlik ölçümleri 2004 ve 2008 yılları için ayrı ayrı yapılmış ve böylelikle her iki dönem bakımından belediyelerin etkinlik düzeylerinin karşılaştırılması mümkün olmuştur.

Modellerin analiz sonuçlarına ilişkin genel bir değerlendirme yapıldığında; çöp hizmetleri modelinde hem 2004 hem de 2008 yılında 5; imar hizmetleri modelinde 2004 yılında 5, 2008 yılında 6; mali modelde 2004 yılında 6, 2008 yılında 9; su hizmetleri modelinde ise 2004 yılında 5, 2008 yılında 9 belediyenin etkin olduğu görülmüştür.

4- GÜNEŞ, İsmail – AKDOĞAN, Melek, “Büyükşehir Belediye Hizmetlerinin Göreceli Etkinlik Analizi”, Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi, 2007.

Bu çalışmada, toplu taşıma, su- kanalizasyon ve kolluk – esenlik gibi üç temel yerel hizmetin sunumunda ülkemizdeki Büyük Şehir Belediyelerinin göreceli

etkinliklerini Veri Zarflama Analizi yöntemiyle belirlemektir. Belediyelerin hizmet bazında etkinlikleri hesaplanmıştır.

5- SARIKAYA, Rasim, “Kamu Harcamalarında Etkinliğin Sağlanması Bakımından İç Denetimin Rolü”, Yüksek Lisans Tezi, 2008.

Bu çalışmada, özellikle Avrupa Birliği’ne giriş sürecinde, kamu harcama denetiminin daha etkin hale getirilmesine yönelik ne gibi düzenlemelere ihtiyaç duyulduğu hususları değerlendirilmeye çalışılmıştır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çerçevesinde iç denetim incelenmiştir. Yapılan çalışmada iç denetimin Türk Kamu Mali Yönetiminde etkin olup olmadığının araştırılması amaçlanmıştır.

6- CANKUŞ, Bülent, “Belediye Hizmetlerine İlişkin Algı ve Memnuniyetin İkili Lojistik Regresyon Analizi İle Ölçümü: Eskişehir İli Örneği”, Yüksek Lisans Tezi, 2008.

Bu çalışmada, Eskişehir ilinde belediye hizmetlerinden faydalananların belediye yönetim algılamaları ve belediye hizmetlerinden memnuniyetlerinin ikili lojistik regresyon analizi ile ölçülmesi amaçlanmıştır. Eskişehir ilindeki iki alt kademe belediye ele alınarak, her iki belediyeye bağlı tabakalı örnekleme yöntemiyle seçilen mahallelerdeki 18 yaş üstü toplam 2110 bireye anket uygulanmıştır. Bireylerin memnuniyetleri ile ilgili binomial düzeyde gizil değişken kullanılarak uygulanan ilk modelde, her iki belediyeye bağlı mahallelerde uygulanan anket sonuçları değerlendirilerek, bireylerin belediye hizmetlerinden memnuniyetleri üzerinde anlamlı ve etkili olan değişkenler; cinsiyet, eğitim durumu, meslek, aylık gelir ve mahallede oturma süresi açısından değerlendirilmiştir. İkinci modelde ise alt kademe belediyelerinin Büyükşehir Belediyesi ile koordineli yürüttüğü hizmetleri, belediyelerin mahallelere sunduğu genel hizmetleri ve belediye yönetim hizmetlerinin, bireylerin memnuniyetleri üzerindeki etkileri belirlenmeye çalışılmıştır. Elde edilen sonuçlardan Büyükşehir Belediyesi ile birlikte yürütülen hizmetler ve belediyelerin genel hizmetleri bireylerin memnuniyetleri üzerinde olumsuz etki yaparken; yönetim hizmetlerinin memnuniyette daha olumlu etkileri olduğu belirlenmiştir.

7- AĞCAKAYA, Serpil, “Yerel Yönetimlerde Performans Ölçümü ve Benzer Tip Belediyelerde Mali performans Uygulamaları” , Sosyoekonomi Dergisi, 2009.

Bu çalışmada, Isparta, Afyonkarahisar ve Kütahya Belediyesinin 2002–2003 ve 2004 yıllarına ait verileri kullanılarak belediyelerin mali performansı ölçülmüştür. Önce “Belediyelerde Performans Ölçüm Projesi” (BEPER) hakkında bilgi verilip, daha sonra BEPER’de belediyelerin mali performansının değerlendirilmesinde 20 kriterden yararlanılmıştır. 20 kriter; genel mali göstergeler, gelir ve harcamalar şeklinde üç başlık altında toplanmıştır. Elde edilen sonuçlara göre de, mali performans değerlendirilmesi yapılmıştır

8- SARI, Nagihan Berna, “Belediye Toplu Taşıma Hizmetlerinin Etkinliğinin Veri Zarflama Analizi İle Ölçümü ve İyileştirilmesi”, Yüksek Lisans Tezi, 2010.

Bu çalışmada, 5393 sayılı Belediye ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunları ile belediyelere verilen toplu taşıma hizmetlerinin yürütülmesi konusunda Türkiye’de bulunan 16 büyükşehir belediyesinin etkinlikleri Veri Zarflama Analizi ile ölçülmüştür. Ayrıca Adana ilinin otobüsle toplu taşıma hizmetlerinin bir kısmının yürütüldüğü, Adana Büyükşehir Belediyesi Otobüs Şube Müdürlüğü’nün işletme analizi yapılmış ve işletmenin daha verimli halde çalışabilmesi için çeşitli önerilerde bulunulmuştur.

9- KAYGISIZ, Zeliha – GİRĞİNER, Nuray, “Maliyet Etkinlik Analizi: Türkiye’deki Büyükşehir Belediyelerinde Uygulama” , Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 2011.

Bu çalışmada, Türkiye’deki Büyükşehir belediyelerinin kendilerine tahsis edilen bütçeyle hizmetlerini ne derece doğru gerçekleştirdiklerinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Dört hizmet alanına göre oluşturulan çıktıya yönelik Veri Zarflama Analizi modelleri ile etkinlik oranları belirlenen Büyükşehir belediyeleri için Maliyet Etkinlik Analizi gerçekleştirilerek, etkin olduğu belirlenen belediyelerin maliyette de etkin olup olmadıkları araştırılmıştır. Elde edilen bulgular, performans ölçümünde maliyet etkinlik oranlarının etkinlik oranlarına göre daha gerçekçi sonuçlar ortaya koyduğunu

göstermiştir. Diğer taraftan etkinliği sağlamanın maliyet etkinliğini garantilemediği görülmüştür.

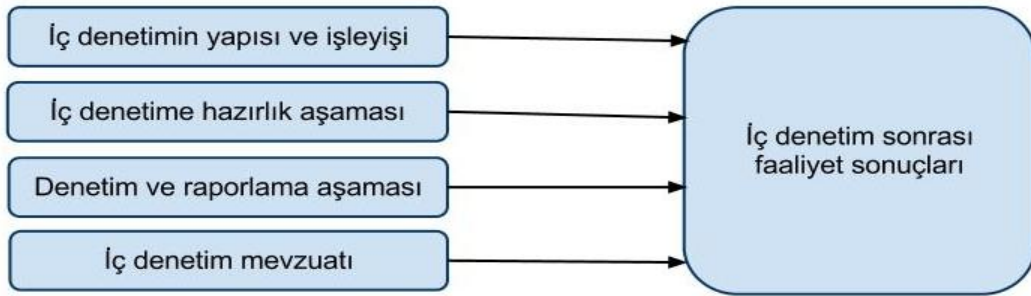
4.5.ARAŞTIRMA’NIN YÖNTEMİ

Araştırmanın modeli, evren-örneklem, veri toplama araçları ve analizler bilimsel yöntemlerle yapılmış ve titizlikle değerlendirilmiştir.

4.5.1.Model

Bu araştırma “tarama modeli” olarak tasarlanmıştır. “Tarama modelleri, geçmişte ya da halen var olan bir durumu var olduğu şekilde betimlemeyi amaçlayan araştırma yaklaşımlarıdır. Araştırmaya konu olan olay, birey ya da nesne, kendi koşulları içinde ve olduğu gibi tanımlanmaya çalışılır. Onları herhangi bir şekilde değiştirme, etkileme çabası gösterilmez” (Karasar, 2009: 77).

Şekil 4.3: Araştırma’nın Modeli



Araştırma da 4 adet bağımsız değişken 1 adet bağımlı değişken kullanılmıştır.

4.5.2. Evren-Örneklem

Araştırma’da kullanılan birinci veri toplama tekniği olan “İç Denetim’in Etkinliği” anketinde evren, Türkiye genelinde iç denetim uygulaması yapan

belediyelerde görev yapan 272 adet iç denetçidir. Örneklem ise, aynı belediyelerde görev yapan 110 adet iç denetçidir.

Ayrıca, araştırmada kullanılan ikinci veri toplama tekniği olan ve ilgili belediyelerin faaliyet raporlarından alınıp düzenlenerek anlamlı hale getirilen bilgiler veri zarflama analizi ile analiz edilmiştir. Evren ise, iç denetim uygulaması yapan tüm belediyelerdir. Örneklem ise, bu evren içinde iç denetim uygulaması yapılan 18 adet belediyedir. Güvenilirlik için gerekli olan belediye sayısı ise aşağıdaki bilimsel formüle göre belirlenmiştir.

$$2 \times \text{Girdi Sayısı} \times \text{Çıktı Sayısı} = \text{En az karar birim sayısı}$$

$$2 \times 3 \times 3 = 18 \text{ belediyeye ait veriler kullanılmıştır.}$$

Seçimi yapılan 18 adet belediyenin evreni temsil yeteneği güçlü, iç denetim birimlerini zamanında oluşturmuş ve İç Denetim Koordinasyon Kurulu faaliyet raporlarında bilgileri yer alan belediyeler arasından ve faaliyet raporlarında gerekli olan bilgileri tam ve eksiksiz olan belediyeler arasından olmasına özen gösterilmiştir.

4.5.3. Veri Toplama Araçları

Araştırmada, belirlenmiş olan hipotezlerin sınanması için, çoktan seçmeli elli sorudan oluşan ve % 87,4 güvenilirlik ölçeğine sahip anket kullanılmıştır. Anket soruları, iç denetimin yapısı, mevzuatı ve süreciyle ilgili araştırmalar tamamlandıktan sonra soruların iç denetimle ilgili bütün alanları kapsamasına önem verilmiştir.

İç denetimle ilgili ankette belirlenmiş olan beş alanı kapsayacak şekilde bir soru havuzu oluşturulmuş ve daha sonra da bu soru havuzundan seçimler yapılarak ilgili bölümün alt soruları olarak düzenlenme yapılmıştır.

➤ Güvenirlik

Elli sorudan oluşan ölçeğin genel güvenirliliği $\alpha=0,874$ olarak bulunmuştur.

Tablo 4.4: Ölçeğin Alt Boyutlarının İç Tutarlılıkları

Alt Boyutlar	Cronbach's Alpha
İç denetimin yapısı ve işleyişi	0,790
İç denetime hazırlık aşaması	0,857
Denetim ve raporlama aşaması	0,884
İç denetim mevzuatı	0,733
İç denetim sonrası faaliyet sonuçları	0,785

İç denetimin yapısı ve işleyişi alt boyutunun iç tutarlılığı $\alpha=0,790$, İç denetime hazırlık aşaması alt boyutunun iç tutarlılığı $\alpha=0,857$, Denetim ve raporlama aşaması alt boyutunun iç tutarlılığı $\alpha=0,884$, İç denetim mevzuatı alt boyutunun iç tutarlılığı $\alpha=0,733$ ve İç denetim sonrası faaliyet sonuçları alt boyutunun iç tutarlılığı $\alpha=0,785$ olarak bulunmuştur.

Cronbach's Alpha Katsayısının değerlendirilmesinde kullanılan değerlendirme kriteri (Özdamar, 2004);

$0,00 \leq \alpha < 0,40$ ise ölçek güvenilir değildir.

$0,40 \leq \alpha < 0,60$ ise ölçek düşük güvenilirliktedir.

$0,60 \leq \alpha < 0,80$ ise ölçek oldukça güvenilirdir.

$0,80 \leq \alpha < 1,00$ ise ölçek yüksek derecede güvenilir bir ölçektir.

Ölçeklerin güvenilirlik düzeyleri % 87 ile % 99 arasında değişmektedir. Ölçeklere ve alt boyutlara ait önermelerin iç tutarlılıklarının sağlandığı ve yüksek düzeyde güvenilir oldukları görülmektedir.

Araştırmada kullanılan likert ölçek için kişilerin verilen önermelerle ilgili görüşlerini, çok olumludan çok olumsuzu kadar sıralanan seçeneklerden belirtmeleri istenmiştir. Buna göre; (5) kesinlikle katılıyorum, (4) katılıyorum, (3) kararsızım, (2) katılmıyorum, (1) kesinlikle katılmıyorum şeklinde bir ölçek kullanılmıştır. Ölçek sonuçları $5,00-1,00=4,00$ puanlık bir genişliğe dağılmışlardır. Bu genişlik beşe

bölünerek ölçeğin kesim noktalarını belirleyen düzeyler belirlenmiştir. Ölçek ifadelerinin değerlendirilmesinde aşağıdaki kriterler esas alınmıştır.

Seçenekler	Puanlar	Puan Aralığı	Ölçek Değerlendirme
Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,00 - 1,79	Çok düşük
	2	1,80 - 2,59	Düşük
	3	2,60 - 3,39	Orta
	4	3,40 - 4,19	Yüksek
Kesinlikle Katılıyorum	5	4,20 - 5,00	Çok yüksek

Araştırmada kullanılan ikinci teknik ise veri zarflama analizidir. Veri zarflama analizi için gerekli olan veriler de yazılı kaynak olan 18 adet belediyenin ilgili yıllara ait faaliyet raporlarından alınmıştır. Araştırmada, veri zarfla analizinde ise üç girdi ve üç çıktı kullanılmış olup, girdiye odaklı CCR yöntemi kullanılmıştır. Veriler ise DEA Frontier paket programında analiz edilmiştir.

Veri zarflama analizinde girdi sayısı ile çıktı sayısının çarpımı kadar boyut oluşur ve en az boyut sayısı kadar da etkin karar birimi olacaktır. Girdi ve çıktı sayısı arttıkça ayırt edicilik özelliği azalır.

$$2 \times \text{Girdi Sayısı} \times \text{Çıktı Sayısı} = \text{En az karar birim sayısı}$$

$$2 \times 3 \times 3 = 18 \text{ belediyeye ait veriler kullanılmıştır.}$$

Bu bir genel kural olmakla beraber, girdi ve çıktılar arasında bir korelasyonun da mevcut olmasının gerekliliği unutulmamalıdır. Girdi ve çıktılarda indeks sayılarının ve normal ölçümlerinin bir arada analiz edilmesi hataya yol açar. Oranlar yerine oranlanmamış ham veriler kullanılırsa hata yapma olasılığı azalır. Veri Zarflama Analizinde dikkat edilmesi gereken bir diğer nokta ise, girdilerin artmasının etkinlikte azalışa, çıktılarının artmasının etkinlikte artışa neden olmasıdır.

Bu araştırmada, veri zarflama analizinde girdi ve çıktılar belirlenirken ise şu kriterlere önem verilmiştir. Her şeyden önce, belediye başkanlığı bir hizmet müessesesidir ve vatandaşa hizmet etmek, onlar için yatırımlar yapmak ve gelir ile gider dengesini ise buna göre kurgulamak durumundadır. Bunun içinde vergiler toplar, bağlı işletmelerinden gelirler elde eder ve bu kazanımlarını ise yatırıma yönlendirerek

vatandaşı hizmet eder. Bütün bunları yaparken de etkin olarak bu faaliyetlerini gerçekleştirme zorunluluğu bulunmaktadır. Başarı da, gelir-gider dengesinin kurulması, gelirlerin artırılması, giderlerin azaltılması ve bu elde edilen gelirlerin yatırıma dönüştürülmesi ile geliyor ve etkinliğin yüksek olması da tüm bu faaliyetlerin yerine getirilmesi ile oluşuyor.

Bütün bu olgulardan hareketle, veri zarflama analizinde giriş birimi ve çıkış birimleri şu şekilde oluşturulmuş ve etkinlik ölçümü de parametrik yöntem olan veri zarflama analizi yöntemi ile yapılmıştır.

Personel Sayısı --- Nüfus

Toplam Giderler --- Toplam Gelirler

Vergi + Vergi Dışı Gelirler --- Yatırım Giderleri

Belediyelere ait nüfuslar ve personel sayıları büyük farklılıklar göstermektedir. Haliyle, etkinliğin ölçümünde doğru sonuçlar alabilmek için, girdi ve çıktı faktörü olarak personel sayısı ve nüfus faktörlerinin analizde kullanılması zorunluluğu bulunmaktadır. Ayrıca, belediyelerin gelir ve gider dengesini iyi kurgulama zorunluluğu bulunmaktadır. Anacak, bu şekilde sınırları içinde yaşayan halka iyi hizmet götürebilirler. Bu yüzden ikinci girdi ve çıktı faktörü olarak, Toplam Giderler ve toplam Gelirler bağı kurulmuştur. Son olarak da belediyelerin elde ettiği gelirleri yatırıma ne kadar yönlendirdiğinin ölçülmesi gereği bulunmaktadır. Çünkü belediye üretme ve hizmet yeridir. Bunun için de, üçüncü girdi ve çıktı faktörü olarak Vergi + Vergi Dışı Gelir Toplamı ile Yatırım Giderleri bağıntısı kurulmuş ve etkinlik ölçümüne gidilmiştir. Bilgiler 18 belediyenin faaliyet raporlarından, nüfus bilgileri ise DİE istatistiklerinden alınmıştır.

4.5.4. Verilerin Analizi

Araştırmada elde edilen veriler SPSS paket programı kullanılarak analiz edilmiştir. Verileri değerlendirilirken tanımlayıcı istatistiksel metotları (Sayı, Yüzde,

Ortalama, Standart sapma) kullanılmıştır. Araştırmanın değişkenleri için Kormogrov Smirnov-Normal Dağılım testi uygulanmıştır.(Ek-1) Değişkenlerin normal dağıldıkları tespit edilmiştir. Verilerin analizleri yapılırken parametrik olmayan yöntemler kullanılmıştır. Niceliksel verilerin karşılaştırılmasında iki grup arasındaki farkı bağımsız t-testi, ikiden fazla grup durumunda parametrelerin gruplararası karşılaştırmalarında One-Way ANOVA testi kullanılmıştır. Araştırmanın bağımlı ve bağımsız değişkenleri arasındaki ilişki Pearson korelasyon analizi ve regresyon analizi ile test edilmiştir. Ölçekler arasındaki korelasyon ilişkileri aşağıdaki kriterlere göre değerlendirilmiştir (Kalaycı, 2006: 116)

<i>r</i>	İlişki
0,00-0,25	Çok Zayıf
0,26-0,49	Zayıf
0,50-0,69	Orta
0,70-0,89	Yüksek
0,90-1,00	Çok Yüksek

Elde edilen bulgular %95 güven aralığında %5 anlamlılık düzeyinde değerlendirilmiştir.

Bu bölümde, araştırma probleminin çözümü için, araştırmaya katılan kamu iç denetleyicilerinden ölçekler yoluyla toplanan verilerin analizi sonucunda elde edilen bulgular yer almaktadır. Elde edilen bulgulara dayalı olarak açıklama ve yorumlar yapılmıştır.

Araştırmada, veri zarflama analizinde ise üç girdi ve üç çıktı kullanılmış olup, girdiye odaklı CCR yöntemi kullanılmıştır. Veriler ise DEA Frontier paket programında analiz edilmiştir.

4.5.5.Bulgular ve Yorumlar

Araştırmada anket ve veri zarflama analizi ile bulgular elde edilmiş ve yorumlanmıştır.

4.5.5.1. Anket İle İlgili Bulgular ve Yorumlar

a) Anket İle İlgili Bulgular

Anket sorularının hazırlanmasında, gerek daha önce yapılan araştırmalar literatür taraması yapılarak incelenmiş, gerekse de iç denetimin yapısı, mevzuatı ve süreci incelenerek bir soru havuzu oluşturulmuş ve oluşturulan bu soru havuzundan iç denetimi tamamıyla kapsayacak gruplandırmalar yapılmış ve sorular beş ana grupta toplanarak iç denetçilere uygulanmıştır.

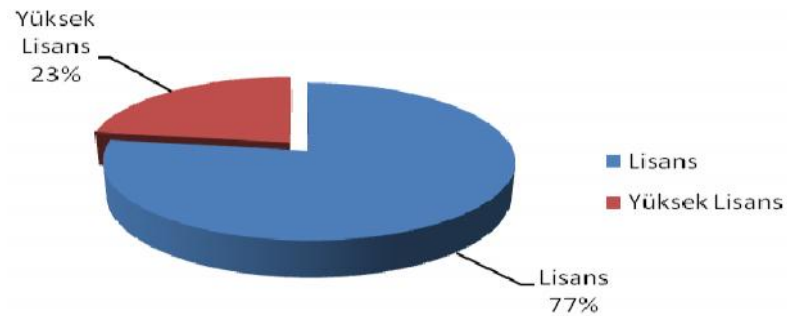
❖ Örneklem Grubunun Demografik Özelliklere İlişkin Bulgular

Tablo 4.5: Örneklem Grubunun Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)
Lisans	85	77,3
Yüksek Lisans	25	22,7

Örneklem grubunun eğitim durumlarına göre dağılımı incelenmiştir. Buna göre araştırmaya katılan kamu iç denetçilerinin 85'i (% 77,3) lisans, 25'i (% 22,7) yüksek lisans eğitim düzeyine sahiptir.

Grafik 4.1: Örneklem Grubunun Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı

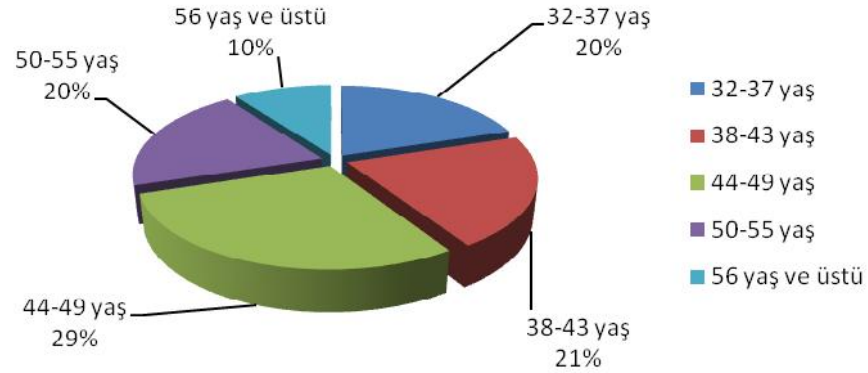


Tablo 4.6: Örneklem Grubunun Yaşlarına Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)
32-37 yaş	22	20,0
38-43 yaş	23	20,9
44-49 yaş	32	29,1
50-55 yaş	22	20,0
56 yaş ve üstü	11	10,0

Örneklem grubunun yaşlarına göre dağılımı incelenmiştir. Buna göre araştırmaya katılan kamu iç denetçilerinin 22'si (% 20,0) 32-37 yaş, 23'ü (% 20,9) 38-43 yaş, 32'si (% 29,1) 44-49 yaş, 22'si (% 20,0) 50-55 yaş, 11'i (% 10,0) 56 ve üstü yaş aralığındadır.

Grafik 4.2: Örneklem Grubunun Yaşlarına Göre Dağılımı

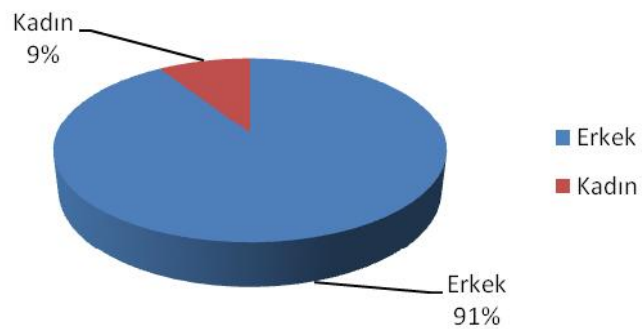


Tablo 4.7: Örneklem Grubunun Cinsiyetlerine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)
Erkek	100	90,9
Kadın	10	9,1

Buna göre araştırmaya katılan kamu iç denetçilerinin 100'ü (% 90,9) erkek, 10'u (% 9,1) kadındır.

Grafik 4.3: Örneklem Grubunun Cinsiyetlerine Göre Dağılımı

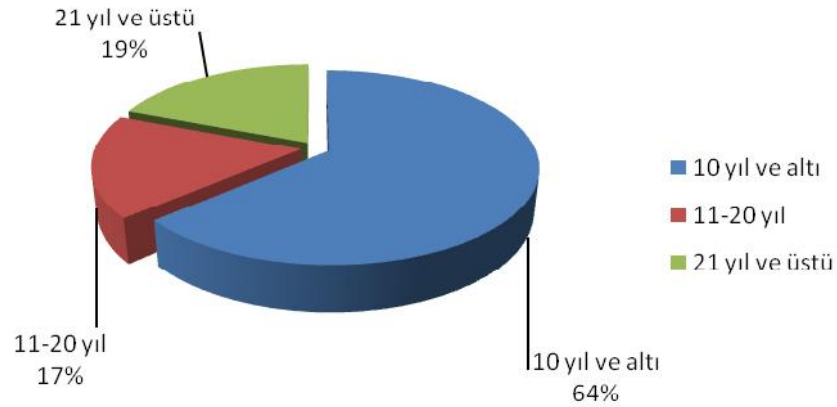


Tablo 4.8: Örneklem Grubunun Mesleki Kıdemlerine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)
10 yıl ve altı	70	63,6
11-20 yıl	19	17,3
21 yıl ve üstü	21	19,1

Örneklem grubunun mesleki kıdemlerine göre dağılımı;

Buna göre araştırmaya katılan kamu iç denetçilerinin 70'i (% 63,6) 10 yıl ve altı, 19'u (% 17,3) 11-20 yıl, 21'i (% 19,1) 21 yıl ve üstü mesleki kıdeme sahiptir.

Grafik 4.4: Örneklem Grubunun Mesleki Kıdemlerine Göre Dağılımı**Tablo.4.9:** Normallik Testi

		One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test				
		iç denetimin yapısı ve işleyişi	iç denetime hazırlık aşaması	denetim ve raporlama aşaması	iç denetim mevzuatı	iç denetim sonrası faaliyet sonuçları
N		110	110	110	110	110
Normal Parameters ^{a, b}	Mean	3,1618	2,7255	3,4445	3,2109	3,2691
	Std. Deviation	,45534	,63671	,63399	,31106	,55335
Most Extreme Differences	Absolute	,092	,095	,096	,081	,089
	Positive	,053	,095	,046	,081	,048
	Negative	-,092	-,067	-,096	-,067	-,089
Kolmogorov-Smirnov Z		,964	1,000	1,008	,847	,934
Asymp. Sig. (2-tailed)		,310	,270	,261	,470	,348

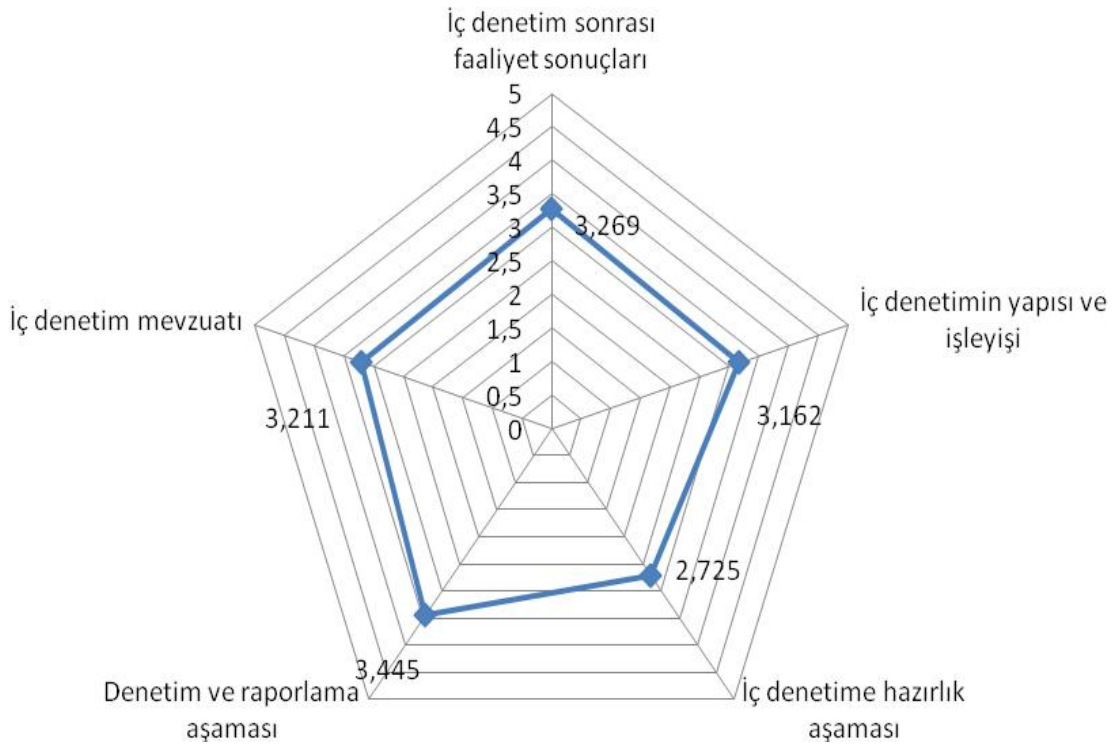
❖ Araştırmaya Katılan Kamu İç Denetçilerinin İç Denetimin Etkinliğiyle İlgili Görüşlerinin Ortalamaları

Tablo 4.10: Araştırmaya Katılan Kamu İç Denetçilerinin İç Denetim Etkinlik Düzeylerinin Ortalamaları

	N	Ort.	S.s	Min.	Max.
İç denetim sonrası faaliyet sonuçları	110	3,269	0,553	1,600	4,800
İç denetimin yapısı ve işleyişi	110	3,162	0,455	2,100	4,100
İç denetime hazırlık aşaması	110	2,725	0,637	1,300	4,800
Denetim ve raporlama aşaması	110	3,445	0,634	1,400	5,000
İç denetim mevzuatı	110	3,211	0,311	2,500	4,000

Araştırmaya katılan kamu iç denetçilerinin iç denetim etkinlik düzeylerinin ortalamaları incelendiğinde; iç denetim sonrası faaliyet sonuçları ortalaması $3,269 \pm 0,553$; iç denetimin yapısı ve işleyişi ortalaması $3,162 \pm 0,455$; iç denetime hazırlık aşaması ortalaması $2,725 \pm 0,637$; denetim ve raporlama aşaması ortalaması $3,445 \pm 0,634$; iç denetim mevzuatı ortalaması $3,211 \pm 0,311$ olarak bulunmuştur.

Şekil 4.4: Araştırmaya Katılan Kamu İç Denetçilerinin İç Denetim Etkinlik Düzeylerinin Ortalamaları



❖ Araştırmaya Katılan Kamu İç Denetleyicilerinin Kurumun İç Kontrolünün Yeterliliğini Ölçmedeki Etkinliği İle İlgili Sorulara Verdiği Cevapların Ortalaması

Tablo 4.11:Araştırmaya Katılan Kamu İç Denetçilerinin Kurumun İç Kontrolünün Yeterliliğini Ölçmedeki Etkinliği İle İlgili “İç Denetimin Yapısı ve İşleyişi” Sorularına Verdiği Cevapların Ortalaması

	N	Ort.	S.s	Min.	Max.
İç denetim, geleneksel denetime göre daha etkin ve başarılı sonuçlar alan bir yapıya sahiptir.	110	4,082	1,006	1,000	5,000
İç denetim, geleneksel denetime göre daha karmaşık bir yapıya sahiptir.	110	3,327	1,212	1,000	5,000
İç denetim, denetleme konusunda bağımsız bir yapıya sahiptir.	110	3,064	1,214	1,000	5,000
İç denetim, yolsuzlukları başlamadan önleyecek bir yapıya sahiptir.	110	3,700	0,982	1,000	5,000
İç denetçilerin kadro olarak çalıştığı kuruma bağlı olarak devam etmesi, denetimin etkinliği açısından gereklidir.	110	2,509	1,247	1,000	5,000
İç denetçilerin kadro olarak Sayıştay, İ.D.K.K. vb. bir başka kuruma bağlanması, denetimin etkinliği açısından olumlu sonuçlar doğurabilir.	110	3,845	1,258	1,000	5,000
İç denetçilerin, disiplin ve sicil amirinin üst yönetici olması doğru bir uygulamadır.	110	2,964	1,361	1,000	5,000
İç denetçinin soruşturma açma yetkisinin olmaması doğru bir uygulamadır.	110	3,336	1,206	1,000	5,000
İç denetimin etkin bir şekilde yürütülebilmesi için, idare yapısında yetki devri işlemleri titizlikle yapılmaktadır.	110	3,027	1,062	1,000	5,000
İç Denetim Koordinasyon Kurulunun iç denetimin yapısındaki yeri ve rolü etkin bir iç denetim için yeterlidir.	110	1,764	0,985	1,000	5,000

Araştırmaya katılan kamu iç denetçilerinin kurumun iç kontrolünün yeterliliğini ölçmedeki etkinliği ile ilgili “İç Denetimin Yapısı ve İşleyişi” sorularına verdiği cevapların ortalaması incelendiğinde; “İç denetim, geleneksel denetime göre daha etkin ve başarılı sonuçlar alan bir yapıya sahiptir.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $4,082 \pm 1,006$; “İç denetim, geleneksel denetime göre daha karmaşık bir yapıya sahiptir.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,327 \pm 1,212$; “İç denetim, denetleme konusunda bağımsız bir yapıya sahiptir.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,064 \pm 1,214$; “İç denetim, yolsuzlukları başlamadan önleyecek bir yapıya sahiptir.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,700 \pm 0,982$; “İç denetçilerin kadro olarak çalıştığı kuruma bağlı olarak devam etmesi, denetimin etkinliği açısından gereklidir.” sorusuna

verdiği cevapların ortalaması $2,509 \pm 1,247$; “İç denetçilerin kadro olarak Sayıştay, İ.D.K.K. vb. bir başka kuruma bağlanması, denetimin etkinliği açısından olumlu sonuçlar doğurabilir.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,845 \pm 1,258$; “İç denetçilerin, disiplin ve sicil amirinin üst yönetici olması doğru bir uygulamadır.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $2,964 \pm 1,361$; “İç denetçinin soruşturma açma yetkisinin olmaması doğru bir uygulamadır.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,336 \pm 1,206$; “İç denetimin etkin bir şekilde yürütülebilmesi için, idare yapısında yetki devri işlemleri titizlikle yapılmaktadır.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,027 \pm 1,062$; “İç Denetim Koordinasyon Kurulunun iç denetimin yapısındaki yeri ve rolü etkin bir iç denetim için yeterlidir.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $1,764 \pm 0,985$ olarak bulunmuştur.

Tablo 4.12: Araştırmaya Katılan Kamu İç Denetçilerinin Kurumun İç Kontrolünün Yeterliliğini Ölçmedeki Etkinliği İle İlgili “İç Denetime Hazırlık Aşaması” Sorularına Verdiği Cevapların Ortalaması

	N	Ort.	S.s	Min.	Max.
Kurum, misyon ve vizyonuna uygun olarak stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler koymuştur.	110	3,173	1,030	1,000	5,000
Kurumun ve bağlı birimlerinin hedefleri ölçülebilir ve ulaşılabilir.	110	3,018	0,898	1,000	5,000
Kurum, bütçesini stratejik planlarına ve performans programlarına uygun olarak hazırlamaktadır.	110	3,000	0,958	1,000	5,000
Kurum, faaliyetler ve mali kararlar hakkındaki yazılı prosedürleri belirlemiştir.	110	3,100	0,957	1,000	5,000
Kurum, personelin yetki ve sorumluluklarını belirleyip, ilgili personele duyurmuştur.	110	2,973	0,972	1,000	5,000
Kurum, iş akış süreçlerindeki imza ve onay mercilerini belirleyip personele duyurmuştur.	110	2,945	0,994	1,000	5,000
Kurum, her yıl sistemli bir şekilde amaç ve hedeflerine yönelik riskleri belirlemektedir.	110	2,218	0,971	1,000	5,000
Kurum, risklerin gerçekleşme olasılığını ve muhtemel etkilerini yılda en az bir kez analiz etmektedir.	110	2,073	0,936	1,000	5,000
Kurum, mesleki yeterliliğe önem vermekte ve birimlere buna uygun personel yerleştirmektedir.	110	2,355	0,934	1,000	5,000
İç kontrol sistemi ve iç denetim, yönetim ve personel tarafından sahiplenilmektedir.	110	2,400	0,969	1,000	5,000

Araştırmaya katılan kamu iç denetçilerinin kurumun iç kontrolünün yeterliliğini ölçmedeki etkinliği ile ilgili “İç Denetime Hazırlık Aşaması” sorularına verdiği cevapların ortalaması incelendiğinde; “Kurum, misyon ve vizyonuna uygun olarak stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler koymuştur.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,173 \pm 1,030$; “Kurumun ve bağlı birimlerinin hedefleri ölçülebilir ve ulaşılabilir.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,018 \pm 0,898$; “Kurum, bütçesini stratejik planlarına ve performans programlarına uygun olarak hazırlamaktadır.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,000 \pm 0,958$; “Kurum, faaliyetler ve mali kararlar hakkındaki yazılı prosedürleri belirlemiştir.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,100 \pm 0,957$; “Kurum, personelin yetki ve sorumluluklarını belirleyip, ilgili personele duyurmuştur.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $2,973 \pm 0,972$; “Kurum, iş akış süreçlerindeki imza ve onay mercilerini belirleyip personele duyurmuştur.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $2,945 \pm 0,994$; “Kurum, her yıl sistemli bir şekilde amaç ve hedeflerine yönelik riskleri belirlemektedir.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $2,218 \pm 0,971$; “Kurum, risklerin gerçekleşme olasılığını ve muhtemel etkilerini yılda en az bir kez analiz etmektedir.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $2,073 \pm 0,936$; “Kurum, mesleki yeterliliğe önem vermekte ve birimlere buna uygun personel yerleştirmektedir.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $2,355 \pm 0,934$; “İç kontrol sistemi ve iç denetim, yönetim ve personel tarafından sahiplenilmektedir.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $2,400 \pm 0,969$ olarak bulunmuştur.

Tablo 4.13: Araştırmaya Katılan Kamu İç Denetçilerinin Kurumun İç Kontrolünün Yeterliliğini Ölçmedeki Etkinliği İle İlgili “Denetim ve Raporlama Aşaması” Sorularına Verdiği Cevapların Ortalaması

	N	Ort.	S.s	Min.	Max.
Kurumda, iç denetim etik kurallara ve mevzuata uygun olarak gerçekleştirilmektedir.	110	3,845	0,792	1,000	5,000
İç denetim, kuruma değer katma işlevini başarıyla yerine getirmektedir.	110	3,745	0,806	1,000	5,000
İç denetim, kurumun program ve faaliyetlerinin etkinliğini başarıyla denetlemektedir.	110	3,300	0,914	1,000	5,000
İç denetim, kurumun mali bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamaktadır.	110	3,155	0,900	1,000	5,000
İç denetim, suistimaller ve yolsuzluklar konusunda caydırıcı etki yapmaktadır.	110	3,291	1,061	1,000	5,000
İç denetim, denetim yaparken kurum içi ve dışı şikayet müessesesini etkin olarak kullanmaktadır.	110	2,645	0,884	1,000	5,000
Kurumdaki iç denetçiler, sertifika ve ehliyet olarak gerekli yeterliliğe sahiplerdir.	110	3,973	0,829	1,000	5,000
İç denetim raporlarının hazırlanmasında bağımsız olarak hareket edilmektedir.	110	4,000	0,938	1,000	5,000
İç denetim raporları üst yöneticiler tarafından titizlikle değerlendirilmektedir.	110	3,000	1,005	1,000	5,000
İç denetim sonucu hazırlanan faaliyet raporu, kurumun durumunu objektif ve şeffaf olarak ortaya koymaktadır.	110	3,491	0,906	1,000	5,000

Araştırmaya katılan kamu iç denetçilerinin kurumun iç kontrolünün yeterliliğini ölçmedeki etkinliği ile ilgili “*Denetim ve Raporlama Aşaması*” sorularına verdiği cevapların ortalaması incelendiğinde; “Kurumda, iç denetim etik kurallara ve mevzuata uygun olarak gerçekleştirilmektedir.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,845 \pm 0,792$; “İç denetim, kuruma değer katma işlevini başarıyla yerine getirmektedir.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,745 \pm 0,806$; “İç denetim, kurumun program ve faaliyetlerinin etkinliğini başarıyla denetlemektedir.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,300 \pm 0,914$; “İç denetim, kurumun mali bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamaktadır.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,155 \pm 0,900$; “İç denetim, suistimaller ve yolsuzluklar konusunda caydırıcı etki yapmaktadır.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,291 \pm 1,061$; “İç denetim, denetim yaparken kurum içi ve dışı şikayet müessesesini etkin olarak kullanmaktadır.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $2,645 \pm 0,884$; “Kurumdaki iç denetçiler, sertifika ve ehliyet olarak gerekli yeterliliğe sahiplerdir.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,973 \pm 0,829$; “İç denetim raporlarının hazırlanmasında bağımsız olarak hareket edilmektedir.”

sorusuna verdiği cevapların ortalaması $4,000 \pm 0,938$; “İç denetim raporları üst yöneticiler tarafından titizlikle değerlendirilmektedir.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,000 \pm 1,005$; “İç denetim sonucu hazırlanan faaliyet raporu, kurumun durumunu objektif ve şeffaf olarak ortaya koymaktadır.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,491 \pm 0,906$ olarak bulunmuştur.

Tablo 4.14: Araştırmaya Katılan Kamu İç Denetçilerinin Kurumun İç Kontrolünün Yeterliliğini Ölçmedeki Etkinliği İle İlgili “İç Denetim Mevzuatı” Sorularına Verdiği Cevapların Ortalaması

	N	Ort.	S.s	Min.	Max.
Mevcut olan tüm iç denetim mevzuatı etkin bir denetim için yeterlidir.	110	2,891	1,008	1,000	5,000
5018 sayılı kanunun iç denetimle ilgili kısımları yeterlidir.	110	2,427	0,953	1,000	5,000
Tekrar eski sisteme dönülmesi etkin bir denetim için gereklidir.	110	1,827	0,800	1,000	4,000
İç denetim mevzuatı, çalışanların iş yapma usullerini standartlaştırmaktadır.	110	3,764	0,777	1,000	5,000
İç denetim, kamu iç kontrol ve iç denetim standartlarına uygun olarak yapılmaktadır.	110	3,673	0,836	1,000	5,000
Kamu iç kontrol ve iç denetim standartları, iç denetimin etkinliğini ve başarısını artırmaktadır.	110	3,836	0,807	1,000	5,000
Kamu iç kontrol ve iç denetim standartları, Avrupa ve Dünya’daki örnekleriyle uyumludur.	110	3,618	0,824	1,000	5,000
Kamu iç kontrol ve iç denetim standartları eksiksiz olarak uygulanırsa iç denetim daha etkin ve başarılı olur.	110	4,164	0,698	2,000	5,000
Kamu iç kontrol ve iç denetim standartları bu haliyle eksikler içermektedir.	110	3,391	1,032	1,000	5,000
Kamu iç kontrol ve iç denetim standartları bu haliyle uygulanabilir değildir.	110	2,518	0,946	1,000	5,000

Araştırmaya katılan kamu iç denetçilerinin kurumun iç kontrolünün yeterliliğini ölçmedeki etkinliği ile ilgili “İç Denetim Mevzuatı” sorularına verdiği cevapların ortalaması incelendiğinde; “Mevcut olan tüm iç denetim mevzuatı etkin bir denetim için yeterlidir.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $2,891 \pm 1,008$; “5018 sayılı kanunun iç denetimle ilgili kısımları yeterlidir.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $2,427 \pm 0,953$; “Tekrar eski sisteme dönülmesi etkin bir denetim için gereklidir.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $1,827 \pm 0,800$; “İç denetim mevzuatı, çalışanların iş yapma usullerini standartlaştırmaktadır.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,764 \pm 0,777$; “İç denetim, kamu iç kontrol ve iç denetim standartlarına uygun olarak

yapılmaktadır.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,673 \pm 0,836$; “Kamu iç kontrol ve iç denetim standartları, iç denetimin etkinliğini ve başarısını artırmaktadır.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,836 \pm 0,807$; “Kamu iç kontrol ve iç denetim standartları, Avrupa ve Dünya’daki örnekleriyle uyumludur.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,618 \pm 0,824$; “Kamu iç kontrol ve iç denetim standartları eksiksiz olarak uygulanırsa iç denetim daha etkin ve başarılı olur.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $4,164 \pm 0,698$; “Kamu iç kontrol ve iç denetim standartları bu haliyle eksikler içermektedir.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,391 \pm 1,032$; “Kamu iç kontrol ve iç denetim standartları bu haliyle uygulanabilir değildir.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $2,518 \pm 0,946$ olarak bulunmuştur.

Tablo 4.15: Araştırmaya Katılan Kamu İç Denetçilerinin Kurumun İç Kontrolünün Yeterliliğini Ölçmedeki Etkinliği İle İlgili “İç Denetim Sonrası Faaliyet Sonuçları” Sorularına Verdiği Cevapların Ortalaması

	N	Ort.	S.s	Min.	Max.
İç denetim uygulamasıyla, kurumun faaliyetlerinde etkinliği artmıştır.	110	3,582	0,882	1,000	5,000
İç denetim uygulamasının, kurumun toplam gelirlerine yansması olumlu olmuştur.	110	3,200	0,946	1,000	5,000
İç denetim uygulamasıyla, kurumun toplam giderlerinde azalma kaydedilmiştir.	110	3,127	0,920	1,000	5,000
İç denetim uygulamasıyla, kurumun gelir ve gider dengesinde olumlu gelişmeler olmuştur.	110	3,127	0,836	1,000	5,000
İç denetim uygulamasıyla, kurumun yatırımlarına etkisi olumlu olmuştur.	110	3,027	0,807	1,000	5,000
Kurumdaki iç denetçi sayısı etkin bir denetim için yeterlidir.	110	3,155	1,198	1,000	5,000
İç denetçi sayısı ile iç denetim rapor sayısı uyumludur.	110	3,409	1,061	1,000	5,000
İç denetim raporları kurumun etkinliğinin artmasına olumlu katkıda bulunmaktadır.	110	3,773	0,809	1,000	5,000
İç denetime geçildikten sonra kurum faaliyetleri daha hızla ilerlemektedir.	110	3,164	0,807	1,000	5,000
Kurumda, iç denetim ile eğer varsa teftiş kurulunun görev alanı konusunda bir görev karmaşası yaşanmaktadır.	110	3,127	1,118	1,000	5,000

Araştırmaya katılan kamu iç denetçilerinin kurumun iç kontrolünün yeterliliğini ölçmedeki etkinliği ile ilgili “İç Denetim Sonrası Faaliyet Sonuçları” sorularına verdiği cevapların ortalaması incelendiğinde; “İç denetim uygulamasıyla, kurumun faaliyetlerinde etkinliği artmıştır.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,582 \pm$

0,882; “İç denetim uygulamasının, kurumun toplam gelirlerine yansımaları olumlu olmuştur.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,200 \pm 0,946$; “İç denetim uygulamasıyla, kurumun toplam giderlerinde azalma kaydedilmiştir.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,127 \pm 0,920$; “İç denetim uygulamasıyla, kurumun gelir ve gider dengesinde olumlu gelişmeler olmuştur.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,127 \pm 0,836$; “İç denetim uygulamasıyla, kurumun yatırımlarına etkisi olumlu olmuştur.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,027 \pm 0,807$; “Kurumdaki iç denetçi sayısı etkin bir denetim için yeterlidir.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,155 \pm 1,198$; “İç denetçi sayısı ile iç denetim rapor sayısı uyumludur.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,409 \pm 1,061$; “İç denetim raporları kurumun etkinliğinin artmasına olumlu katkıda bulunmaktadır.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,773 \pm 0,809$; “İç denetime geçildikten sonra kurum faaliyetleri daha hızla ilerlemektedir.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,164 \pm 0,807$; “Kurumda, iç denetim ile eğer varsa teftiş kurulunun görev alanı konusunda bir görev karmaşası yaşanmaktadır.” sorusuna verdiği cevapların ortalaması $3,127 \pm 1,118$ olarak bulunmuştur.

❖ Araştırmaya Katılan Kamu İç Denetçilerinin İç Denetim Etkinlik Düzeylerinin Demografik Özelliklere Göre Farklılaşması

Tablo 4.16: Araştırmaya Katılan Kamu İç Denetçilerinin İç Denetim Etkinlik Düzeylerinin Eğitim Durumu Değişkenine Göre Farklılaşması

	Grup	N	Ort	Ss	t	p
İç denetimin yapısı ve işleyişi	Lisans	85	3,120	0,468	-1,794	0,076
	Yüksek Lisans	25	3,304	0,386		
İç denetime hazırlık aşaması	Lisans	85	2,695	0,659	-0,915	0,362
	Yüksek Lisans	25	2,828	0,554		
Denetim ve raporlama aşaması	Lisans	85	3,438	0,677	-0,210	0,834
	Yüksek Lisans	25	3,468	0,470		
İç denetim mevzuatı	Lisans	85	3,193	0,308	-1,118	0,266
	Yüksek Lisans	25	3,272	0,320		
İç denetim sonrası faaliyet sonuçları	Lisans	85	3,267	0,538	-0,071	0,944
	Yüksek Lisans	25	3,276	0,614		

Araştırmaya katılan kamu iç denetçilerinin iç denetimin yapısı ve işleyişi puanları ortalamalarının eğitim durumu değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan t-testi sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmamıştır. ($t=-1,794$; $p=0,076>0,05$).

Araştırmaya katılan kamu iç denetçilerinin iç denetime hazırlık aşaması puanları ortalamalarının eğitim durumu değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan t-testi sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmamıştır. ($t=-0,915$; $p=0,362>0,05$).

Araştırmaya katılan kamu iç denetçilerinin denetim ve raporlama aşaması puanları ortalamalarının eğitim durumu değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan t-testi sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmamıştır. ($t=-0,210$; $p=0,834>0,05$).

Araştırmaya katılan kamu iç denetçilerinin iç denetim mevzuatı puanları ortalamalarının eğitim durumu değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan t-testi sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmamıştır. ($t=-1,118$; $p=0,266>0,05$).

Araştırmaya katılan kamu iç denetçilerinin iç denetim sonrası faaliyet sonuçları puanları ortalamalarının eğitim durumu değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan t-testi sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmamıştır. ($t=-0,071$; $p=0,944>0,05$).

Tablo 4.17: Araştırmaya Katılan Kamu İç Denetçilerinin İç Denetim Etkinlik Düzeylerinin Yaş Değişkenine Göre Farklılaşması

	Grup	N	Ort	Ss	F	p
İç denetimin yapısı ve işleyişi	32-37 yaş	22	3,277	0,445	1,364	0,251
	38-43 yaş	23	3,217	0,471		
	44-49 yaş	32	3,100	0,411		
	50-55 yaş	22	3,195	0,521		
	56 yaş ve üstü	11	2,927	0,390		
İç denetime hazırlık aşaması	32-37 yaş	22	2,623	0,576	0,687	0,602
	38-43 yaş	23	2,591	0,653		
	44-49 yaş	32	2,797	0,618		
	50-55 yaş	22	2,795	0,698		
	56 yaş ve üstü	11	2,864	0,682		
Denetim ve raporlama aşaması	32-37 yaş	22	3,336	0,622	0,535	0,710
	38-43 yaş	23	3,339	0,703		
	44-49 yaş	32	3,509	0,695		
	50-55 yaş	22	3,523	0,526		
	56 yaş ve üstü	11	3,536	0,561		
İç denetim mevzuatı	32-37 yaş	22	3,168	0,320	2,673	0,036
	38-43 yaş	23	3,096	0,255		
	44-49 yaş	32	3,238	0,333		
	50-55 yaş	22	3,218	0,308		
	56 yaş ve üstü	11	3,445	0,238		
İç denetim sonrası faaliyet sonuçları	32-37 yaş	22	3,314	0,555	0,407	0,803
	38-43 yaş	23	3,165	0,623		
	44-49 yaş	32	3,272	0,625		
	50-55 yaş	22	3,259	0,472		
	56 yaş ve üstü	11	3,409	0,327		

Araştırmaya katılan kamu iç denetçilerinin iç denetimin yapısı ve işleyişi puanları ortalamalarının yaş değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi (Anova) sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmamıştır. ($F=1,364$; $p=0,251>0,05$).

Araştırmaya katılan kamu iç denetçilerinin iç denetime hazırlık aşaması puanları ortalamalarının yaş değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi (Anova) sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmamıştır. ($F=0,687$; $p=0,602>0,05$).

Araştırmaya katılan kamu iç denetçilerinin denetim ve raporlama aşaması puanları ortalamalarının yaş değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip

göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi (Anova) sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmamıştır. ($F=0,535$; $p=0,710>0,05$).

Araştırmaya katılan kamu iç denetçilerinin iç denetim mevzuatı puanları ortalamalarının yaş değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi (Anova) sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmuştur. ($F=2,673$; $p=0,036<0,05$). Farklılıkların kaynaklarını belirlemek amacıyla yapılan tamamlayıcı post-hoc analizi sonucunda, 38-43 yaş aralığındaki kamu iç denetçilerinin iç denetim mevzuatı puanları, 56 ve daha büyük yaştaki kamu iç denetçilerinin iç denetim mevzuatı puanlarından düşük bulunmuştur.

Araştırmaya katılan kamu iç denetçilerinin iç denetim sonrası faaliyet sonuçları puanları ortalamalarının yaş değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi (Anova) sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmamıştır. ($F=0,407$; $p=0,803>0,05$).

Tablo 4.18: Araştırmaya Katılan Kamu İç Denetçilerinin İç Denetim Etkinlik Düzeylerinin Cinsiyet Değişkenine Göre Farklılaşması

	Grup	N	Ort	Ss	t	p
İç denetimin yapısı ve işleyişi	Erkek	100	3,177	0,455	1,107	0,271
	Kadın	10	3,010	0,451		
İç denetime hazırlık aşaması	Erkek	100	2,722	0,647	-0,179	0,858
	Kadın	10	2,760	0,550		
Denetim ve raporlama aşaması	Erkek	100	3,429	0,647	-0,812	0,419
	Kadın	10	3,600	0,483		
İç denetim mevzuatı	Erkek	100	3,198	0,317	-1,382	0,170
	Kadın	10	3,340	0,207		
İç denetim sonrası faaliyet sonuçları	Erkek	100	3,269	0,569	-0,005	0,996
	Kadın	10	3,270	0,383		

Araştırmaya katılan kamu iç denetçilerinin iç denetimin yapısı ve işleyişi puanları ortalamalarının cinsiyet değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan t-testi sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmamıştır. ($t=1,107$; $p=0,271>0,05$).

Araştırmaya katılan kamu iç denetçilerinin iç denetime hazırlık aşaması puanları ortalamalarının cinsiyet değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan t-testi sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmamıştır. ($t=-0,179$; $p=0,858>0,05$).

Araştırmaya katılan kamu iç denetçilerinin denetim ve raporlama aşaması puanları ortalamalarının cinsiyet değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan t-testi sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmamıştır. ($t=-0,812$; $p=0,419>0,05$).

Araştırmaya katılan kamu iç denetçilerinin iç denetim mevzuatı puanları ortalamalarının cinsiyet değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan t-testi sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmamıştır. ($t=-1,382$; $p=0,170>0,05$).

Araştırmaya katılan kamu iç denetçilerinin iç denetim sonrası faaliyet sonuçları puanları ortalamalarının cinsiyet değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan t-testi sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmamıştır. ($t=-0,005$; $p=0,996>0,05$).

Tablo 4.19: Araştırmaya Katılan Kamu İç Denetçilerinin İç Denetim Etkinlik Düzeylerinin Mesleki Kıdem Değişkenine Göre Farklılaşması

	Grup	N	Ort	Ss	F	p
İç denetimin yapısı ve işleyişi	10 yıl ve altı	70	3,130	0,464	3,002	0,054
	11-20 yıl	19	3,384	0,310		
	21 yıl ve üstü	21	3,067	0,490		
İç denetime hazırlık aşaması	10 yıl ve altı	70	2,753	0,639	2,502	0,087
	11-20 yıl	19	2,453	0,535		
	21 yıl ve üstü	21	2,881	0,668		
Denetim ve raporlama aşaması	10 yıl ve altı	70	3,500	0,655	1,295	0,278
	11-20 yıl	19	3,237	0,569		
	21 yıl ve üstü	21	3,448	0,606		
İç denetim mevzuatı	10 yıl ve altı	70	3,209	0,325	0,999	0,372
	11-20 yıl	19	3,142	0,317		
	21 yıl ve üstü	21	3,281	0,250		
İç denetim sonrası faaliyet sonuçları	10 yıl ve altı	70	3,249	0,605	0,211	0,810
	11-20 yıl	19	3,342	0,337		
	21 yıl ve üstü	21	3,271	0,546		

Araştırmaya katılan kamu iç denetçilerinin iç denetimin yapısı ve işleyişi puanları ortalamalarının mesleki kıdem değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi (Anova) sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmamıştır. ($F=3,002$; $p=0,054>0,05$).

Araştırmaya katılan kamu iç denetçilerinin iç denetime hazırlık aşaması puanları ortalamalarının mesleki kıdem değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi (Anova) sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmamıştır. ($F=2,502$; $p=0,087>0,05$).

Araştırmaya katılan kamu iç denetçilerinin denetim ve raporlama aşaması puanları ortalamalarının mesleki kıdem değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi (Anova) sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmamıştır. ($F=1,295$; $p=0,278>0,05$).

Araştırmaya katılan kamu iç denetçilerinin iç denetim mevzuatı puanları ortalamalarının mesleki kıdem değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi (Anova) sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmamıştır. ($F=0,999$; $p=0,372>0,05$).

Araştırmaya katılan kamu iç denetçilerinin iç denetim sonrası faaliyet sonuçları puanları ortalamalarının mesleki kıdem değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi (Anova) sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmamıştır. ($F=0,211$; $p=0,810>0,05$).

❖ Araştırmaya Katılan Kamu İç Denetçilerinin İç Denetim Etkinlik Düzeylerinin Aralarındaki İlişkinin Korelasyon Analizi ile İncelenmesi

Tablo 4.20: Araştırmaya Katılan Kamu İç Denetçilerinin İç Denetim Etkinlik Düzeylerinin Aralarındaki İlişkinin Korelasyon Analizi ile İncelenmesi

		İç denetim sonrası faaliyet sonuçları	İç denetimin yapısı ve işleyişi	İç denetime hazırlık aşaması	Denetim ve raporlama aşaması
İç denetimin yapısı ve işleyişi	r	0,307			
	p	0,001			
İç denetime hazırlık aşaması	r	0,154	0,297		
	p	0,108	0,002		
Denetim ve raporlama aşaması	r	0,453	0,430	0,650	
	p	0,000	0,000	0,000	
İç denetim mevzuatı	r	0,302	0,166	0,232	0,355
	p	0,001	0,083	0,015	0,000

Tablo'dan anlaşılabacağı üzere, iç denetimin yapısı ve işleyişi ile iç denetim sonrası faaliyet sonuçları arasındaki ilişkiyi belirlemek üzere yapılan korelasyon analizi sonucunda, puanlar arasında %30,7 düzeyinde pozitif yönde anlamlı ilişki bulunmuştur. ($r=0,307$; $p=0,001<0,05$). Buna göre iç denetimin yapısı ve işleyişi puanı arttıkça iç denetim sonrası faaliyet sonuçları puanı da artmaktadır.

İç denetime hazırlık aşaması ile iç denetim sonrası faaliyet sonuçları arasındaki ilişkiyi belirlemek üzere yapılan korelasyon analizi sonucunda, puanlar arasında istatistiksel açıdan anlamlı ilişki bulunamamıştır. ($r=0,154$; $p=0,108>0,05$).

Denetim ve raporlama aşaması ile iç denetim sonrası faaliyet sonuçları arasındaki ilişkiyi belirlemek üzere yapılan korelasyon analizi sonucunda, puanlar arasında %45,3 pozitif yönde anlamlı ilişki bulunmuştur. ($r=0,453$; $p=0,000<0,05$). Buna göre denetim ve raporlama aşaması puanı arttıkça iç denetim sonrası faaliyet sonuçları puanı da artmaktadır.

İç denetim mevzuatı ile iç denetim sonrası faaliyet sonuçları arasındaki ilişkiyi belirlemek üzere yapılan korelasyon analizi sonucunda, puanlar arasında %30,2 pozitif

yönde anlamlı ilişki bulunmuştur. ($r=0,302$; $p=0,001<0,05$). Buna göre iç denetim mevzuatı puanı arttıkça iç denetim sonrası faaliyet sonuçları puanı da artmaktadır.

İç denetime hazırlık aşaması ile iç denetimin yapısı ve işleyişi arasındaki ilişkiyi belirlemek üzere yapılan korelasyon analizi sonucunda, puanlar arasında %29,7 pozitif yönde anlamlı ilişki bulunmuştur. ($r=0,297$; $p=0,002<0,05$). Buna göre iç denetime hazırlık aşaması puanı arttıkça iç denetimin yapısı ve işleyişi puanı da artmaktadır.

Denetim ve raporlama aşaması ile iç denetimin yapısı ve işleyişi arasındaki ilişkiyi belirlemek üzere yapılan korelasyon analizi sonucunda, puanlar arasında %43,0 pozitif yönde anlamlı ilişki bulunmuştur. ($r=0,430$; $p=0,000<0,05$). Buna göre denetim ve raporlama aşaması puanı arttıkça iç denetimin yapısı ve işleyişi puanı da artmaktadır.

İç denetim mevzuatı ile iç denetimin yapısı ve işleyişi arasındaki ilişkiyi belirlemek üzere yapılan korelasyon analizi sonucunda, puanlar arasında istatistiksel açıdan anlamlı ilişki bulunamamıştır. ($r=0,166$; $p=0,083>0,05$).

Denetim ve raporlama aşaması ile iç denetime hazırlık aşaması arasındaki ilişkiyi belirlemek üzere yapılan korelasyon analizi sonucunda, puanlar arasında %65,0 pozitif yönde anlamlı ilişki bulunmuştur. ($r=0,650$; $p=0,000<0,05$). Buna göre denetim ve raporlama aşaması puanı arttıkça iç denetime hazırlık aşaması puanı da artmaktadır.

İç denetim mevzuatı ile iç denetime hazırlık aşaması arasındaki ilişkiyi belirlemek üzere yapılan korelasyon analizi sonucunda, puanlar arasında %23,2 pozitif yönde anlamlı ilişki bulunmuştur. ($r=0,232$; $p=0,015<0,05$). Buna göre iç denetim mevzuatı puanı arttıkça iç denetime hazırlık aşaması puanı da artmaktadır.

İç denetim mevzuatı ile denetim ve raporlama aşaması arasındaki ilişkiyi belirlemek üzere yapılan korelasyon analizi sonucunda, puanlar arasında %35,5 pozitif yönde anlamlı ilişki bulunmuştur. ($r=0,355$; $p=0,000<0,05$). Buna göre iç denetim mevzuatı puanı arttıkça denetim ve raporlama aşaması puanı da artmaktadır.

❖ İç Denetim Sonrası Faaliyet Sonuçları Düzeyinin İç Denetimin Yapısı Ve İşleyişi, İç Denetime Hazırlık Aşaması, Denetim Ve Raporlama Aşaması Ve İç Denetim Mevzuatı Düzeylerinden Etkilenme Durumunu Test Etmek İçin Yapılan Regresyon Modeli

Tablo 4.21: Bağımlı Değişken'in Bağımsız Değişkenlerden Etkilenme Durumunu Test Etmek İçin Yapılan Regresyon Modeli

Bağımlı değişken	Bağımsız değişken	β	t	p	F	Model (p)	R ²
İç denetim sonrası faaliyet sonuçları	Sabit	0,912	1,703	0,092	10,123	0,000	0,251
	İç denetimin yapısı ve işleyişi	0,170	1,521	0,131			
	İç denetime hazırlık aşaması	-0,215	-2,269	0,025			
	Denetim ve raporlama aşaması	0,434	4,164	0,000			
	İç denetim mevzuatı	0,284	1,798	0,075			

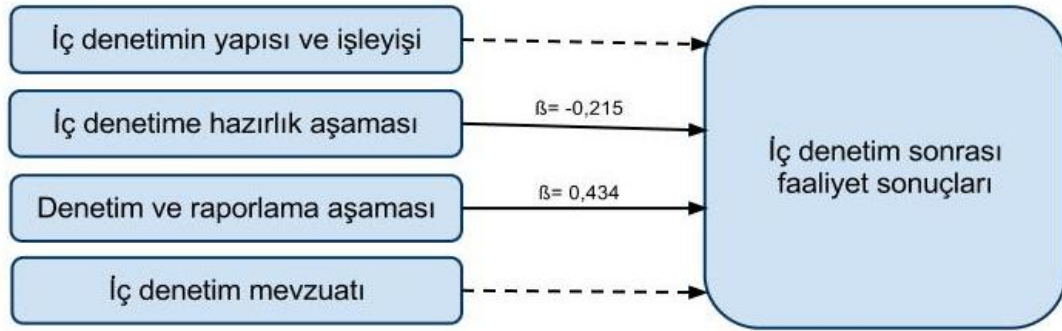
İç denetim sonrası faaliyet sonuçları düzeyinin iç denetimin yapısı ve işleyişi, iç denetime hazırlık aşaması, denetim ve raporlama aşaması ve iç denetim mevzuatı düzeylerinden etkilenme durumunu test etmek için yapılan regresyon modeli istatistiksel olarak anlamlıdır. (F=10,123; p=0,000<0,05).

İç denetime hazırlık aşaması düzeyi 1 birim arttığında iç denetim sonrası faaliyet sonuçları -0,215 birim azalmaktadır ($\beta=-0,215$; t=-2,269; p=0,025<0,05). Denetim ve raporlama aşaması düzeyi 1 birim arttığında iç denetim sonrası faaliyet sonuçları 0,434 birim artmaktadır ($\beta=0,434$; t=4,164; p=0,000<0,05).

İç denetimin yapısı ve işleyişi , iç denetim sonrası faaliyet sonuçları düzeyini istatistiksel olarak etkilememektedir (t=1,521; p=0,131>0,05). İç denetim mevzuatı , iç denetim sonrası faaliyet sonuçları düzeyini istatistiksel olarak etkilememektedir (t=1,798; p=0,075>0,05).

İç denetimin yapısı ve işleyişi, iç denetime hazırlık aşaması, denetim ve raporlama aşaması, iç denetim mevzuatı değişkenleri, iç denetim sonrası faaliyet sonuçları düzeyini 0,251 oranında açıklamaktadır (R²=0,251).

Şekil 4.5: Bağımlı Değişken'in Bağımsız Değişkenlerden Etkilenme Durumunu Test Etmek İçin Yapılan Regresyon Modeli



b) Anket İle İlgili Yorumlar

Anketin 1. Bölümündeki İç Denetimin Yapısı ve İşleyişi ile ilgili sorulara verilen cevaplar sonucunda;

- İç denetimin geleneksel denetime göre daha etkin ve başarılı sonuçlar alan bir yapıya sahip olduğu,
- İç denetimin yolsuzlukları başlamadan önleyecek bir yapıya sahip olduğu,
- İç denetçilerin kadro olarak Sayıştay, İ.D.K.K. vb. bir başka kuruma bağlanmasının denetimin etkinliği açısından olumlu sonuçlar doğuracağı,
- İç Denetim Koordinasyon Kurulunun iç denetimin yapısındaki yeri ve rolü etkin bir iç denetim için yetersiz olduğu, sonuçlarına ulaşılmıştır.

Anketin 2. Bölümündeki İç Denetime Hazırlık ile ilgili sorulara verilen cevaplar sonucunda;

- Kurumların, her yıl sistemli bir şekilde amaç ve hedeflerine yönelik riskleri belirlemedikleri,
- Kurumların, risklerin gerçekleşme olasılığını ve muhtemel etkilerini yılda en az bir kez analiz etmedikleri,

- Kurumların mesleki yeterliliğe önem vermediği ve birimlere personel seçimi ve yerleştirme yaparken bu kritere önem vermedikleri,
- İç denetim ve iç kontrol sisteminin yönetim ve kurum personeli tarafından sahiplenilmediği, sonuçlarına ulaşılmıştır.

Anketin 3. Bölümündeki Denetim ve Raporlama Aşaması ile ilgili sorulara verilen cevaplar sonucunda;

- Kurumlarda, iç denetimin etik kurallara ve mevzuata uygun olarak yapıldığı,
- İç denetimin kuruma katma değer işlevini başarıyla yerine getirdiği,
- İç denetimin kurum içi ve kurum dışı şikayet müessesesini yeteri kadar kullanmadığı,
- İç denetim raporlarının hazırlanmasında bağımsız olarak hareket edildiği,
- İç denetim sonucu hazırlanan faaliyet raporunun kurumun durumunu objektif ve şeffaf olarak ortaya koyduğu, sonuçlarına ulaşılmıştır.

Anketin 4. Bölümündeki İç Denetim Mevzuatı ile ilgili sorulara verilen cevaplar sonucunda;

- 5018 Sayılı Kanun'un iç denetimle ilgili kısımlarının yetersiz olduğu,
- İç denetim sisteminin geleneksek denetimden daha etkin olduğu ve tekrar eski sisteme dönülmesinin gereksiz olduğu,
- İç denetim mevzuatının çalışanların iş yapma usullerini standartlaştırdığı,
- İç denetimin kamu iç denetim ve kontrol standartlarına uygun olarak yapıldığı,
- İç denetim ve iç kontrol standartlarının iç denetimin etkinliğini ve başarısını artırdığı,

- İç denetim ve iç kontrol standartlarının Dünya ve Avrupa ile uyumlu olduğu,
- İç denetim ve iç kontrol standartlarının eksiksiz olarak uygulanması durumunda iç denetimin daha etkin ve başarılı olacağı,
- İç denetim ve iç kontrol standartlarının uygulanabilir olduğu, sonuçlarına ulaşılmıştır.

Anketin 5. ve son bölümündeki İç Denetim Sonrası Faaliyet Sonuçları ile ilgili sorulara verilen cevaplar sonucunda;

- İç denetim sonucunda kurumun faaliyetlerinde etkinliğinin arttığı,
- İç denetimin kurumun gelirlerine yansımalarının olumlu olduğu,
- İç denetimin kurumun giderlerine yansımalarının olumlu olduğu,
- İç denetimin kurumun gelir-gider dengesine yansımalarının olumlu olduğu,
- İç denetim raporlarının kurumun etkinliğinin artmasına olumlu katkıda bulunduğu,
- İç denetim ile teftiş kurulu arasında bir görev karmaşası olduğu,
- İç denetim ile yatırımların artması ve azalması arasında ilişki olduğu,
- İç denetçi sayısı ile rapor sayısının uyumlu olduğu, sonuçlarına ulaşılmıştır.

Anket araştırması tamamlandıktan sonra, 5. bölümdeki bağımlı değişken olan “İç Denetim Sonrası Faaliyet Sonuçları” ile ilgili sorulara verilen cevaplarda iç denetimin kurumun faaliyet sonuçlarını etkilediği, gelir ve giderlerine olumlu anlamda yansımaları olduğuyla ilgili tespitlerden sonra, durumun bu şekilde olup olmadığının tespiti için 2. bir araştırmaya ihtiyaç duyulmuş ve 18 belediyenin etkinliğinin ölçümü veri zarflama analizi ile yapılarak durum tespiti sayısal verilerle yapılmıştır.

4.5.5.2. Veri Zarflama Analizi İle İlgili Bulgular ve Yorumlar

Belediyelerde iç denetimin göreceli etkinliğinin ölçümünde, anket çalışmasında olduğu gibi kurumların faaliyet sonuçları çerçevesinde ölçüm yapılmıştır. Mali faaliyet sonuçları ve buna ilave olarak kurumda çalışan personel sayısı ve nüfus, giriş ve çıkış faktörleri olarak belirlenmiştir. İç denetimin etkinliğinin ölçümünde veri zarflama analizinin seçiminin nedenleri şunlardır:

Birinci nedeni, girdi ve çıktı faktörlerinin birden fazla olması ve faktörlerin birim türlerinin farklı olmasıdır. Üç adet girdi ve üç adet çıktı faktörü belirlendi ve bazı faktörlerin birimi kişi sayısı iken, diğer faktörlerin birimleri TL'dir. Ancak veri zarflama analizi ile birden fazla girdi ve çıktı ile farklı birimlere sahip faktörlerin etkinliği yüksek güvenilirlikte ölçülebilir. Ayrıca, literatür taramasında, etkinlik ölçümünde veri zarflama analizinin güvenilirliğinin yüksek olduğuna dair araştırmaların bulunması da bir diğer nedendir. Oran analizi ile sadece bir girdi ve bir çıktının etkinlik ölçümü yapılabilmekte, parametrik analizlerde ise birden fazla girdi ve tek çıktının analizi yapılabilmektedir.

CCR modelinin seçilmesinin nedeni ise, KVB'lerin, toplam etkinlik sonuçları ile ilgili bilgiler CCR modelleri ile elde edilirken, teknik etkinlik değerlerine BCC modelleri ile erişilir. Araştırma da birimlerin toplam etkinlik rakamları ölçülmüştür.

Girdiye yönelik model seçiminin nedeni ise, karar vericinin girdi ve çıktı üzerindeki takdir yetkisine bağlıdır. Başka deyişle, karar vericinin girdi üzerinde denetimi mevcutsa girdiye yönelik, çıktı üzerindeki denetimi söz konusu ise çıktıya yönelik modeller tercih edilmelidir.

Yapılan araştırmada, veri zarflama analizindeki girdi faktörü belediyede çalışan personel sayısıdır ve belediye tarafından denetlenebilen, artırılıp azaltılması belediyenin elinde olan bir faktördür. Çıkış faktörü olan nüfus ise, belediye tarafından denetlenemeyecek ve denetimi imkansız yakın bir faktördür. Haliyle girdi faktörlerinden, nüfus sayısı, gider ve gelirler belediyeler tarafından denetlenebilecek bir unsur olduğundan CCR girdi yönelimli model seçimi yapılmıştır.

Veri zarflama analizinde, girdi ve çıktılar belirlenirken ise şu kriterlere önem verilmiştir. Her şeyden önce, iç denetimin etkinliği ve başarısı, denetlemiş olduğu iç kontrol sisteminin etkinliği ve başarısı ile doğrudan orantılıdır. Eğer, iç denetim sistemi etkin ise, iç kontrol sistemi her sene üzerine koyarak etkinliğini ve verimliliğini artırarak devam eder. İç kontrol sistemi etkin ise, belediye de etkin, verimli, karlı ve başarılıdır.

Özetle; İç Denetim'in Etkinliği = İç Kontrol Sistemi'nin Etkinliği = Belediye'nin Etkinliği'dir.

Belediyeler, bir hizmet müessesesidir ve vatandaşa hizmet etmek, onlar için yatırımlar yapmak ve gelir ile gider dengesini ise buna göre kurgulamak durumundadır. Bunun içinde vergiler toplar, bağlı işletmelerinden gelirler elde eder ve bu kazanımlarını ise yatırıma yönlendirerek vatandaşa hizmet eder. Bütün bunları yaparken de etkin olarak bu faaliyetlerini gerçekleştirme zorunluluğu bulunmaktadır. Başarı da, gelir-gider dengesinin kurulması, gelirlerin artırılması, giderlerin azaltılması ve bu elde edilen gelirlerin yatırıma dönüştürülmesi ile geliyor ve etkinliğin yüksek olması da tüm bu faaliyetlerin yerine getirilmesi ile oluşur. Eğer belediyede bunlar varsa, iç denetim de etkindir.

Tablo 4.22 : Etkinlik Ölçüm Yöntemlerinin Karşılaştırılması

Yöntem Sınıfı			
Karşılaştırma Ölçütleri	Oran Analizi	Parametrelili Yöntemler	Parametresiz Yöntemler
Çözüm Tekniği	Oranlamalar	Regresyon	Matematiksel Programlama
İçerik	Tek Girdi/Tek Çıktı (Tek Boyutlu)	Çok Girdi/Tek Çıktı (Tek Boyutlu)	Çok Girdi/Çok Çıktı (Çok Boyutlu)
Ön Hazırlık (Veri Temini)	Basit	Basit (Ölçüm yapılacak birim analitik forma uygun olmalı)	Detaylı (Kullanılacak girdi ve çıktılara bağlı)
Uygulama	Kolay	Kolay	Kolay
Performans Ölçümüne Uygunluğu	Kısıtlı	Kısıtlı	Geniş

Kaynak: Depren, 2008: 16

Bütün bu olgulardan hareketle, veri zarflama analizinde giriş birimi ve çıkış birimleri şu şekilde oluşturulmuş ve etkinlik ölçümü de parametrik yöntem olan veri zarflama analizi yöntemi ile yapılmıştır.

Personel Sayısı --- Nüfus

Toplam Giderler --- Toplam Gelirler

Vergi + Vergi Dışı Gelirler --- Yatırım Giderleri

Belediyelere ait nüfuslar ve personel sayıları büyük farklılıklar göstermektedir. Haliyle, etkinliğin ölçümünde doğru sonuçlar alabilmek için, girdi ve çıktı faktörü olarak personel sayısı ve nüfus faktörlerinin analizde kullanılması zorunluluğu bulunmaktadır. Ayrıca, belediyelerin gelir ve gider dengesini iyi kurgulama zorunluluğu bulunmaktadır. Anacak, bu şekilde sınırları içinde yaşayan halka iyi hizmet götürebilirler. Bu yüzden ikinci girdi ve çıktı faktörü olarak, Toplam Giderler ve toplam Gelirler bağı kurulmuştur. Son olarak da belediyelerin elde ettiği gelirleri yatırıma ne kadar yönlendirdiğinin ölçülmesi gereği bulunmaktadır. Çünkü belediye üretme ve hizmet yeridir. Bunun için de, üçüncü girdi ve çıktı faktörü olarak Vergi + Vergi Dışı Gelir Toplamı ile Yatırım Giderleri bağıntısı kurulmuş ve etkinlik ölçümüne gidilmiştir. Bilgiler, 18 belediyenin faaliyet raporlarından, nüfus bilgileri ise DİE istatistiklerinden alınmıştır.

Veri zarflama analizinde yer verilen belediyelerin seçiminde ise şu hususlara dikkat edilmiştir. Belediyenin, ilgili yıllara ait 6 yıllık yayımlanmış faaliyet raporunun bulunması, faaliyet raporlarındaki bilgilerin tam olması, ayrıca iç denetim birimlerinin 2009 yılı itibarıyla faaliyete başlaması ve İDKK'nın yayımlamış olduğu kamu kurumlarına ait Genel Faaliyet Raporları'nda faaliyet sonuçlarının yer almasına dikkat edilmiştir.

Bununla beraber, araştırmada belediye sayısının 18 olması hususunda ise, bilimsel bir formül esas alınmıştır. Analizin güvenilirliği açısından bu sayı önemlidir.

$2 \times \text{Giriş Faktörü Sayısı} \times \text{Çıkış Faktörü Sayısı} = \text{En az birim sayısı}$ (Dokuz Eylül Üniversitesi, a.g.m.)

Bu formül ile 18 adet belediye tespit edilmiş ve uygulama bu belediyelere yapılmıştır.

Veri zarflama analizinde veri toplama ve sınıflandırma işlemleri tamamlandıktan sonra, iç denetime geçiş aşaması olan atamaların yapıldığı, eğitimlerin sürdüğü ve geleneksel denetimin uygulanmaya devam ettiği (2006-2007-2008) dönemi ile eğitimlerin genel anlamda tamamlanıp iç denetimin fiili olarak yapıldığı (2009-2010-2011) dönemine ait etkinliklerin hesaplanarak karşılaştırılması yapılmıştır. Böylelikle de, hangi dönemin daha etkin olduğu ortaya konmaya çalışılmıştır.

Tablo.4.23: Veri Zarflama Analizinde Kullanılan Veriler

NO	BELEDİYELER	DÖNEMLER	GİRİŞ FAKTÖRLERİ			ÇIKIŞ FAKTÖRLERİ		
			PERSONEL SAYISI	TOPLAM GİDERLER	VERGİ+VERGİ DİŞİ+DİĞER GELİRLER TOPLAMI	NÜFUS	TOPLAM GELİRLER	YATIRIM GİDERLERİ
1	İSTANBUL	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM(ORTALAMA)	12.923	4.330.924.768	3.540.127.045	12.496.460	3.540.127.045	2.500.205.839
		(2009-2010-2011) İÇ DENETİM(ORTALAMA)	13.609	6.598.268.871	5.837.826.114	13.128.869	5.837.826.114	3.034.443.164
2	İZMİR	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM(ORTALAMA)	2.706	897.083.400	1.001.138.276	3.163.318	1.001.188.276	291.260.098
		(2009-2010-2011) İÇ DENETİM(ORTALAMA)	3.302	1.322.393.359	1.465.139.406	3.399.499	1.465.189.406	492.171.020
3	BURSA	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM(ORTALAMA)	1.933	447.479.231	394.338.429	1.751.857	394.308.429	251.380.454
		(2009-2010-2011) İÇ DENETİM(ORTALAMA)	2.029	646.481.906	496.635.058	1.902.866	496.605.058	305.059.635
4	ADANA	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM(ORTALAMA)	1.537	379.801.879	283.010.379	1.517.948	283.010.379	174.918.091
		(2009-2010-2011) İÇ DENETİM(ORTALAMA)	1.725	392.020.573	375.885.402	1.590.782	375.885.402	94.380.420
5	ANTALYA	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM(ORTALAMA)	1.287	255.077.758	214.457.749	889.129	214.457.749	111.628.653
		(2009-2010-2011) İÇ DENETİM(ORTALAMA)	1.407	341.438.707	269.636.609	999.681	269.686.609	106.247.149
6	MERSİN	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM(ORTALAMA)	1.441	207.858.711	195.332.339	822.084	195.332.339	141.091.506
		(2009-2010-2011) İÇ DENETİM(ORTALAMA)	1.419	197.792.357	243.547.052	842.830	243.547.052	38.365.306

NO	BELEDİYELER	DÖNEMLER	GİRİŞ FAKTÖRLERİ			ÇIKIŞ FAKTÖRLERİ		
			PERSONEL SAYISI	TOPLAM GİDERLER	VERGİ+VERGİ DIŞI+DİĞER GELİRLER TOPLAMI	NÜFUS	TOPLAM GELİRLER	YATIRIM GİDERLERİ
7	ESKİŞEHİR	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM(ORTALAMA)	942	131.878.567	104.672.615	587.872	104.672.615	67.214.047
		(2009-2010-2011) İÇ DENETİM(ORTALAMA)	912	151.164.243	158.365.338	631.740	158.365.338	44.931.867
8	KÜTAHYA	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM(ORTALAMA)	376	66.158.472	58.141.595	209.329	58.141.595	33.705.115
		(2009-2010-2011) İÇ DENETİM(ORTALAMA)	397	90.469.064	79.655.784	224.065	79.655.784	34.424.827
9	ÇANAKKALE	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM(ORTALAMA)	478	44.990.496	37.369.893	87.914	37.369.893	11.901.100
		(2009-2010-2011) İÇ DENETİM(ORTALAMA)	483	53.936.774	55.241.159	102.378	55.241.159	14.793.265
10	DENİZLİ	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM(ORTALAMA)	791	179.915.720	161.400.636	401.266	161.400.636	100.958.903
		(2009-2010-2011) İÇ DENETİM(ORTALAMA)	1.098	244.861.291	221.384.237	499.721	221.384.237	107.346.973
11	SİVAS	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM(ORTALAMA)	755	108.871.749	90.048.256	292.499	90.048.256	26.088.438
		(2009-2010-2011) İÇ DENETİM(ORTALAMA)	708	140.419.272	134.288.930	312.558	134.288.930	23.415.450
12	PENDİK	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM(ORTALAMA)	509	107.887.493	100.861.115	524.438	100.861.115	46.566.512
		(2009-2010-2011) İÇ DENETİM(ORTALAMA)	571	143.915.483	145.267.295	582.008	145.267.295	41.464.973

NO	BELEDİYELER	DÖNEMLER	GİRİŞ FAKTÖRLERİ			ÇIKIŞ FAKTÖRLERİ		
			PERSONEL SAYISI	TOPLAM GİDERLER	VERGİ+VERGİ DIŞI+DİĞER GELİRLER TOPLAMI	NÜFUS	TOPLAM GELİRLER	YATIRIM GİDERLERİ
13	BAĞCILAR	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM(ORTALAMA)	543	133.442.846	137.769.565	719.784	137.769.565	47.760.532
		(2009-2010-2011) İÇ DENETİM(ORTALAMA)	514	185.387.219	181.840.836	736.576	181.840.836	60.075.593
14	KAĞITHANE	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM(ORTALAMA)	363	80.748.301	87.678.035	416.680	87.678.035	32.456.419
		(2009-2010-2011) İÇ DENETİM(ORTALAMA)	344	104.061.495	116.908.698	416.726	116.908.698	42.985.101
15	MAMAK	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM(ORTALAMA)	1.136	92.546.208	79.084.663	505.281	79.084.663	19.389.066
		(2009-2010-2011) İÇ DENETİM(ORTALAMA)	1.058	98.912.891	99.893.423	541.229	99.893.423	7.937.191
16	KONAK	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM(ORTALAMA)	1.225	135.521.129	133.532.355	629.261	133.532.355	21.450.939
		(2009-2010-2011) İÇ DENETİM(ORTALAMA)	962	105.795.541	109.219.249	404.631	109.219.249	10.442.456
17	SELÇUKLU	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM(ORTALAMA)	479	60.859.348	59.550.020	456.332	59.550.020	23.857.241
		(2009-2010-2011) İÇ DENETİM(ORTALAMA)	448	72.500.581	89.237.688	485.178	89.237.688	20.449.443
18	KOCASINAN	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM(ORTALAMA)	453	44.432.386	48.448.033	338.732	48.448.033	17.981.299
		(2009-2010-2011) İÇ DENETİM(ORTALAMA)	401	64.442.093	64.695.904	353.869	64.695.904	18.864.951

Kaynak: İlgili Belediyelerin Faaliyet Raporları

Tablo 4.24: Veri Zarflama Analizi Sonuçları (Belediyeler Bazında)

NO	BELEDİYELER	DÖNEMLER								
			THETA 1	SIRA	THETA 2	SIRA	THETA 3	SIRA	THETA ORT.	SIRA
1	İSTANBUL	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM(ORTALAMA)	0,7291	6	0,7324	18	0,9778	2	1,0	1
		(2009-2010-2011) İÇ DENETİM(ORTALAMA)	0,6734	6	0,7185	15	0,8462	2	0,8865	3
2	İZMİR	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM(ORTALAMA)	0,8814	2	1,0	1	0,4028	15	0,6799	8
		(2009-2010-2011) İÇ DENETİM(ORTALAMA)	0,7186	4	0,8998	4	0,5468	7	0,7657	5
3	BURSA	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM(ORTALAMA)	0,6833	8	0,7896	12	0,8826	4	0,9121	2
		(2009-2010-2011) İÇ DENETİM(ORTALAMA)	0,6546	7	0,6238	20	1,0	1	0,8843	4
4	ADANA	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM(ORTALAMA)	0,7447	5	0,6677	20	0,8557	6	0,8148	5
		(2009-2010-2011) İÇ DENETİM(ORTALAMA)	0,6437	8	0,7786	12	0,4109	14	0,4460	9
5	ANTALYA	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM(ORTALAMA)	0,5209	10	0,7533	15	0,7206	8	0,5416	12
		(2009-2010-2011) İÇ DENETİM(ORTALAMA)	0,4959	10	0,6414	19	0,6413	5	0,4418	10
6	MERSİN	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM(ORTALAMA)	0,4302	12	0,8420	7	1,0	1	0,6937	7
		(2009-2010-2011) İÇ DENETİM(ORTALAMA)	0,4146	12	1,0	1	0,2578	18	0,2314	15
7	ESKİŞEHİR	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM(ORTALAMA)	0,4705	11	0,7112	19	0,8890	3	0,5698	10
		(2009-2010-2011) İÇ DENETİM(ORTALAMA)	0,4835	11	0,8508	5	0,4619	12	0,4114	12
8	KÜTAHYA	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM(ORTALAMA)	0,4198	13	0,7874	13	0,8026	7	0,5081	14
		(2009-2010-2011) İÇ DENETİM(ORTALAMA)	0,3939	13	0,7150	16	0,7035	4	0,4291	11
9	ÇANAKKALE	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM(ORTALAMA)	0,1387	20	0,7442	16	0,4409	14	0,0872	20
		(2009-2010-2011) İÇ DENETİM(ORTALAMA)	0,1479	20	0,8317	7	0,4359	13	0,1162	18
10	DENİZLİ	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM(ORTALAMA)	0,3825	16	0,8038	9	0,8660	5	0,5100	13
		(2009-2010-2011) İÇ DENETİM(ORTALAMA)	0,3177	16	0,7342	14	0,7893	3	0,3987	13
11	SİVAS	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM(ORTALAMA)	0,2921	19	0,7411	17	0,4011	16	0,1663	16
		(2009-2010-2011) İÇ DENETİM(ORTALAMA)	0,3081	18	0,7766	13	0,2838	17	0,1471	17
12	PENDİK	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM(ORTALAMA)	0,7769	4	0,8377	8	0,6392	9	0,7967	6
		(2009-2010-2011) İÇ DENETİM(ORTALAMA)	0,7115	5	0,8197	9	0,4647	11	0,5868	7

13	BAĞCILAR	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM(ORTALAMA)	1,0	1	0,9251	4	0,4799	13	0,8499	3
		(2009-2010-2011) İÇ DENETİM(ORTALAMA)	1,0	1	0,9229	11	0,5378	8	1,0751	2
14	KAĞITHANE	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM(ORTALAMA)	0,8655	3	0,9729	3	0,5125	12	0,8266	4
		(2009-2010-2011) İÇ DENETİM(ORTALAMA)	0,8456	2	0,9124	3	0,5985	6	1,0	1
15	MAMAK	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM(ORTALAMA)	0,3354	17	0,7657	14	0,3394	18	0,1669	15
		(2009-2010-2011) İÇ DENETİM(ORTALAMA)	0,3571	15	0,8202	8	0,1293	20	0,0820	20
16	KONAK	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM(ORTALAMA)	0,3873	14	0,8829	5	0,2224	20	0,1457	19
		(2009-2010-2011) İÇ DENETİM(ORTALAMA)	0,2936	19	0,8384	6	0,1556	19	0,0830	19
17	SELÇUKLU	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM(ORTALAMA)	0,7183	7	0,8767	6	0,5546	10	0,6690	9
		(2009-2010-2011) İÇ DENETİM(ORTALAMA)	0,7559	3	0,9996	2	0,3730	15	0,6104	6
18	KOCASİNAN	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM(ORTALAMA)	0,5638	9	0,9770	2	0,5138	11	0,5421	11
		(2009-2010-2011) İÇ DENETİM(ORTALAMA)	0,6160	9	0,8153	10	0,4747	10	0,5162	8

Tablo 4.25: Geleneksel Denetim Dönemi Sonuçları (2006-2007-2008)

<u>BELEDİYELER</u>	<u>G1Ç1SCORE</u>	<u>G2Ç2SCORE</u>	<u>G3Ç3SCORE</u>	<u>TOPLAMSCORE</u>
İSTANBUL	0.7291	0.7324	0.9778	1.0000
İZMİR	0.8814	1.0000	0.4028	0.6799
BURSA	0.6833	0.7896	0.8826	0,9121
ADANA	0.7447	0.6677	0.8557	0.8148
ANTALYA	0.5209	0.7533	0.7206	0.5416
MERSİN	0.4302	0.8420	1.0000	0.6937
ESKİŞEHİR	0.4705	0.7112	0.8890	0.5698
KÜTAHYA	0.4198	0.7874	0.8026	0.5081
ÇANAKKALE	0.1387	0.7442	0.4409	0.0872
DENİZLİ	0.3825	0.8038	0.8660	0.5100
SİVAS	0.2921	0.7411	0.4011	0.1663
PENDİK	0.7769	0.8377	0.6392	0.7967
BAĞCILAR	1.0000	0.9251	0.4799	0.8499
KAĞITHANE	0.8655	0.9729	0.5125	0.8266
MAMAK	0.3354	0.7657	0.3394	0.1669
KONAK	0.3873	0.8829	0.2224	0.1457
SELÇUKLU	0.7183	0.8767	0.5546	0.6690
KOCASİNAN	0.5638	0.9770	0.5138	0.5421

Tablo 4.26: İç Denetim Dönemi Sonuçları(2009-2010-2011)

<u>BELEDİYELER</u>	<u>G1Ç1SCORE</u>	<u>G2Ç2SCORE</u>	<u>G3Ç3SCORE</u>	<u>TOPLAMSCORE</u>
İSTANBUL	0.6734	0.7185	0.8462	0.8865
İZMİR	0.7186	0.8998	0.5468	0.7657
BURSA	0.6546	0.6238	1.0000	0.8843
ADANA	0.6437	0.7786	0.4109	0.4460
ANTALYA	0.4959	0.6414	0.6413	0.4418
MERSİN	0.4146	1.0000	0.2578	0.2314
ESKİŞEHİR	0.4835	0.8508	0.4619	0.4114
KÜTAHYA	0.3939	0.7150	0.7035	0.4291
ÇANAKKALE	0.1479	0.8317	0.4359	0.1162
DENİZLİ	0.3177	0.7342	0.7893	0.3987
SİVAS	0.3081	0.7766	0.2838	0.1471
PENDİK	0.7115	0.8197	0.4647	0.5868
BAĞCILAR	1.0000	0.9229	0.5378	0.9279
KAĞITHANE	0.8456	0.9124	0.5985	1.0000
MAMAK	0.3571	0.8202	0.1293	0.0820
KONAK	0.2936	0.8384	0.1556	0.0830
SELÇUKLU	0.7559	0.9996	0.3730	0.6104
KOCASİNAN	0.6160	0.8153	0.4747	0.5162

Tablo 4.27: Geleneksel Denetim Dönemi Etkinlik Sonuçları (2006-2007-2008)

DMU	THETA	SCORE	THETA_PER	SCORE_PER
İSTANBUL	2.388477	2.439660	0.993123081	1,000000
İZMİR	2.006185	2.284640	0.834167042	0.936458
BURSA	2.191423	2.355859	0.911188737	0.965651
ADANA	1.784041	2.268382	0.741799877	0.929794
ANTALYA	1.942484	1.995129	0.807680107	0.817790
MERSİN	2.354046	2.272399	0.978806793	0.931441
ESKİŞEHİR	1.567756	2.070963	0.651869412	0.848874
KÜTAHYA	1.391720	2.010001	0.578674095	0.823886
ÇANAKKALE	1.168895	1.323895	0.486023814	0.542656
DENİZLİ	1.996325	2.052496	0.830067194	0.841304
SİVAS	1.157149	1.434459	0.481140021	0.587975
PENDİK	1.833779	2.254118	0.762480863	0.923948
BAĞCILAR	2.405016	2.405013	1.000000000	0.985798
KAĞITHANE	1.858645	2.351353	0.772820088	0.963804
MAMAK	1.281189	1.440652	0.532715439	0.590513
KONAK	1.270321	1.492787	0.528196425	0.611883
SELÇUKLU	1.653532	2.150074	0.687534831	0.881301
KOCASİNAN	1.560604	2.054926	0.648895544	0.842300

Tablo 4.28: İç Denetim Dönemi Etkinlik Sonuçları (2009-2010-2011)

DMU	THETA	SCORE	THETA_PER	SCORE_PER
İSTANBUL	1.816331	2.237902	0.738127799	0.949755
İZMİR	2.165084	2.165000	0.879855160	0.918816
BURSA	2.278297	2.278295	0.925863060	0.966898
ADANA	1.628393	1.833125	0.661752537	0.777970
ANTALYA	1.275868	1.778606	0.518492215	0.754832
MERSİN	1.461873	1.672000	0.594081693	0.709589
ESKİŞEHİR	1.460058	1.796071	0.593343984	0.762244
KÜTAHYA	1.304750	1.812437	0.530229354	0.769190
ÇANAKKALE	1.101039	1.415626	0.447444524	0.600785
DENİZLİ	1.841211	1.841209	0.748238509	0.781400
SİVAS	1.320636	1.368591	0.536685209	0.580824
PENDİK	1.995704	1.995701	0.811021977	0.846966
BAĞCILAR	2.460727	2.334411	1,000000000	0.990713
KAĞITHANE	1.887101	2.356294	0.766887263	1,000000
MAMAK	1.412282	1.306508	0.573928506	0.554476
KONAK	1.287575	1.287572	0.523249670	0.546439
SELÇUKLU	2.128398	2.128394	0.864946845	0.903280
KOCASİNAN	1.508924	1.905822	0.613202218	0.808822

DEA Frontier paket programı ile girdi odaklı CCR yöntemi ile analiz neticesinde, belediye bazında geleneksel denetim döneminde (2006-2007-2008) toplam faktör etkinliğinde en etkin olan belediye İstanbul Büyükşehir Belediyesi, 1. Faktör etkinliğinde en etkin belediye Bağcılar Belediyesi, 2. Faktör etkinliğinde İzmir Büyükşehir Belediyesi, 3. Faktör etkinliğinde ise Mersin Büyükşehir Belediyesi etkindir.

İç denetim döneminde (2009-2010-2011) toplam faktör etkinliğinde en etkin olan belediye Kağıthane Belediyesi, 1. Faktör etkinliğinde en etkin belediye Bağcılar Belediyesi, 2. Faktör etkinliğinde Mersin Büyükşehir Belediyesi, 3. Faktör etkinliğinde ise Bursa Büyükşehir Belediyesi etkindir.

Tablo 4.29: Veri Zarflama Analizi Sonuçları (Genel Bazda İki Dönemin Karşılaştırması)

SIRA NO	DÖNEMLER	GİRİŞ FAKTÖRLERİ			ÇIKIŞ FAKTÖRLERİ		
		PERSONEL SAYISI	TOPLAM GİDERLER	VERGİ+VERGİ DIŞI+DİĞER GELİRLER TOPLAMI	NÜFUS	TOPLAM GELİRLER	YATIRIM GİDERLERİ
1	GENEL ORTALAMA (2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM	1.660	428.032.137	373.721.167	1.433.699	373.721.167	217.767.458
2	GENEL ORTALAMA (2009-2010-2011) İÇ DENETİM	1.744	608.570.096	563.595.455	1.508.623	563.595.455	249.916.599

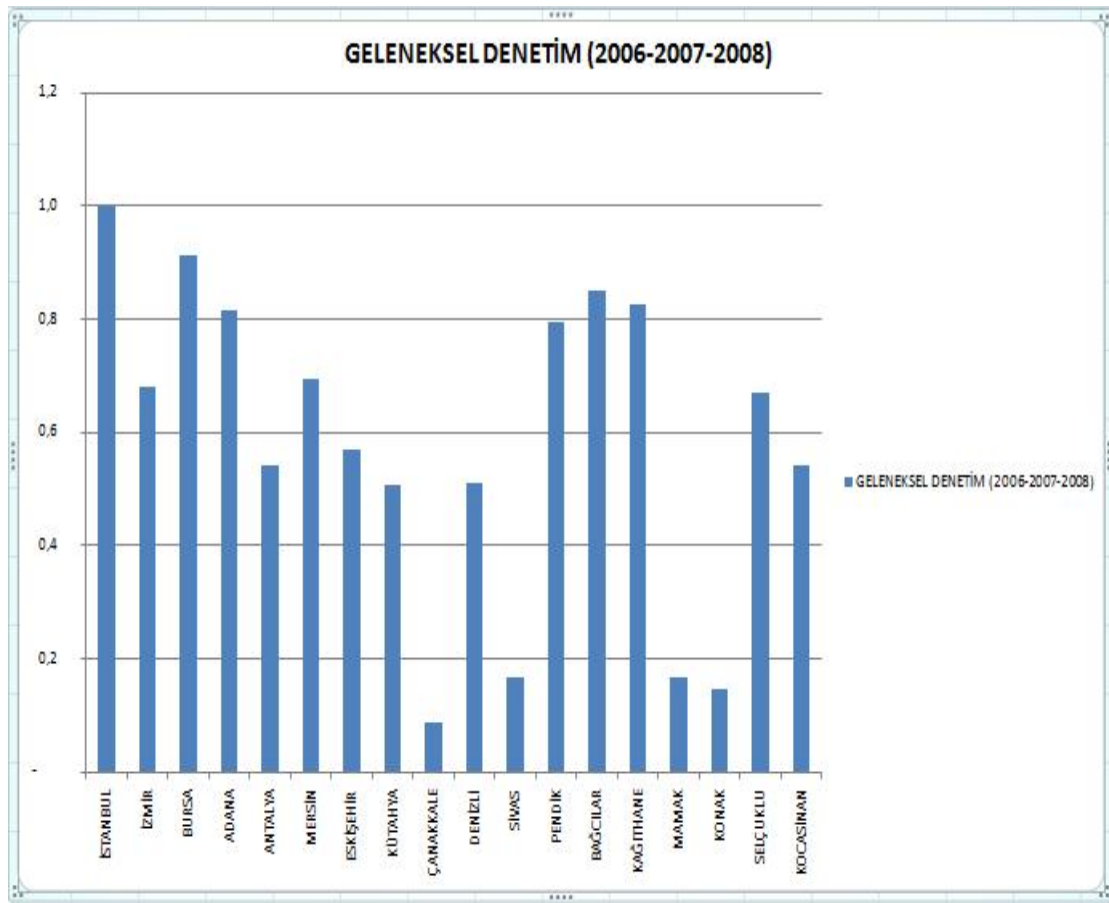
SIRA NO	DÖNEMLER								
		THETA 1	SIRA	THETA 2	SIRA	THETA3	SIRA	THETA ORT.	SIRA
1	GENEL ORTALAMA (2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM	0,991	2	0,945	2	1,0	1	1,0	1
2	GENEL ORTALAMA (2009-2010-2011) İÇ DENETİM	1,0	1	1,0	1	0,782	2	0,811	2

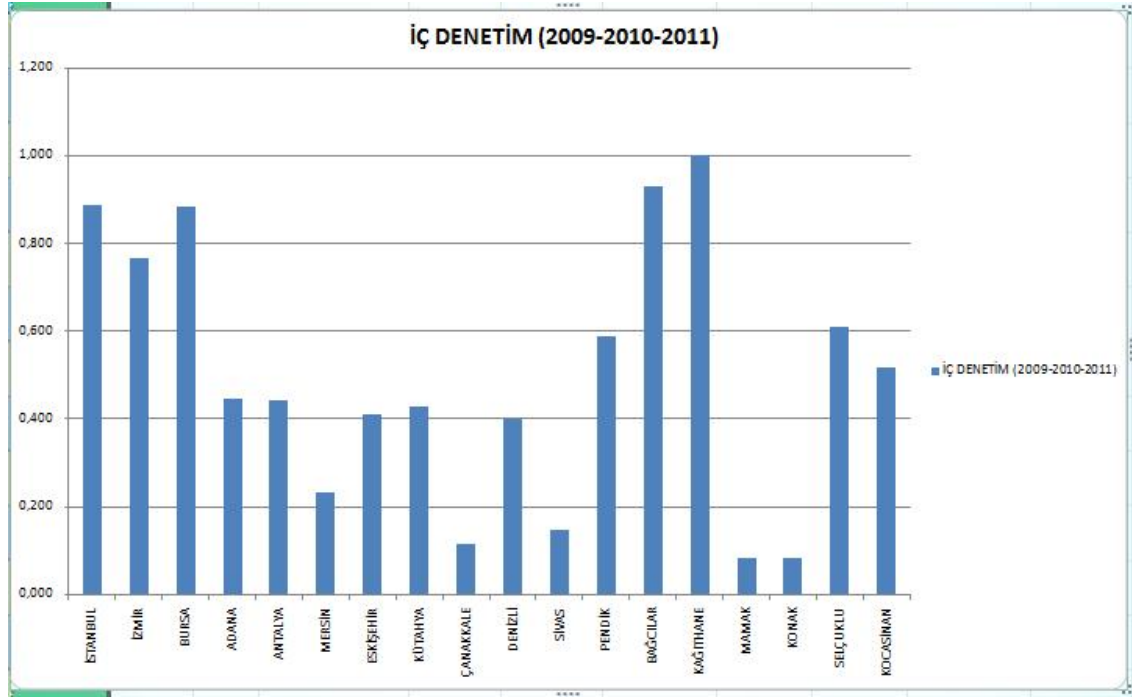
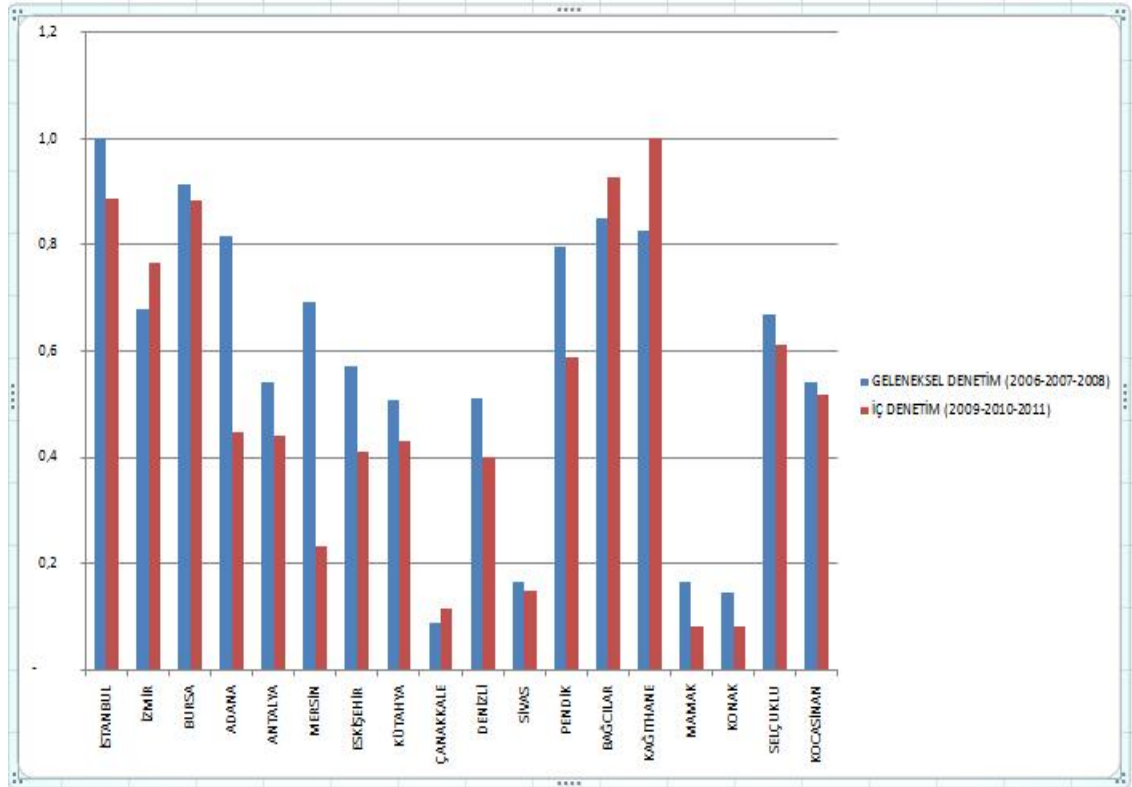
Tablo 4.29. Devamı:

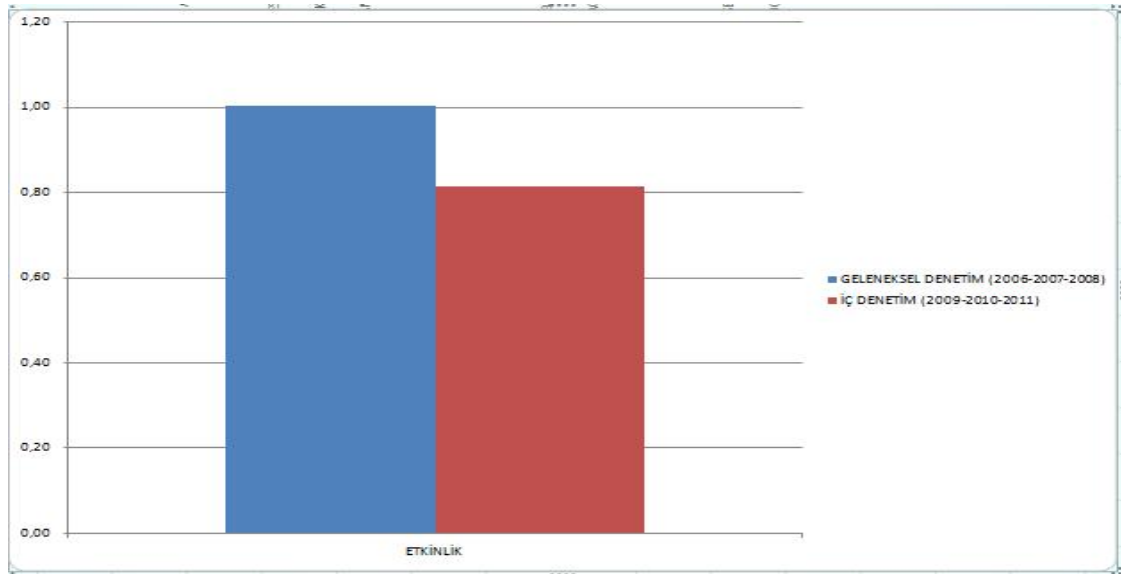
BELEDİYELER	DÖNEMLER	ETKİNLİK
İSTANBUL	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM ORTALAMA	1,00
	(2009-2010-2011) İÇ DENETİM ORTALAMA	1,00
İZMİR	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM ORTALAMA	1,00
	(2009-2010-2011) İÇ DENETİM ORTALAMA	1,00
BURSA	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM ORTALAMA	1,00
	(2009-2010-2011) İÇ DENETİM ORTALAMA	1,00
ADANA	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM ORTALAMA	1,00
	(2009-2010-2011) İÇ DENETİM ORTALAMA	0,895
ANTALYA	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM ORTALAMA	0,849
	(2009-2010-2011) İÇ DENETİM ORTALAMA	0,887
MERSİN	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM ORTALAMA	1,00
	(2009-2010-2011) İÇ DENETİM ORTALAMA	0,464
ESKİŞEHİR	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM ORTALAMA	0,893
	(2009-2010-2011) İÇ DENETİM ORTALAMA	0,826
KÜTAHYA	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM ORTALAMA	0,796
	(2009-2010-2011) İÇ DENETİM ORTALAMA	0,861
ÇANAKKALE	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM ORTALAMA	0,137
	(2009-2010-2011) İÇ DENETİM ORTALAMA	0,233
DENİZLİ	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM ORTALAMA	0,799
	(2009-2010-2011) İÇ DENETİM ORTALAMA	0,8
SİVAS	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM ORTALAMA	0,261
	(2009-2010-2011) İÇ DENETİM ORTALAMA	0,295
PENDİK	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM ORTALAMA	1,00
	(2009-2010-2011) İÇ DENETİM ORTALAMA	1,00
PENDİK	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM ORTALAMA	1,00
	(2009-2010-2011) İÇ DENETİM ORTALAMA	1,00
BAĞCILAR	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM ORTALAMA	1,00
	(2009-2010-2011) İÇ DENETİM ORTALAMA	1,00
KAĞITHANE	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM ORTALAMA	1,00
	(2009-2010-2011) İÇ DENETİM ORTALAMA	1,00
MAMAK	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM ORTALAMA	0,262
	(2009-2010-2011) İÇ DENETİM ORTALAMA	0,164
KONAK	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM ORTALAMA	0,228
	(2009-2010-2011) İÇ DENETİM ORTALAMA	0,166
SİĞİRCI	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM ORTALAMA	1,00
	(2009-2010-2011) İÇ DENETİM ORTALAMA	1,00
KOCAELİ	(2006-2007-2008) GELENEKSEL DENETİM ORTALAMA	0,050
	(2009-2010-2011) İÇ DENETİM ORTALAMA	1,00

DEA Frontier paket programı ile analiz neticesinde, genel bazda her geleneksel denetim dönemi ile iç denetim dönemi karşılaştırılmış ve sonuçta geleneksel denetim dönemi iç denetim dönemine göre daha etkindir. 1. ve 2. faktör etkinliğinde iç denetim dönemi daha etkin olmasına karşın, 3. Faktör ve toplam faktör etkinliğinde geleneksel denetim dönemi daha etkindir. Toplam etkinlik puanına göre geleneksel denetim dönemi iç denetim döneminden daha etkindir.

Grafik 4.5: Belediye Bazında Geleneksel Denetim Dönemi Etkinlik Sonuçları



Grafik 4.6: Belediye Bazında İç Denetim Dönemi Etkinlik Sonuçları**Grafik 4.7:** Belediye Bazında Geleneksel Denetim ve İç Denetim Etkinliğinin Karşılaştırılması

Grafik 4.8: Dönemsel Bazda Geleneksel Dönem ve İç Denetim Etkinlik Karşılaştırması

Veri zarflama yöntemiyle, DEA Frontier paket programı ile girdi odaklı CCR yöntemi ile analiz neticesinde, belediye bazında geleneksel denetim döneminde (2006-2007-2008) toplam faktör etkinliğinde en etkin olan belediye İstanbul Büyükşehir Belediyesi, 1. Faktör etkinliğinde en etkin belediye Bağcılar Belediyesi, 2. Faktör etkinliğinde İzmir Büyükşehir Belediyesi, 3. Faktör etkinliğinde ise Mersin Büyükşehir Belediyesi olmuştur.

İç denetim döneminde (2009-2010-2011) ise, toplam faktör etkinliğinde en etkin olan belediye Kağıthane Belediyesi ve Bağcılar Belediyesi, 1. Faktör etkinliğinde en etkin yine belediye Bağcılar Belediyesi, 2. Faktör etkinliğinde Mersin Büyükşehir Belediyesi, 3. Faktör etkinliğinde ise Bursa Büyükşehir Belediyesi olmuştur.

Belediyelerin iki dönem sonuçları etkinlik açısından karşılaştırılacak olursa;

İstanbul Büyükşehir Belediyesi'nin iç denetim etkinliği toplam puanı, geleneksel denetim dönemi etkinliği toplam puanına göre düşüş göstermiştir.

İzmir Büyükşehir Belediyesi'nin iç denetim etkinliği toplam puanı, geleneksel denetim dönemi etkinliği toplam puanına göre artış göstermiştir.

Bursa Büyükşehir Belediyesi'nin iç denetim etkinliği toplam puanı, geleneksel denetim dönemi etkinliği toplam puanına göre düşüş göstermiştir.

Adana Büyükşehir Belediyesi'nin iç denetim etkinliği toplam puanı, geleneksel denetim dönemi etkinliği toplam puanına göre düşüş göstermiştir. Etkinlik açısından en yüksek düşüşlerden biri bu belediyede yaşanmıştır.

Antalya Büyükşehir Belediyesi'nin iç denetim etkinliği toplam puanı, geleneksel denetim dönemi etkinliği toplam puanına göre düşüş göstermiştir.

Mersin Büyükşehir Belediyesi'nin iç denetim etkinliği toplam puanı, geleneksel denetim dönemi etkinliği toplam puanına göre düşüş göstermiştir. Etkinlik açısından en yüksek düşüşlerden biri de bu belediyede yaşanmıştır.

Eskişehir Büyükşehir Belediyesi'nin iç denetim etkinliği toplam puanı, geleneksel denetim dönemi etkinliği toplam puanına göre düşüş göstermiştir.

Kütahya Belediyesi'nin iç denetim etkinliği toplam puanı, geleneksel denetim dönemi etkinliği toplam puanına göre düşüş göstermiştir.

Çanakkale Belediyesi'nin iç denetim etkinliği toplam puanı, geleneksel denetim dönemi etkinliği toplam puanına göre artış göstermiştir. Fakat, bu belediye 18 belediye arasında etkinlik puanı en düşük dört belediyeden biridir.

Denizli Belediyesi'nin iç denetim etkinliği toplam puanı, geleneksel denetim dönemi etkinliği toplam puanına göre düşüş göstermiştir. Bunun sebebi de personel sayısında yaşanan büyük artıştır. 18 belediye arasında her iki dönem arasında personel sayısını en çok artıran belediyedir ve etkinlik puanını düşüren sebep de her iki dönem arasındaki çok fazla olan personel artışıdır.

Sivas Belediyesi'nin iç denetim etkinliği toplam puanı, geleneksel denetim dönemi etkinliği toplam puanına göre düşüş göstermiştir. Bu belediye de, etkinlik puanı en düşük dört belediyeden biridir.

Pendik Belediyesi'nin iç denetim etkinliği toplam puanı, geleneksel denetim dönemi etkinliği toplam puanına göre düşüş göstermiştir.

Bağcılar Belediyesi'nin iç denetim etkinliği toplam puanı, geleneksel denetim dönemi etkinliği toplam puanına göre artış göstermiştir. Bu belediye, iç denetim döneminde en etkin ikinci belediyedir.

Kağıthane Belediyesi'nin iç denetim etkinliği toplam puanı, geleneksel denetim dönemi etkinliği toplam puanına göre artış göstermiştir. İç denetim döneminin en etkin belediyesidir.

Mamak Belediyesi'nin iç denetim etkinliği toplam puanı, geleneksel denetim dönemi etkinliği toplam puanına göre düşüş göstermiştir. Bu belediye de, etkinlik puanı en düşük dört belediyeden biridir.

Selçuklu Belediyesi'nin iç denetim etkinliği toplam puanı, geleneksel denetim dönemi etkinliği toplam puanına göre düşüş göstermiştir.

Kocasinan Belediyesi'nin iç denetim etkinliği toplam puanı, geleneksel denetim dönemi etkinliği toplam puanına göre düşüş göstermiştir.

İstanbul Büyükşehir Belediyesi, geleneksel denetim döneminde yatırımları diğer belediyelere göre fazla olduğu için daha etkin çıkmıştır. İç denetim sürecinde bu etkinliğini yitirmesinin nedeni ise, yapılan veri zarflama analizi neticesinde, iç denetim dönemindeki yatırım artışını personel sayısını oran olarak daha fazla artırarak sağlamasıdır. Bu da etkinliğini düşürmüştür. İç denetim döneminde 1. olan Kağıthane Belediyesi ise her iki dönem arasında gelirlerini artırmış, bunu yatırımlarına yansıtarak yatırımlarını % 32,4 artırmış ve bütün bunları personel sayısını azaltarak yapmıştır. Her iki belediye arasındaki nüfus orantısının, etkinliğe katkısı incelenecek olursa, İstanbul Büyükşehir Belediyesi'nin nüfusu Kağıthane Belediyesi'nin nüfusunun 31,5 katı iken, personel sayısı olarak İstanbul Büyükşehir Belediyesi, Kağıthane Belediyesinin 39,5 katıdır. Çalışan personel başına düşen nüfus, Kağıthane Belediyesi'nde daha fazladır. Haliyle, Kağıthane Belediyesi bu durumda da dezavantajlı olmasına rağmen daha etkin çıkmıştır. Bu sonuç, SONAR araştırma şirketinin Türkiye çapında yaptığı en başarılı

belediye başkanı anket sonuçları ile de örtüşmektedir. Büyükşehir Belediyeleri sınırları içinde yer alan il ve ilçeler arasında yapılan ankette ilk beşte yer alan belediyelerden sadece Kağıthane Belediyesi veri zarflama analizi yönteminde yer almış ve anket neticesinde 5. başarılı belediye olmuştur.

Tablo 4.30: 2012 Yılı En Başarılı Belediye Başkanları Anketi (SONAR)

TÜRKİYE GENELİNDE EN BAŞARILI İLÇE BELEDİYE BAŞKANLARI						
İLK 10 SİRALAMA						
Genel olarak düşündüğünüzde mevcut belediye başkanınızın gelişme performansından memnunuz musunuz?						
	BELEDİYE BAŞKANI	BELEDİYE	EVLİ	HAFT	KİŞİ	TOPLAM
1	MUSTAFA SARIĞÖL	ŞİŞLİ	72,5	20,8	6,7	100
2	MUSTAFA DEMİR	FATİH	63,6	29,1	7,3	100
3	MUSTAFA KARA	ÜSKÜDAR	61,5	31,4	6,7	100
4	M.TEVFİK GÖKSU	ESENLER	57,4	33,1	9,5	100
5	FAZLI KILIÇ	KAĞITHANE	55,8	35,5	8,7	100

Kaynak: SONAR

Veri zarflama analizi neticesinde, genel olarak iki dönem kıyaslamasında, 1. faktör ve 2. faktör etkinliğinde iç denetim dönemi etkin çıkmış, 3. faktör ve toplam faktör etkinliğinde ise geleneksel denetim dönemi etkin çıkmıştır. İç denetim döneminde genel olarak belediyelerin gelirleri yükselmesine rağmen, gelirlerden yatırımlara ayrılan paydaki büyük düşüş iç denetim döneminin etkinliğini olumsuz anlamda etkilemiştir. Belediyelerin gelirleri artmış, ama yatırımların payı iç denetim döneminde gelirlere oranla azalmıştır. Belediyeler, gelirlerini halka yatırım anlamında aynı oranda yansıtmamıştır. Halbuki, belediyelerin esas görevi gelir elde edip, bunu yatırım yaparak vatandaşa yansıtmaktır.

18 adet belediye ayrı ayrı incelenecek olursa, yatırım giderleri arasında her iki dönem arasında büyük düşüşler bulunmakta bu düşüşlerde iç denetim döneminde çoğunluktadır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Araştırmada, yerli ve yabancı literatür taraması ile bir çok bilimsel eserin kütüphane ve internet ortamında incelenmesiyle beraber, görüşme metodu, araştırmada kullanılacak verilerin toplanması ve bunların neticesinde yapılan anket ve veri zarflama analizi sonucunda, “Kamu Sektöründe İç Denetim’in Etkinliği’nin Ölçülmesi İle İlgili Belediyeler Üzerine Uygulama” adlı tezin uygulama sonuçları özetle şu şekilde ortaya çıkmış ve çıkan sonuçlarla ilgili önerilerde bulunulmuştur.

Ülkemizde, devletimiz tarafından 2003 yılında 5018 Sayılı Kanun’un kabulü ile iç denetim için önemli bir adım atılmıştır. Fakat, iç denetim mevzuatının oluşturulmasında ise, ülkemizin önemli diğer sorunlarından dolayı, süreç maalesef çok ağır işlemiştir. Kanunun, iç denetimle ilgili maddelerinin yürürlüğe girmesi 1 Ocak 2006 tarihini, Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği’nin yürürlüğe girmesi 26 Aralık 2007 tarihini, Kamu İç Denetim Standartları’nın yürürlüğe girmesi ise 16.08.2011 tarihini bulmuştur. Mevzuatın tamamlanabilmesi için geçen süre sekiz yıl olmuştur ve bu sürenin çoğu kayıp süredir.

5018 Sayılı Kanun’un iç denetimle ilgili maddeleri 1 Ocak 2006’da yürürlüğe girmiş olsa da, gerek iç denetçi atamalarının yapılması, gerek atanan iç denetçilerin eğitimi ve İç Denetim Başkanlığı veya İç Denetim Birimleri’nin oluşturulması ile birlikte, genel olarak iç denetimin belediyelerde tam anlamıyla başlaması, atama ve eğitim süreçlerinin tamamlanmasıyla beraber, çok az sayıda kurumda 2008 yılını, kurumların çok büyük bir çoğunluğunda ise 2009 yılını bulmuştur. Bu ağır süreç, maalesef şimdiye kadar iç denetime bazı kurumlarımız tarafından yeteri kadar ilgi gösterilip gösterilmediği sorusunu gündeme getirmekte ve ” Kamu’da iç denetim acaba herkes tarafından yeteri kadar ilgi görüyor mu?” sorusu cevap aramaktadır. 2012 yılına kadar, iç denetçi kadrosu olmasına rağmen atama yapmamış ve iç denetim birimi kurmamış olan 37 il belediyesi ve 4 büyükşehir belediyesi örneği de iç denetime bazı belediyelerce yeteri kadar ilgi gösterilmemesine örnek verilebilir.

Bu ağır işleyen süreçten sonra, iç denetimi uygulayan kamu kurumlarında iç denetimin etkin olarak yapılıp yapılmadığının cevaplanması gereği bulunmaktaydı. Bunun için de, iç denetimin etkinliğini ölçmeyi amaçlayan bir anket çalışması ile

belediyelerde geleneksel denetim ve iç denetimin etkinliğini ölçmeyi hedefleyen ve her iki dönemin etkinlik bazında karşılaştırmasını yapan veri zarflama analizi araştırmaları yapılmıştır.

Her iki araştırma tamamlandığında genel olarak ortaya çıkan sonuçlar şunlardır:

- a) İç denetçilerin kadro olarak bulundukları kurumun dışında bağımsız bir kuruma bağlanmasının, iç denetimin bağımsızlığı anlamında önemli olduğuna ve iç denetimin etkinliğini artıracağına,
- b) İ.D.K.K.'nın organizasyondaki konumu itibarıyla pasif bir konumda kaldığına ve bu durumun da iç denetimin etkinliğini düşürdüğüne,
- c) Kurumların bir kısmının her yıl sistemli bir şekilde amaç ve hedeflerine yönelik riskleri belirlemediğine, riskleri yüksek olan yerlerden değil de, düşük riskli yerlerden iç denetime başlandığına ve risklerin gerçekleşme olasılığının yılda en az bir kez analiz edilmediğine,
- d) İç denetime gereken önem verilirse, yolsuzluk ve suistimalleri başlamadan önleyeceğine,
- e) Kurumlarda çalışan diğer personelin iç denetimi ve iç kontrolü yeterince bilmediği ve yeterince sahiplenmediğine,
- f) İç denetim mevzuatında eksiklikler bulunduğu, mevzuatın geç tamamlandığına, bu durumun da iç denetimin etkinliğini düşürdüğüne, iç denetimin etik kurallara ve mevzuata uygun olarak yapıldığında kuruma katma değer ekleme işlevini başarıyla yerine getireceğine,
- g) İç denetim standartlarının Avrupa ve Dünya'daki örnekleri ile uyumlu olduğuna ve standartların eksiksiz olarak uygulanması durumunda iç denetimin etkinliğinin artacağına,
- h) İç denetim mevzuatının ve organizasyonunun tamamlandığında, faaliyet sonuçları üzerinde olumlu etkisi olacağına ve iç denetimin kurum gelirlerini ve yatırımları artıracığına ve faaliyet sonuçlarına olumlu etki yapacağına, dair tespitler yapılmıştır.

Anket araştırmasından sonra, anketten elde edilen sonuçların olumlu ve olumsuz anlamda teyidini almak için, 18 belediyede iç denetimin etkinliğinin ölçümüyle ilgili bir

veri zarflama analizi yöntemiyle araştırma yapılmış ve belediyelerin her iki döneme ait sonuçları etkinlik açısından karşılaştırılmıştır. İç denetim döneminde, genel olarak belediyelerin gelirleri yükselmesine rağmen gelirlerden yatırımlara ayrılan paydaki büyük düşüş, iç denetim döneminin etkinliğini olumsuz anlamda etkilemiştir. Belediyelerin gelirleri az da olsa artmış, ama iç denetim döneminde gelirlerde artış olmasına oranla yatırımlar büyük oranda düşmüştür. Belediyeler, iç denetim döneminde yatırım anlamında gelirlerini halka aynı oranda yansıtmamıştır. Halbuki, belediyelerin esas görevi gelir elde edip, bunu yatırım yaparak vatandaşa yansıtmak ve yatırımlar yoluyla hizmette bulunmaktır.

Geleneksel denetim döneminde 9 belediye etkin, 9 belediye ise etkin değildir. Geleneksel dönemde etkin olan belediyeler, İstanbul, İzmir, Bursa, Adana, Mersin, Pendik, Bağcılar, Kağıthane ve Selçuklu belediyeleridir. İç denetim döneminde ise 8 belediye etkin, 10 belediye ise etkin değildir. Etkin olan belediyeler ise; İstanbul, İzmir, Bursa, Pendik, Bağcılar, Kağıthane, Selçuklu ve Kocasinan belediyeleridir. Her iki dönemde etkin olan belediyeler, İstanbul, İzmir, Bursa, Pendik, Bağcılar, Kağıthane ve Selçuklu Belediyeleri'dir. 18 belediyenin 14'ünde iç denetim etkinlik puanı, geleneksel denetim etkinlik puanına göre düşüş göstermiştir. 4 belediyenin etkinlik puanı ise artış göstermiştir.

Genel anlamda ise, iç denetimin etkinlik puanı, geleneksel denetim etkinlik puanına göre düşük çıkmıştır. Bu anlamda, belediyeler geleneksel denetim döneminde iç denetim dönemine göre daha etkindir. Sonuçta, iç denetim döneminde yatırımlar düştüğü için, etkinliğin de düştüğü tespiti yapılmıştır. Yatırımların ihale ile yapılması zorunluluğu ve kamuda daha önceki yıllarda sıklıkla ihalelerde yolsuzlukların görülmesi ile iç denetimin yolsuzlukları başlamadan önleyeceğine dair anket araştırmasında elde edilen sonuç arasında bağ kurulacak olunursa, ihalelerdeki sıkı denetim yatırımların azalmasına neden olabilecek bir durum olabilir.

Araştırma sonuçlarına göre genel olarak öneriler ise şunlardır:

a) İç denetimin etkinliğinin artırılması için, iç denetimde yapısal birkaç değişikliğe gidilmesi, İ.D.K.K.'nın yeniden yapılandırılması ve daha etkin bir konuma getirilmesi zorunluluğu bulunmaktadır. Örneğin, İ.D.K.K., Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu

modeline benzer bir biçimde iç denetçilerin özlük ve sicil işlerinin takibini yapabilir. İç denetçiler kadro olarak da bulundukları kurumda faaliyet gösterebilirler. Bu durum da, iç denetçilerin daha bağımsız denetim yapmasını ve daha etkin sonuç almasını sağlayabilir.

b) İç denetimin daha etkin duruma getirilebilmesi için, mevzuattaki eksiklikler hızla tamamlanmalıdır.

c) İç denetimin tüm çalışanlar tarafından sahiplenilmesi ve iç denetimin daha hızlı ve etkin yürütülebilmesi için kamu personelinin tamamını kapsayacak eğitimler ve seminerler düzenlenmeli ve tüm kamu personeli iç denetim ile iç kontrol konusunda bilinçlendirilmeli ve aydınlatılmalıdır.

d) Belediyelerde eskiden beri süregelen bir sorun olarak, bir kişinin yapabileceği iş için iki veya daha fazla kişinin istihdam edilmesi, belediyelerin etkinliğini düşürmektedir. Etkinliği düşük belediyelerde, istihdam politikasının yeniden gözden geçirilip revize edilmesi, belediyelerin etkinliğini, sonuçta da dolaylı olarak iç denetimin etkinliğini ve başarısını artıracaktır.

e) Personel anlamında bir kişinin işini iki ve üç kişinin yaptığı belediyelerin çoğunda iç denetçi istihdamı konusunda tam tersi bir durum yaşanmaktadır. Örneğin, Erzurum ve Konya Büyükşehir Belediyeleri'nde iç denetimi bir veya iki iç denetçi ile götürmek iç denetimin etkinliğini azaltabilecek bir unsurdur. Kocaeli Büyükşehir Belediyesi'nde ise, 2012 yılına kadar bir tane bile iç denetçi ataması yapılmamıştır. İç denetim, teftiş kurulu aracılığıyla götürülmektedir.

f) İç denetçilerin, halihazırda düşük riskli yerlerden denetime başlamaları iç denetimin etkinliğini düşürecek bir husustur. Riski yüksek yerlerden denetime başlanması, hem denetim de süre kayıplarını önleyecek, hem de iç denetimin etkinliğini artıracaktır.

g) Belediyelerde yetki devri işlemlerinin tamamlanması, denetimin daha hızlı ilerlemesini sağlayacaktır. Bir çok belediyede yetki devri işlemlerinin zamanında yapılmaması iç denetiminde etkinliğini düşürmektedir. Yetki devrinin zamanında ve eksiksiz yapılması iç denetimin etkinliğini artıracak önemli hususlar arasındadır.

h) İç denetimin etkinliğinin düşmesine dolaylı olarak sebep olabilecek olan iç denetçilerin farklı kurumlarda farklı maddi haklara sahip olması durumu ise, eşit işe eşit ücret kapsamında değerlendirilerek çözülebilecek hususlardandır.

EKLER

Ek 1

20...-20... YILLARINA İLİŞKİN İÇ DENETİM PLANI EKİ ÇİZELGESİ					
İÇ DENETİM FAALİYETLERİ		Risk Önceliği	Yıllar		
			2010	2011	2012
Denetim Yönetimi Faaliyetleri					
Denetim Faaliyetleri					
	Denetlenecek Süreçler				
	1				
	2				
	3				
	4				
	5				
	6				
	7				
	8				
	9				
	..				
Danışmanlık Faaliyetleri					
	Danışmanlık Yapılacak Süreçler				
	1				
	2				
	3				
	4				
	5				
	6				
	7				
	8				
	9				
	..				
Eğitim Faaliyetleri (.....)					
İhtiyat İçin Ayrılan Denetim Kaynağı (.....)					
Toplam Denetim Kaynağı (adam/gün).....					

Ek 2

20... YILI İÇ DENETİM PROGRAMI							
İÇ DENETİM FAALİYETLERİ		DENETÇİ / DENETÇİLER				TARİH	SÜRE (Adam/Gün)
Denetim Yönetimi Faaliyetleri							
Denetim Faaliyetleri							
Denetim Alanları	Denetim Yapılacak İl/Kuruluş	Denetim Türü	Risk ve Denetim Önceliği	İç Denetçi / Denetçiler	Denetim Gözetim Sorumlusu		
Danışmanlık Faaliyetleri							
	Danışmanlık Alanları	İlgili Birim	Denetçi / Denetçiler		TARİH		
Eğitim Faaliyetleri							
İhtiyat İçin Ayrılan Denetim Kaynağı							
Program Dışı Denetim Faaliyetleri							
Program Dışı Danışmanlık Faaliyetleri							
Mevzuat Çalışması							
Toplam Denetim Kaynağı (adam/gün)							

Ek 3

T.C
AİLE VE SOSYAL POLİTİKALAR BAKANLIĞI
İç Denetim Birimi Başkanlığı

Sayı :

Ankara, /

/ 20...

Konu: Görevlendirme

Sayın
İç Denetçi

Yıllık program kapsamında, Makamın .../.../ 20.... tarih ve sayılı Onayları ilesürecinin denetimiyle / danışmanlığıyla görevlendirilmiş bulunmaktasınız. Denetiminizin İç Denetim Birim Yönergesi ve İç Denetim Rehberinde yer alan prensipler çerçevesinde gerçekleştirilmesini ve düzenlenecek raporun İç Denetim Birim Başkanlığına iletilmesini rica ederim.

Başkanı

İç Denetim Birim

Denetimin Konusu :

Denetimin Kapsamı :

Denetimin Hedefleri :

Planlanan Denetimin Süresi :

Görevlendirilen Diğer İç Denetçiler :

Denetim Gözetim Sorumlusu :

Ek 4

**T.C.
AİLE VE SOSYAL POLİTİKALAR BAKANLIĞI
İç Denetim Birimi Başkanlığı**

Sayı :

Ankara, / /

20...

Konu: Denetim Bildirimi

**..... GENEL MÜDÜRLÜĞÜNE/DAİRE BAŞKANLIĞINA/İL
MÜDÜRLÜĞÜNE**

Biriminiz faaliyetleri içinde yer alan sürecinin denetimi .../.../..... tarihinde başlayacaktır.

Söz konusu denetim, Müsteşarlık Makamının .../.../..... tarihli onayıyla yürütülmekte olan yılı Denetim Programında yer almaktadır.

Denetimin kapsamı temel olarak; faaliyetleri olup, kesin kapsam İç Denetçilerimiz tarafından biriminizle yapılacak görüşmeler sonucunda belirlenecektir.

Denetim, İç Denetçi/İç Denetçiler tarafından gerçekleştirilecek olup, denetim sonucu hazırlanacak rapor tarafınıza verilecektir.

Denetimin başarıyla sonuçlanması için iş birliğiniz ve bilgi paylaşımınız büyük önem arz etmektedir.

Bilgilerinize arz/rica ederim.

Başkanı

İç Denetim Birim

Dağıtım Listesi:

.....Genel Müdürlüğü

..... Daire Başkanlığı

Ek 5

 T.C. Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı	İç Denetim Birimi Başkanlığı	<table border="1"> <tr> <td style="text-align: center;">REFERAN S</td> </tr> <tr> <td style="height: 40px;"></td> </tr> </table>	REFERAN S																							
REFERAN S																										
ÇALIŞMA KAĞIDI																										
DENETİM NUMARASI																										
DENETİM KONUSU																										
TEST	... Çalışma Planı - ... Soru (Referans No)																									
AMAÇ	Personel sayısındaki değişiklikler göz önünde bulundurularak, geçmiş üç yılda, tahsis edilen ödenek tutarlarıyla ödenek kullanımlarının karşılaştırılması																									
YÖNTEM	Gözlemlene, Hesaplama																									
EDİNİLEN BİLGİ	Yıllar itibarıyla personel sayısındaki değişim ve ödenek ilişkisine aşağıdaki tabloda yer verilmiştir: Personel sayısına ilişkin bilgiler insan kaynakları daire başkanlığı'nın tarih ve sayılı yazısı ekindeki tablolardan alınmıştır. Ödenek ve gerçekleşme rakamları SGD Başkanlığının tarih ve sayılı yazısı ekindeki tablolardan alınmıştır. (Referans No) <table border="1" data-bbox="560 1167 1342 1346"> <thead> <tr> <th></th> <th>2004</th> <th>2005</th> <th>2006</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Bir Önceki yılki Ödenek</td> <td>1.118.500</td> <td>1.118.500</td> <td>1.125.000</td> </tr> <tr> <td>Cari Yıl Ödenegi</td> <td>1.118.500</td> <td>1.125.000</td> <td>1.200.000</td> </tr> <tr> <td>Cari Yıl Gerçekleşme</td> <td>*1.267.600</td> <td>1.038.200</td> <td>980.700</td> </tr> <tr> <td>Personel Sayısındaki Planlan Değişim</td> <td>210</td> <td>-305</td> <td>-120</td> </tr> <tr> <td>Personel Sayısında Gerçekleşen Değişim</td> <td>198</td> <td>-380</td> <td>-95</td> </tr> </tbody> </table> * ek ödenek kullanılmıştır. Personel sayısındaki değişiklikler dikkate alınmadan ödenek tahsis edilmesi uygulamasının yılında ödeneklerin yetmemesine ve yıllarında ise fazla ödenek tahsisine yol açtığı görülmektedir.			2004	2005	2006	Bir Önceki yılki Ödenek	1.118.500	1.118.500	1.125.000	Cari Yıl Ödenegi	1.118.500	1.125.000	1.200.000	Cari Yıl Gerçekleşme	*1.267.600	1.038.200	980.700	Personel Sayısındaki Planlan Değişim	210	-305	-120	Personel Sayısında Gerçekleşen Değişim	198	-380	-95
	2004	2005	2006																							
Bir Önceki yılki Ödenek	1.118.500	1.118.500	1.125.000																							
Cari Yıl Ödenegi	1.118.500	1.125.000	1.200.000																							
Cari Yıl Gerçekleşme	*1.267.600	1.038.200	980.700																							
Personel Sayısındaki Planlan Değişim	210	-305	-120																							
Personel Sayısında Gerçekleşen Değişim	198	-380	-95																							
SONUÇ	Ödenek tahsisinin personel sayısındaki muhtemel değişim göz önünde bulundurularak yapılması daha etkin bir kaynak planlamasına yol açacaktır. Konunun denetim bulgu formunda değerlendirilmesine karar verilmiştir. (Referans No)																									

Ek 6



 T.C. Sağlık ve Sosyal Politikalar Bakanlığı	İç Denetim Birimi Başkanlığı	REFERANS
AÇILIŞ TOPLANTI TUTANAĞI		
Denetimin Numarası		
Denetim Konusu		
Toplantı Tarihi		
Toplantıya Katılan İç Denetçiler	1-..... 2-..... 3-.....	
Denetlenen Birim Yöneticisinin Adı ve Unvanı		
Toplantıya Katılan Denetlenen Birim Personeli	1-..... 2-..... 3-..... 4-.....	
Gündeme Getirilen Önemli Konular		
(imza) (imza) (imza) (imza)		



Ek 7

		İç Denetim Birimi Başkanlığı					REFERANS
RİSK KONTROL MATRİSİ							
Birim/Süreç	Alt Süreç	Mevcut Durum ve İşleyişin açıklanması	Yapısal Riskler	Kontrol Önlemleri	Bakiye Riskler	Kontrol Eksikliğinin Açıklanması	Uygulanacak Denetim Testleri

HAZIRLAYAN		GÖZDEN GEÇİREN	
[TARİH]	[PARAF]	[TARİH]	[PARAF]

Ek 8

19 /

 T.C. Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı	İç Denetim Birimi Başkanlığı				REFERANS	
DENETİM SÜRE PLANI FORMU						
DENETİM NUMARASI						
DENETİM KONUSU						
	Planlanan Tarih ve Süre		Revize Edilen Tarih ve Süre		Gerçekleşen Tarih ve Süre	
Ön Çalışma						
Açılış Toplantısı						
Bireysel Denetim Süre Planının Hazırlanması						
Risk Kontrol Matrisinin hazırlanması Potansiyel sorunlu alanların belirlenmesi						
Denetim Test Formlarının hazırlanması						
Bireysel Çalışma Programının hazırlanması						
Denetim Testlerinin uygulanması						
Bulguların oluşturulması ve önerilerin geliştirilmesi						
Bulguların denetlenen birim ile paylaşılması						
Kapanış toplantısı						
Denetlenen birimden Bulgulara ilişkin alan cevapların, aksiyonun değerlendirilmesi ve nihai görüş oluşturulması						
Nihai denetim raporunun hazırlanması ve sunumu						
TOPLAM SÜRE						

Ek 9

 T.C. Adalet Bakanlığı	İç Denetim Birimi Başkanlığı	REFERANS
DENETİM SÜRESİ VE KAYNAĞI REVİZYON FORMU		
Denetim Adı		
Denetim Numarası		
Toplam Planlanmış Denetim Süresi		
İstenen Değişiklik		
Revize Edilmiş Planlanan Denetim Süresi		
Revizyon İstenmesinin Nedeni		
Toplam Planlanmış Denetim Kaynağı		
İstenen Değişiklik		
Revize Edilmiş Planlanan Denetim Kaynağı		
Revizyon İstenmesinin Nedeni		

HAZIRLAYAN		GÖZDEN GEÇİREN	
[TARİH]	[PARAF]	[TARİH]	[PARAF]

Ek 10

 T.C. Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı	İç Denetim Birimi Başkanlığı	REFERANS
BİREYSEL ÇALIŞMA PLANI		

I. GENEL BİLGİLER

Denetim Adı :
 Denetim Numarası :
 Denetimin Başlama Tarihi :
 Denetimin Bitiş Tarihi :
 Denetim Türü :
 Denetlenen Birim :
 Lokasyonlar :

II. DENETİMİN AMAÇ VE HEDEFLERİ

- Sürece ilişkin iç kontrollerin etkinliği ve verimliliğini değerlendirmek,
- Sürecin etkinliği ve verimliliğini geliştirmeye yönelik önerilerde bulunmak

III. DENETİMİN KAPSAMI :

IV. ÖNCEKİ DENETİME İLİŞKİN BİLGİLER

Denetim Numarası :
 Rapor Tarihi :
 Önemli Bulgular :

HAZIRLAYAN		GÖZDEN GEÇİREN	
[TARİH]	[PARAF]	[TARİH]	[PARAF]

Ek 11

 T.C. Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı	İç Denetim Birimi Başkanlığı	REFERANS
BULGU FORMU		
Konu		
Bulgu No		
Önem Düzeyi	Yüksek/Orta/Düşük	
İlgili Çalışma Kağıdı Referansı		
Tespit		
Neden		
Riskler ve Etkileri		
Kriterler		
Öneri		

HAZIRLAYAN		GOZDEN GEÇİREN	
[TARİH]	[PARAF]	[TARİH]	[PARAF]

Ek 12

 T.C. Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı	
DENETLENEN BİRİM	
DENETİM KONUSU	
DÜZENLENME TARİHİ	
VERİ TABANI BULGU GİRİŞ FORMU	
Rapor Numarası	
Bulgu Numarası	
Bulgunun Özeti	
Beklenen Aksiyonlar	
Orijinal Tamamlanma Tarihi	
Aksiyonun Alınmasından Sorumlu Birim/Birimler	
Bulgunun Durumu	
Test Gerekliyor mu?	Evet () Hayır()

Ek 13

 T.C. İçişleri Bakanlığı Denetim Birimi	İç Denetim Birimi Başkanlığı	<table border="1"> <tr> <td style="text-align: center;">REFERANS</td> </tr> <tr> <td> </td> </tr> </table>	REFERANS	
REFERANS				
İÇ KONTROL SORGU FORMU				
DENETLENEN BİRİM				
DENETİM KONUSU				
KONTROL ORTAMI				
a) Etik Değerler ve Çalışma İlkeleri	Evet	Hayır	Yorumlar	
1. Kurum, çalışanların uymak zorunda oldukları dörttürük ve etik kuralların oluşturmuş mudur ve oluşturulmuşsa çalışanlara bildirilmiş midir?				
2. Çalışanlar, ne tür davranış ve eylemlerin kurumun etik değerlerine, çalışma ilkelerine göre kabul edilemez olduğunu; ne tür davranışların da etik değerler kapsamında değerlendirilebileceği ve etik olmayan davranışlar sergiledüklerinde karşılaşılabilecek yaptırımların neler olduğu konusunda yeterli bilgiye sahip midir?				
3. Kurum yönetimi, sık sık ve açık olarak dörttürük ve etik değerlerin kurumları için ne anlam ifade ettiğini ve önemini toplantılarda, çalışanlara aktarıyor mu?				
4. Yönetim, bizzat kendi davranışları ve eylemleriyle çalışanlarına etik değerler ve dörttürük konularında örnek oluyor mu?				
5. Dörttürük ve etik değerler açısından örnek davranışlar sergileyen personel, çeşitli ödüllendirme mekanizmalarıyla teşvik edilerek kurumda etik değerlerin yüceltilmesine çalışıyor mu?				
6. Yönetim, dörttürük ve etik kurallara aykırı hareket eden çalışanlara gerekli cezai ya da idari yaptırımları uyguluyor mu?				
b) Ehliyet ve Liyakat				
7. Yönetim, kurum faaliyetlerinin yerine getirilmesine ilişkin olarak uygun iş tanımları çıkarmış mudur? Bu iş tanımlarında, işin yürütülmesi için gerekli bilgi, tecrübe ve eğitim gibi nitelikler objektif olarak belirlenmiş midir?				
8. Yönetim ve çalışanlar, görevlerinin gerektirdiği uzmanlık bilgisine, tecrübeye ve eğitime sahip midir? Yönetim, işlerinin yürütülmesinde danışmanlara ya da teknik uzmanlara gereğinden fazla güvenmekte midir?				
9. Çalışanlar, işin gerektirdiği eğitimleri almışlar mıdır ve görev ve sorumluluklarının yerine getirme yetisine sahip midir?				
10. Her bir çalışan için nitelik, iş verimliliği, liderlik, ekip çalışması vb. alanlarda kısa ve uzun vadeli performans hedefleri konulmuş mudur? Yükselmelerde konulan performans kriterleri dikkate alınmakta mıdır?				

Ek 14

 T.C. Sağlık ve Sosyal Politikalar Bakanlığı	İç Denetim Birimi Başkanlığı	REFERANS
KAPANIŞ TOPLANTI TUTANAĞI		
DENETİM KONUSU		
DENETİM NUMARASI		
TOPLANTI TARİHİ		
TOPLANTIYA KATILAN İÇ DENETÇİLER		
DENETLENEN BİRİM YÖNETİCİSİNİN ADI VE UNVANI		
TOPLANTIYA KATILAN DENETLENEN BİRİM PERSONELİNİN ADI SOYADI		
BULGULAR		
- - - - -		
DENETLENEN BİRİM YÖNETİMİNİN MÜTALASI		
- - - - - (imza) (imza) (imza) (imza)		

Ek 15

 T.C. Adalet ve Sosyal Politikalar Bakanlığı	İç Denetim Birimi Başkanlığı	REFERANS		
İÇ DENETİM DEĞERLENDİRME FORMU				
DENETİM NUMARASI				
DENETİM KONUSU				
Lütfen iç denetim faaliyetini aşağıda belirtilen alanlarda derecelendiriniz. Eğer bir soruya cevap vermezseniz, basitçe o soruya baştan sona bir çizgi çekiniz.				
Değerlendirme Kriteri	Çok İyi	İyi	Orta	Zayıf
PROFESYONEL YETERLİLİK				
1. İç Denetçilerin teknik yeterliliği	☐ 4	☐ 3	☐ 2	☐ 1
2. İç Denetçilerin profesyonelliği	☐ 4	☐ 3	☐ 2	☐ 1
3. İş faaliyetlerinize ilişkin İç Denetçinin bilgisi/başarı faktörleri	☐ 4	☐ 3	☐ 2	☐ 1
4. İç Denetçi ve biriminiz arasındaki ilişkinin düzeyi ve uyumu	☐ 4	☐ 3	☐ 2	☐ 1
İŞİN KAPSAMI				
5. Denetim için önemli çalışma alanlarının seçilmesi	☐ 4	☐ 3	☐ 2	☐ 1
6. Denetimin amacı ve kapsamının denetim öncesinde size bildirilmesi	☐ 4	☐ 3	☐ 2	☐ 1
7. Denetim alanlarına ilişkin önerilerinizin dâhil edilmesi	☐ 4	☐ 3	☐ 2	☐ 1
DENETİM ÇALIŞMASININ PERFORMANSI				
8. Denetim süresince ortaya çıkan konuların size geri dönüşü	☐ 4	☐ 3	☐ 2	☐ 1
9. Denetimlerin süresi	☐ 4	☐ 3	☐ 2	☐ 1
10. Denetim raporlarının zamanlılığı	☐ 4	☐ 3	☐ 2	☐ 1
11. Denetim bulgularının doğruluğu	☐ 4	☐ 3	☐ 2	☐ 1
12. Denetim tavsiyelerinin değeri	☐ 4	☐ 3	☐ 2	☐ 1
13. Yazılı denetim raporlarının açıklığı	☐ 4	☐ 3	☐ 2	☐ 1
14. Faaliyetler ve kontrollerin gelişiminde denetimlerin faydası	☐ 4	☐ 3	☐ 2	☐ 1
15. İç denetim sonuçlarının izlenmesi	☐ 4	☐ 3	☐ 2	☐ 1
İÇ DENETİMİN YONETİMİ				
16. İç denetim faaliyetinin amacını anlama düzeyiniz	☐ 4	☐ 3	☐ 2	☐ 1

17. İç denetim yönetiminin etkinliği	☐ 4	☐ 3	☐ 2	☐ 1
--------------------------------------	----------------------------	----------------------------	----------------------------	----------------------------

18. İç denetim ekibinin en güçlü yönleri nelerdir?

19. İç denetime ilişkin çalışmaların nasıl geliştirileceği konusunda önerileriniz var mı?

20. İlave yorumlar.

İmza (seçimli):

Ek 16

 T.C. Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı	İç Denetim Birimi Başkanlığı	<table border="1"> <tr> <th>REFERANS</th> </tr> <tr> <td> </td> </tr> </table>	REFERANS	
REFERANS				
İÇ DENETÇİ DEĞERLENDİRME FORMU				
DENETLENEN BİRİM		İÇ DENETÇİ ADI SOYADI		
DENETİM KONUSU		DEĞERLENDİREN		
	Kriterler	Değerlendirme		
1	Bireysel çalışma planını ve denetim kapsamının belirlenen sürede hazırlanması.	☐ Çok iyi ☐ İyi ☐ Orta ☐ Yetersiz		
2	Çalışma kağıtlarının ve bireysel çalışma planının riskli alanları kapsamı ve uygulanan iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçmek için yeterli olması.	☐ Çok iyi ☐ İyi ☐ Orta ☐ Yetersiz		
3	Bireysel çalışma planının, karşılaşılan durumlara uygun olarak revize edilmesi.	☐ Çok iyi ☐ İyi ☐ Orta ☐ Yetersiz		
4	Doğru başlıklandırılmış, numaralandırılmış ve çapraz referanslandırılmış çalışma kağıtlarının düzenlenmesi.	☐ Çok iyi ☐ İyi ☐ Orta ☐ Yetersiz		
5	Her bir denetim bulgusunun çalışma kağıtları ile desteklenmesi.	☐ Çok iyi ☐ İyi ☐ Orta ☐ Yetersiz		
6	Bulgu formunda yer alan; tespit, neden, risk ve etkileri, kriter ve öneri alanlarının uygun bir şekilde doldurulması.	☐ Çok iyi ☐ İyi ☐ Orta ☐ Yetersiz		
7	Bulguların eksiksiz bir şekilde doğrulanması ve ilgili bütün yöneticilerle paylaşılması.	☐ Çok iyi ☐ İyi ☐ Orta ☐ Yetersiz		
8	Denetimin ve çalışma kağıtlarının zamanında tamamlanması ve teslim edilmesi.	☐ Çok iyi ☐ İyi ☐ Orta ☐ Yetersiz		

Ek 17

MALİYE BAKANLIĞI
İç Denetim Birimi

İÇ DENETİM RAPORU

DENETİM KONUSU

Milli Emlak Genel Müdürlüğü
 Hazine Mülkiyetindeki Taşınmazların Yönetiminin Denetimi

DENETÇİLER

~~~~~ CANDAN (sertifika no)  
 ~~~~~ GÜLER (sertifika no)  
 ~~~~~ AKTAŞ (sertifika no)

**DENETİM GÖZETİM SORUMLUSU**

~~~~~ BAŞPINAR (sertifika no)

RAPOR NO

2007-Sertifika No/Rapor Sayısı, Sertifika No/Rapor Sayısı, Sertifika
 No/Rapor Sayısı

RAPOR TARİHİ

15 Temmuz 2007

RAPOR SUNUMU

RAPOR TARİHİ: 15.07.2007

RAPOR EDİLEN : Adı Soyadı

RAPOR EDEN : Adı Soyadı

DENETİM TÜRÜ : Uygunluk Denetimi

DENETİM KONUSU : ... Maaş Ödemelerinin ... Denetimi

Maliye Bakanlığı İç Denetim Biriminin 2008-2010 dönemlerini kapsayan üç yıllık denetim planı kapsamında hazırlanan 2008 Yılı İç Denetim Programı kapsamında Maliye Bakanlığı ... maaş ödemelerinin denetimi 02.01.2008–31.01.2008 tarihleri arasında gerçekleştirilmiştir.

Denetim Kamu İç Denetim Meslekî Uygulama Standartlarına uygun olarak yapılmıştır.

Nihai rapor, taslak rapordan sonraki görüşmeler ve toplantılarda ele alınan yorum ve cevapları da içermektedir.

Raporun tebliğinden itibaren ... ay içinde izleme aşamasına geçilecek ve belirlenen eylem planına ilişkin gerçekleştirmeler izlenecektir.

Yapılan denetimlerde, düzeltme/iyileştirme gerektiren hususlar tespit edilmiş ve bunlara raporda yer verilmiştir.

İç denetim ekibi, denetlenen birim personeline gösterdikleri sorumluluk ve sağladıkları bilgiler için teşekkür eder.

Denetim Ekibi

(İmza)

..... AKTAŞ

(İmza)

..... GÜLER

(İmza)

..... SÜZEN

RAPOR DAĞITIM LİSTESİ

Üst Yönetici : Adı Soyadı
Ünvanı

Denetlenen Birim Yöneticisi : Adı Soyadı
Ünvanı

Strateji Geliştirme Birimi Yöneticisi : Adı Soyadı
Ünvanı

İç Denetim Koordinasyon Kurulu :

İlgili Diğer Merciler :

RAPOR ÖZETİ

I- DENETİMİN TANITIMI

1. Hukuki Dayanak ve Kapsam: Bakanlığı İç Denetim Birimi

Başkanlığının tarih ve sayılı yazısına ekli İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 40 ıncı maddesine göre hazırlanan Yılı İç Denetim Programı gereğince; Bakanlığı İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı satınalma ve ihale işlemleri; 01.01.2007 – 30.06.2007 tarihleri itibarıyla denetlenmiştir.

2. Amaç: Denetimin amaçları, 10.06.2007 tarihinde yapılan toplantı ile, İMİD Başkanına ve üst düzey idarecilere açıklanmıştır. Denetim ile;

- Satınalma ve ihale süreçlerinin ilgili mevzuata uygun olarak yerine getirilip getirilmediği,
- Satınalma ve ihale süreçlerinde kaynakların etkin, verimli ve ekonomik kullanılıp kullanılmadığının,
- tespit edilmesi amaçlanmıştır.

3. Yöntem: Denetim, risk odaklı olarak planlanmış ve gerçekleştirilmiştir.

4. Denetlenen Birim: Bakanlığı İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı, Bakanlık Teşkilat ve Görevleri Hakkında sayılı Kanun Hükmünde Karanname'nin

.... inci maddesinde belirtilen görevleri yerine getirmek üzere kurulmuştur. Başkanlık, Bakanlık Binasının 7 ve 8 inci katlarında faaliyet göstermektedir. Başkanlıkta, 1 başkan, başkan yardımcısı, şube müdürü ve memur çalışmaktadır.

II- RİSK DEĞERLEMESİ

..... Bakanlığı İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığının satınalma ve ihale

süreçlerinin incelenmesi sonucunda aşağıda gösterilen önemli riskler bulunmuştur.

- İhale işlemlerine Kanun'da belirtilen sürelerin limitinde belirtilen sürelerde başlanması nedeniyle ihale işlemlerinin zamanında yetişememesi ve ihalenin yapılamaması riski,

- Temizlik ihalesinde, firmanın yeterince eleman çalıştırmaması nedeniyle hizmetin

aksama riski

-

III- DENETİM BULGULARI VE ÖNERİLER

Yapılan denetimde aşağıda belirtilen önemli bulgular tespit edilmiştir.

1. Satınalmaların parçalara bölünerek doğrudan temin usulü ile yapıldığı

belirlenmiştir.

Kamu zararına neden olabilecek bu işlem yerine ihtiyaçların zamanında tespit edilerek Kanunda belirtilen ihale usulleriyle yapılmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

2.

IV- RAPORA CEVAP VE EYLEM PLANI

.....tarih ve sayılı İç Denetim raporunda; bulgular ve alınacak önlemler

konusunda 1 inci madde dışında İMİD ile mutabakata varılmış ve eylem planına

bağlanmıştır.

V- UZLAŞILAMAYAN KONULAR

Denetim Bulguları ve Öneriler bölümünde açıklanan 1 inci madde ile ilgili olarak İMİD, doğrudan temin usulü ile yapılan satınalmaların önceden öngörülemez acil ihtiyaçlar için yapıldıklarını ifade etmiştir.

Oysa, alımları 01.01.2007 – 30.06.2007 tarihleri arasında dört defa doğrudan temin usulü ile yapılmıştır. Bu satınalmalar İMİD'in faaliyetleri gereği önceden

öngörülebilir ihtiyaçlardır. Sayılı Kanunun inci maddesinde doğrudan temin usulü ile hangi şartlarda ihale yapılacağı açıklanmıştır.

Bu çerçevede, acil ihtiyaçlar dışındaki alımlarda doğrudan temin yönteminin kullanılmaması ilke olarak benimsenmelidir.

VI- DENETLENEN BİRİMİN GÜÇLÜ VE ZAYIF YÖNLERİ

1. Güçlü Yönler

- İMİD’de satınalma süreçlerinde etkin ve yeterli bir iç kontrol sistemi kurulmuştur.

.....

2. Zayıf Yönler

- Satınalma işlemlerini yürüten görevlilere yeterince eğitim verilmemektedir.

- Çalışanlar kendilerin geliştirme gayreti içerisinde değildir.

.....

DENETİM BULGULARI

| Tespit |
|--|
| İdari şartnameler ve sözleşme tasarıları, ihale hukuku dışındaki hukuk disiplinleri açısından yeterince incelenmemektedir. |
| Nedenler |
| İMİD Yönetiminde idari şartnamelerin ve sözleşme tasarılarının diğer hukuk alanları bakımından da incelenmesinin faydalı olacağına dair bir anlayışının bulunmaması. |
| Riskler ve Etkileri |
| Sözleşmelerin uygulanması sırasında ve uyuşmazlık halinde Bakanlık hak ve çıkarlarının korunamaması veya aleyhine durumların doğması. |
| Kriterler (Mevzuat, Kontroller vb.) |
| 5018 sayılı Kanun ve 4734 sayılı Kanundaki genel ilkeler uyarınca idareciler kamu kaynağının kullanımında ilgili bütün mevzuatı göz önünde bulundurmak zorundadır. |
| Öneriler |
| Belli tutarın üzerindeki idari şartname ve sözleşme tasarıları hakkında, ihale hukuku dışındaki hukuk disiplinleri açısından 4353 sayılı Kanunun 2/A bendi hükmü uyarınca BAHUM’un görüşünün alınması faydalı olacaktır. |

| |
|--|
| |
| Cevap ve Eylem Planı |
| Bundan sonraki uygulamalarda ... tutarının üzerindeki işlere ait idari şartname ve sözleşme tasarıları üzerinde BAHUM incelemesinin sağlanacağı İMİD Yönetimi tarafından ifade edilmiştir. |
| Uzlaşılamayan Konular |
| (Cevap ve Eylem Planı bölümünde iç denetçiyle denetlenen birim yönetimi arasında anlaşmazlık olması durumunda bu bölüm doldurulacaktır) |

Ek 18

**T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
İç Denetim Birimi**

**İNCELEME RAPORU
(Danışmanlık Faaliyetleri)**

RAPORUN KONUSU

~~~~~

**DANIŞMANLIK HİZMETİ TALEP EDEN**

~~~~~

İÇ DENETÇİ

~~~~~ CANDAN (sertifika no)

**RAPOR NO**

2007-Sertifika No/Rapor Sayısı

**RAPOR TARİHİ**

**RAPOR SUNUMU****RAPOR TARİHİ : 15.07.2007**

**RAPOR EDİLEN** : Adı ve Soyadı  
 ..... Müsteşarı

**RAPOR EDEN** : Adı ve Soyadı  
 İç Denetim Birimi Yöneticisi

**İNCELEMENİN NİTELİĞİ** : Danışmanlık hizmeti

**RAPORUN KONUSU** : .....

(Yürütülen görevin hukuki çerçevesi, amacı, kapsamı ve yöntemi kısaca belirtilecektir.)

.....  
 .....

(Yapılan çalışma sonucunda elde edilen önemli bulgular ile bunlara ilişkin değerlendirme ve tavsiyelere özetle yer verilecektir.)

.....  
 .....

(İmza)

**İÇ DENETÇİ**

.....

## (ÖRNEK RAPOR ŞABLONU)

### I- GÖREVE TANIMI

Göreve ilişkin hukuki dayanak, görevin amacı, niteliği, kapsamı, danışmanlık hizmetini talep edenlerin beklentileri ve görev süresi, görevin hangi birimlerle ilgili olduğu gibi bilgilere yer verilir.

Danışmanlık hizmeti talep edenlerle iç denetim birimi/iç denetçi arasında mutabakata bağlanan görev kapsamına ilişkin bilgiler (2201.D1 nolu Standart çerçevesinde) belirtilir. Mutabakat metni yazılı ise rapora eklenir.

### II- YÖNTEM

Görevin yürütülmesi sırasında kullanılan yöntem, yararlanılan araştırma teknikleri gibi bilgilere yer verilir.

### III- YAPILAN ÇALIŞMALAR

Konuya ilişkin mevzuat, standart veya kriter gibi referanslar yazılır.

Danışmanlık görevi kapsamında yapılan çalışma ve analizler, alınan uzman tavsiye ve yardımlarına yer verilir.

Yapılan tespitler ile her bir tespite ilişkin değerlendirmelere yer verilir.

İlgili birimlerin bilgisine başvurulduysa buna ilişkin bilgilere yer verilir.

### IV- RİSK VE KONTROL BİLGİLERİ

Görevin yürütülmesi sırasında, verilen görev kapsamı dışında kalmakla birlikte iç kontrol, risk yönetimi ve yönetim süreçlerine ilişkin tespit edilen ve üst yönetime bildirilmesi gerekli görülen sorunlara yer verilir.

Görev sırasında elde edilen ve daha sonraki denetimlerde değerlendirilebilecek risk ve kontrol bilgileri belirtilir.

Bu bölümde mevcut kontrollerin sistemin yolsuzluk ve usulsüzlükleri önleme kabiliyeti değerlendirilir.

### V- GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Göreve ilişkin genel değerlendirme, kanaat ve tavsiyeler ile varılan sonuç belirtilir.

(İmza)

**İÇ DENETÇİ**

**T.C.  
MALİYE BAKANLIĞI  
İç Denetim Birimi**

**İNCELEME RAPORU  
(Usulsüzlük ve Yolsuzluk Bulgularının Bildirilmesi)**

**RAPORUN KONUSU**

.....

**İÇ DENETÇİ**

..... CANDAN (sertifika no)

**RAPOR NO**

2007-Sertifika No/Rapor Sayısı

## RAPOR SUNUMU

**RAPOR TARİHİ : 15.07.2007**

**RAPOR EDİLEN**

: Adı ve Soyadı  
..... Müsteşarı

**RAPOR EDEN**

: Adı ve Soyadı  
İç Denetim Birimi Yöneticisi

**İNCELEMENİN NİTELİĞİ**

: Usulsüzlük ve yolsuzluk bulgularının bildirilmesi

**RAPORUN KONUSU**

: .....

(Yürütülen görevin hukuki çerçevesi, amacı, kapsamı ve yöntemi kısaca belirtilecektir.)

.....  
.....

(Yapılan çalışma sonucunda elde edilen önemli bulgular ile bunlara ilişkin değerlendirme ve tavsiyelere özetle yer verilecektir.)

.....  
.....

(İmza)

**İÇ DENETÇİ**

.....

## (ÖRNEK RAPOR ŞABLONU)

### I- GÖREV TANIMI

Göreve ilişkin hukuki dayanak, görevin amacı, niteliği, kapsamı, yürütülen çalışmalar, görev süresi, görevin hangi birimlerle ilgili olduğu gibi bilgilere yer verilir.

Usulsüzlük ve yolsuzluğun yürütülen denetim görevi sırasında iç denetçi tarafından mı tespit edildiği yoksa, iç denetim birimine veya iç denetçiye gelen ihbar veya şikayet üzerine mi öğrenilip incelendiği, görevlendirme üzerine yapıldıysa görevlendirmenin, programın tarih ve sayısı gibi bilgiler yazılır.

### II- YÖNTEM

Görevin yürütülmesi sırasında kullanılan yöntem, yararlanılan araştırma teknikleri gibi bilgilere yer verilir.

### III- YAPILAN ÇALIŞMALAR

Konuya ilişkin mevzuat, standart veya kriter gibi referanslar yazılır.

Usulsüzlük veya yolsuzluklara ilişkin olarak elde edilen bulgulara yer verilir. Bu kapsamda, elde edilen deliller ve diğer bilgiler, bilgisine başvurulananların delil niteliği taşıyan beyanları belirtilir.

Usulsüzlük veya yolsuzluğun niteliği, boyutu, gerçekleştirilme biçimi, mali ve mali olmayan etkileri gibi hususlara yer verilir.

### IV- RİSK VE KONTROL BİLGİLERİ

İnceleme konusuyla bağlantılı olarak tespit edilen ve denetim programının hazırlanmasında değerlendirilebilecek risk ve kontrol bilgileri ile buna ilişkin denetçi görüşüne yer verilir.

Sisteme ilişkin olarak üst yöneticiye bildirilmesi önemli bulunan diğer bilgilere de burada yer verilir.

Mevcut kontrollerin sistemin yolsuzluk ve usulsüzlükleri önleme kabiliyeti değerlendirilir.

### V- GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Göreve ilişkin genel değerlendirme, kanaat ve tavsiyeler ile varılan sonuç belirtilir.

Yapılması gerekli iş ve işlemler açık bir şekilde belirtilir.

(İmza)

**İÇ DENETÇİ**

**T.C.  
MALİYE BAKANLIĞI  
İç Denetim Birimi**

**İNCELEME RAPORU  
(İnceleme ve Araştırma Faaliyetleri)**

**İNCELEME/ARAŞTIRMA KONUSU**

.....

**İÇ DENETÇİ**

..... CANDAN (sertifika no)

**RAPOR NO**

2007-Sertifika No/Rapor Sayısı



## RAPOR SUNUMU

**RAPOR TARİHİ : 15.07.2007**

**RAPOR EDİLEN** : Adı ve Soyadı  
..... Müsteşarı

**RAPOR EDEN** : Adı ve Soyadı  
İç Denetim Birimi Yöneticisi

**İNCELEMENİN NİTELİĞİ** : İnceleme ve araştırma faaliyetleri

**RAPORUN KONUSU** : .....

(Yürütülen görevin hukuki çerçevesi, amacı, kapsamı ve yöntemi kısaca belirtilecektir.)

.....  
.....

(Yapılan çalışma sonucunda elde edilen önemli bulgular ile bunlara ilişkin değerlendirme ve tavsiyelere özetle yer verilecektir.)

.....  
.....

(İmza)

**İÇ DENETÇİ**

## (ÖRNEK RAPOR ŞABLONU)

### I- GÖREV TANIMI

İnceleme-araştırma görevinin yıllık programa istinaden mi, program dışı münferit görevlendirme üzerine mi yoksa iç denetçi tarafından resen mi yapıldığı, programa veya görevlendirme yazısına ilişkin tarih ve sayı bilgileri yazılır.

Göreve ilişkin hukuki dayanak, görevin amacı, niteliği, kapsamı, inceleme ve araştırma talep üzerine yapıldıysa üst yönetimin talep ve beklentileri ve görev süresi, görevin hangi birimlerle ilgili olduğu gibi bilgilere yer verilir.

### II- YÖNTEM

Görevin yürütülmesi sırasında kullanılan yöntem, yararlanılan araştırma teknikleri gibi bilgilere yer verilir.

### III- YAPILAN ÇALIŞMALAR

Konuya ilişkin mevzuat, standart veya kriter gibi referanslar yazılır.

Görev kapsamında yapılan çalışma ve analizler, alınan uzman tavsiye ve yardımlarına yer verilir.

Yapılan tespitler, her bir tespite ilişkin değerlendirmelere yer verilir.

İlgili birimlerin bilgisine başvurulduysa buna ilişkin bilgilere yer verilir.

Araştırma konusuyla bağlantılı olarak tespit edilen ve denetim programının hazırlanmasında değerlendirilebilecek risk ve kontrol bilgileri ile buna ilişkin denetçi görüşüne yer verilir.

### IV- GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Göreve ilişkin genel değerlendirme, kanaat ve tavsiyeler ile varılan sonuç belirtilir.

(İmza)

**İÇ DENETÇİ**

## Ek 19

**T.C.  
İÇİŞLERİ BAKANLIĞI  
İç Denetim Birimi**

**(Amblem, logo, resim eklenebilir)**

**2007 YILI  
İÇ DENETİM FAALİYET RAPORU**

.....YILI  
..... FAALİYET RAPORU

**KAPAK**

**ÜST YÖNETİCİ SUNUŞU**

**İÇ DENETİM BİRİM YÖNETİCİSİNİN SUNUŞU**

**I- GENEL BİLGİLER**

- A- Misyon ve Vizyon
- B- Yetki, Görev ve Sorumluluklar
- C- İç Denetim Birimine İlişkin Bilgiler
  - 1- Fiziksel Yapı
  - 2- Örgüt Yapısı
  - 3- Bilgi ve Teknolojik Kaynaklar
  - 4- İnsan Kaynakları
  - 5- Mali Kaynaklar
- D- İdarenin Teşkilat Yapısı
- E- Diğer Hususlar

**II- AMAÇ ve HEDEFLER**

- A- İç Denetim Faaliyetinin Amaç ve Hedefleri
- B- Temel Politikalar ve Öncelikler
- C- Diğer Hususlar

**III- FAALİYETLERE İLİŞKİN BİLGİ VE DEĞERLENDİRMELER**

- A- Denetim Faaliyetleri
- B- Yapılan Tespit ve Öneriler
- C- Uzlaşılamayan Hususlar
- D- Danışmanlık ve Diğer Faaliyetler
- E- Diğer Hususlar

**IV- PERFORMANS BİLGİLERİ**

- A- Kalite Güvence Değerlendirmeleri
- B- Diğer Değerlendirmeler
- C- Onaylanmayan Tespit ve Öneriler

**V- İÇ DENETİMİN KABİLİYET ve KAPASİTENİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

- A- Üstünlükler
- B- Zayıflıklar
- C- Değerlendirme

**VI-İDARENİN RİSKLERİ, RİSK YÖNETİMİ, YÖNETİM VE KONTROL SİSTEMLERİ**

- A- Tanımlanmış Riskler
- B- Mevcut Kontrollerin Etkinliği Ve Yeterliliği
- C- Yeni Risk Alanları İle Bunların Olası Etkileri
- D- Verilen Görüş Ve Öneriler

**VII- EĞİTİM FAALİYETLERİ**

**VIII- ÖNERİ VE TEDBİRLER**

**EKLER**

Ek 20

## ANKET ÇALIŞMASI (İÇ DENETİMİN ETKİNLİĞİ)

*(LÜTFEN TÜM SORULARI EKSİKSİZ DOLDURUNUZ. ANKETİN BİLİMSEL OLARAK GEÇERLİLİĞİ İÇİN BU ÇOK ÖNEMLİDİR.)*

ÇALIŞTIĞINIZ KURUMUNUN ADI :

CEVAPLAYANIN KURUMDAKİ ÜNVANI :

EĞİTİM DURUMUNUZ : LİSANS ( )      Y.LİSANS ( )      DOKTORA ( )

LİSANS BÖLÜMÜNÜZ:

YAŞINIZ :

CİNSİYETİNİZ : ERKEK ( )      KADIN ( )

MESLEKTEKİ ÇALIŞMA SÜRENİZ : ..... YIL

AŞAĞIDAKİ BİLİMSEL ANKET BEŞ BÖLÜMDEN OLUŞMAKTADIR. ANKET'LE KAMU SEKTÖRÜ'NDE GERÇEKLEŞTİRİLEN İÇ DENETİMİN, KURUMUN İÇ KONTROLÜNÜN YETERLİLİĞİNİ ÖLÇMEDEKİ ETKİNLİĞİ İLE İLGİLİ SORULAR SORULACAKTIR. ELDE EDİLEN BİLGİLER TAMAMEN BİLİMSEL AMAÇ İÇİN KULLANILACAKTIR.

## A-İÇ DENETİMİN YAPISI VE İŞLEYİŞİ

|                                                                                                                                                | KESİNLİKLE<br>KATILMIYORUM | KATILMIYORUM             | KARARSIZIM               | KATILYORUM               | KESİNLİKLE               |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
|                                                                                                                                                | 1                          | 2                        | 3                        | 4                        | 5                        |
| 1- İç denetim, geleneksel denetime göre daha etkin ve başarılı sonuçlar alan bir yapıya sahiptir.                                              | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 2- İç denetim, geleneksel denetime göre daha karmaşık bir yapıya sahiptir.                                                                     | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 3- İç denetim, denetleme konusunda bağımsız bir yapıya sahiptir.                                                                               | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 4- İç denetim, yolsuzlukları başlamadan önleyecek bir yapıya sahiptir.                                                                         | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 5- İç denetçilerin kadro olarak çalıştığı kuruma bağlı olarak devam etmesi, denetimin etkinliği açısından gereklidir.                          | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 6- İç denetçilerin kadro olarak Sayıştay, İ.D.K.K. vb. bir başka kuruma bağlanması, denetimin etkinliği açısından olumlu sonuçlar doğurabilir. | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 7- İç denetçilerin, disiplin ve sicil amirinin üst yönetici olması doğru bir uygulamadır.                                                      | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 8- İç denetçinin soruşturma açma yetkisinin olmaması doğru bir uygulamadır.                                                                    | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 9- İç denetimin etkin bir şekilde yürütülebilmesi için, idare yapısında yetki devri işlemleri titizlikle yapılmaktadır.                        | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 10- İç Denetim Koordinasyon Kurulunun iç denetimin yapısındaki yeri ve rolü etkin bir iç denetim için yeterlidir.                              | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |

## B- İÇ DENETİME HAZIRLIK AŞAMASI

|                                                                                                           | KESİNLİKLE<br>KATILMIYORUM | KATILMIYORUM             | KARARSIZIM               | KATILIYORUM              | KESİNLİKLE               |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
|                                                                                                           | 1                          | 2                        | 3                        | 4                        | 5                        |
| 1- Kurum, misyon ve vizyonuna uygun olarak stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler koymuştur.           | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 2- Kurumun ve bağlı birimlerinin hedefleri ölçülebilir ve ulaşılabiliridir.                               | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 3- Kurum, bütçesini stratejik planlarına ve performans programlarına uygun olarak hazırlamaktadır.        | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 4- Kurum, faaliyetler ve mali kararlar hakkındaki yazılı prosedürleri belirlemiştir.                      | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 5- Kurum, personelin yetki ve sorumluluklarını belirleyip, ilgili personele duyurmuştur.                  | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 6- Kurum, iş akış süreçlerindeki imza ve onay mercilerini belirleyip personele duyurmuştur.               | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 7- Kurum, her yıl sistemli bir şekilde amaç ve hedeflerine yönelik riskleri belirlemektedir.              | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 8- Kurum, risklerin gerçekleşme olasılığını ve muhtemel etkilerini yılda en az bir kez analiz etmektedir. | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 9- Kurum, mesleki yeterliğe önem vermekte ve birimlere buna uygun personel yerleştirmektedir.             | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 10- İç kontrol sistemi ve iç denetim, yönetim ve personel tarafından sahiplenilmektedir.                  | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |

## C- DENETİM VE RAPORLAMA AŞAMASI

|                                                                                                                  | KESİNLİKLE<br>KATILMIYORUM | KATILMIYORUM             | KARARSIZIM               | KATILIYORUM              | KESİNLİKLE               |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
|                                                                                                                  | 1                          | 2                        | 3                        | 4                        | 5                        |
| 1- Kurumda, iç denetim etik kurallara ve mevzuata uygun olarak gerçekleştirilmektedir.                           | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 2- İç denetim, kuruma değer katma işlevini başarıyla yerine getirmektedir.                                       | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 3- İç denetim, kurumun program ve faaliyetlerinin etkinliğini başarıyla denetlemektedir.                         | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 4- İç denetim, kurumun mali bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamaktadır.                           | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 5- İç denetim, sistemler ve yolsuzluklar konusunda caydırıcı etki yapmaktadır.                                   | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 6- İç denetim, denetim yaparken kurum içi ve dışı şikayet müessesesini etkin olarak kullanmaktadır.              | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 7- Kurumdaki iç denetçiler, sertifika ve ehliyet olarak gerekli yeterliliğe sahiptirler.                         | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 8- İç denetim raporlarının hazırlanmasında bağımsız olarak hareket edilmektedir.                                 | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 9- İç denetim raporları üst yöneticiler tarafından titizlikle değerlendirilmektedir.                             | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 10- İç denetim sonucu hazırlanan faaliyet raporu, kurumun durumunu objektif ve şeffaf olarak ortaya koymaktadır. | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |



## D-İÇ DENETİM MEVZUATI

|                                                                                                                   | KESİNLİKLE<br>KATILMIYORUM | KATILMIYORUM             | KARARSIZIM               | KATILYORUM               | KESİNLİKLE<br>KATILYORUM |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
|                                                                                                                   | 1                          | 2                        | 3                        | 4                        | 5                        |
| 1- Mevcut olan tüm iç denetim mevzuatı etkin bir denetim için yeterlidir.                                         | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 2- 5018 sayılı kanunun iç denetimle ilgili kısımları yeterlidir.                                                  | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 3- Tekrar eski sisteme dönülmesi etkin bir denetim için gereklidir.                                               | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 4- İç denetim mevzuatı, çalışanların iş yapma usullerini standartlaştırmaktadır.                                  | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 5- İç denetim, kamu iç kontrol ve iç denetim standartlarına uygun olarak yapılmaktadır.                           | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 6- Kamu iç kontrol ve iç denetim standartları, iç denetimin etkinliğini ve başarısını artırmaktadır.              | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 7- Kamu iç kontrol ve iç denetim standartları, Avrupa ve Dünya'daki örnekleriyle uyumludur.                       | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 8- Kamu iç kontrol ve iç denetim standartları eksiksiz olarak uygulanırsa iç denetim daha etkin ve başarılı olur. | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 9- Kamu iç kontrol ve iç denetim standartları bu haliyle eksikler içermektedir.                                   | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 10- Kamu iç kontrol ve iç denetim standartları bu haliyle uygulanabilir değildir.                                 | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |

| E-İÇ DENETİM SONRASI<br>FAALİYET SONUÇLARI                                                                       | KESİNLİKLE<br>KATILMIYORUM | KATILMIYORUM             | KARARSIZIM               | KATILIYORUM              | KESİNLİKLE<br>KATILIYORUM |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|---------------------------|
| 1- İç denetim uygulamasıyla, kurumun faaliyetlerinde etkinliği artmıştır.                                        | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/>  |
| 2- İç denetim uygulamasının, kurumun toplam gelirlerine yansımaları olumlu olmuştur.                             | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/>  |
| 3- İç denetim uygulamasıyla, kurumun toplam giderlerinde azalma kaydedilmiştir.                                  | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/>  |
| 4- İç denetim uygulamasıyla, kurumun gelir ve gider dengesinde olumlu gelişmeler olmuştur.                       | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/>  |
| 5- İç denetim uygulamasıyla, kurumun yatırımlarına etkisi olumlu olmuştur.                                       | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/>  |
| 6- Kurumdaki iç denetçi sayısı etkin bir denetim için yeterlidir.                                                | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/>  |
| 7- İç denetçi sayısı ile iç denetim rapor sayısı uyumludur.                                                      | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/>  |
| 8- İç denetim raporları kurumun etkinliğinin artmasına olumlu katkıda bulunmaktadır.                             | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/>  |
| 9- İç denetime geçildikten sonra kurum faaliyetleri daha hızla ilerlemektedir.                                   | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/>  |
| 10- Kurumda, iç denetim ile eğer varsa teftiş kurulunun görev alanı konusunda bir görev karmaşası yaşanmaktadır. | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/>  |

## Ek 21

| BELEDİYELER | YILLAR   | GİRİŞ FAKTÖRLERİ |                 |                 |                                |                |                                         | ÇIKIŞ FAKTÖRLERİ |                 |                   |
|-------------|----------|------------------|-----------------|-----------------|--------------------------------|----------------|-----------------------------------------|------------------|-----------------|-------------------|
|             |          | PERSONEL SAYISI  | TOPLAM GİDERLER | VERGİ GELİRLERİ | TEŞEBBÜS VE MÜLKİYET GELİRLERİ | DİĞER GELİRLER | VERGİ+VERGİ DİŞİ+DİĞER GELİRLER TOPLAMI | NÜFUS            | TOPLAM GELİRLER | YATIRIM GİDERLERİ |
| İSTANBUL    | 2006     | 11.685           | 2.712.330.000   | 40.399.300      | 436.970.000                    | 2.153.430.000  | 2.630.212.000                           | 12.460.170       | 2.630.212.000   | 1.536.778.000     |
|             | 2007     | 13.403           | 4.833.456.586   | 73.411.727      | 499.605.541                    | 3.241.553.097  | 3.814.130.365                           | 12.460.170       | 3.814.130.365   | 2.909.212.133     |
|             | 2008     | 13.682           | 5.442.877.113   | 84.796.407      | 363.337.72                     | 3.723.035.93   | 4.176.038.769                           | 12.569.041       | 4.176.038.769   | 3.254.627.384     |
|             | TOPLAM   | 33.770           | 12.992.774.304  | 198.307.134     | 1.299.264.513                  | 9.122.809.687  | 13.620.381.134                          | 37.489.381       | 10.620.381.134  | 7.500.617.517     |
|             | ORTALAMA | 12.923           | 4.330.924.763   | 66.102.378      | 433.088.104                    | 3.043.935.562  | 3.540.270.45                            | 12.496.480       | 3.540.127.345   | 2.500.205.639     |
|             | 2009     | 13.789           | 6.179.363.621   | 82.178.532      | 403.234.971                    | 3.869.743.085  | 4.355.156.588                           | 12.782.960       | 4.355.156.588   | 3.377.571.692     |
|             | 2010     | 13.463           | 6.503.330.850   | 98.654.859      | 456.795.041                    | 5.429.732.351  | 5.985.182.251                           | 13.120.596       | 5.985.182.251   | 3.187.229.244     |
|             | 2011     | 13.573           | 7.112.092.143   | 117.016.236     | 448.727.550                    | 6.607.393.913  | 7.173.139.504                           | 13.483.052       | 7.173.139.504   | 2.538.128.556     |
|             | TOPLAM   | 40.827           | 13.794.806.614  | 297.351.627     | 1.308.757.562                  | 15.906.869.354 | 17.513.478.543                          | 38.386.806       | 17.513.478.543  | 9.103.329.492     |
|             | ORTALAMA | 13.609           | 6.593.263.871   | 99.283.376      | 436.252.454                    | 5.302.289.785  | 5.837.826.114                           | 13.126.889       | 5.837.826.114   | 3.034.443.164     |
| İZMİR       | 2006     | 2.692            | 773.540.918     | 643.883.594     | 54.066.349                     | 4.987.593      | 702.748.141                             | 3.139.745        | 702.748.141     | 206.345.553       |
|             | 2007     | 2.692            | 815.297.458     | 24.075.859      | 32.333.531                     | 1.227.576.314  | 1.283.985.774                           | 3.139.745        | 1.283.985.774   | 206.345.553       |
|             | 2008     | 2.733            | 1.102.511.825   | 28.193.139      | 38.189.239                     | 953.463.475    | 1.016.830.914                           | 3.210.495        | 1.016.830.914   | 461.089.189       |
|             | TOPLAM   | 8.117            | 2.691.250.201   | 695.362.592     | 124.569.649                    | 2.183.032.383  | 3.003.564.629                           | 9.489.965        | 3.003.564.629   | 673.780.295       |
|             | ORTALAMA | 2.706            | 897.083.400     | 231.387.531     | 41.523.283                     | 727.677.463    | 1.001.188.276                           | 3.163.316        | 1.001.188.276   | 291.260.098       |
|             | 2009     | 3.265            | 1.254.945.558   | 26.608.233      | 56.684.714                     | 1.419.830.713  | 1.503.123.665                           | 3.276.815        | 1.503.123.665   | 472.431.559       |
|             | 2010     | 3.249            | 1.296.001.258   | 30.436.878      | 79.075.310                     | 1.172.653.223  | 1.282.170.416                           | 3.554.734        | 1.282.170.416   | 465.419.532       |
|             | 2011     | 3.392            | 1.456.253.302   | 35.298.995      | 98.605.544                     | 1.476.369.599  | 1.610.274.138                           | 3.386.947        | 1.610.274.138   | 538.662.169       |
|             | TOPLAM   | 9.906            | 3.967.180.073   | 92.344.106      | 234.365.568                    | 4.063.853.545  | 4.395.568.219                           | 10.196.496       | 4.395.568.219   | 1.476.513.060     |
|             | ORTALAMA | 3.302            | 1.322.393.359   | 30.781.369      | 78.121.656                     | 1.356.285.182  | 1.465.189.406                           | 3.399.496        | 1.465.189.406   | 492.171.020       |
| BELEDİYELER | YILLAR   | GİRİŞ FAKTÖRLERİ |                 |                 |                                |                |                                         | ÇIKIŞ FAKTÖRLERİ |                 |                   |
|             |          | PERSONEL SAYISI  | TOPLAM GİDERLER | VERGİ GELİRLERİ | TEŞEBBÜS VE MÜLKİYET GELİRLERİ | DİĞER GELİRLER | VERGİ+VERGİ DİŞİ+DİĞER GELİRLER TOPLAMI | NÜFUS            | TOPLAM GELİRLER | YATIRIM GİDERLERİ |
| BURSA       | 2006     | 1.933            | 374.558.316     | 254.595.464     | 58.454.318                     | 9.624.415      | 323.674.697                             | 1.721.359        | 323.674.697     | 213.881.735       |
|             | 2007     | 1.933            | 497.234.122     | 13.072.453      | 70.758.456                     | 318.873.769    | 402.709.673                             | 1.721.359        | 402.709.673     | 303.413.180       |
|             | 2008     | 1.933            | 470.645.256     | 13.913.782      | 76.034.286                     | 364.592.845    | 456.540.913                             | 1.313.452        | 456.540.913     | 231.846.446       |
|             | TOPLAM   | 5.799            | 1.342.437.694   | 281.581.699     | 203.247.560                    | 693.095.029    | 1.182.925.289                           | 5.255.570        | 1.182.925.289   | 754.141.361       |
|             | ORTALAMA | 1.933            | 447.479.231     | 93.860.566      | 69.415.853                     | 231.032.010    | 394.303.429                             | 1.751.857        | 394.303.429     | 251.380.454       |
|             | 2009     | 2.021            | 430.310.152     | 13.394.906      | 86.965.745                     | 315.209.987    | 415.570.633                             | 1.854.285        | 415.570.633     | 159.061.030       |
|             | 2010     | 2.042            | 619.814.780     | 13.705.949      | 57.415.485                     | 391.814.546    | 502.934.963                             | 1.905.570        | 502.934.960     | 283.347.236       |
|             | 2011     | 2.024            | 889.320.787     | 17.733.139      | 112.833.474                    | 440.740.963    | 571.309.576                             | 1.948.744        | 571.309.576     | 467.770.640       |
|             | TOPLAM   | 6.087            | 1.939.445.719   | 44.331.394      | 297.217.684                    | 1.147.765.496  | 1.489.815.174                           | 5.708.599        | 1.489.815.174   | 915.178.906       |
|             | ORTALAMA | 2.029            | 646.481.906     | 14.943.398      | 99.072.561                     | 332.533.499    | 496.605.053                             | 1.902.866        | 496.605.053     | 305.059.635       |
| ADANA       | 2006     | 1.537            | 236.258.119     | 151.870.383     | 67.125.123                     | 10.853.949     | 229.849.455                             | 1.514.364        | 229.849.455     | 64.780.217        |
|             | 2007     | 1.521            | 398.575.279     | 11.359.656      | 75.951.173                     | 199.117.132    | 286.427.961                             | 1.514.364        | 286.427.961     | 195.200.031       |
|             | 2008     | 1.553            | 504.572.240     | 13.705.733      | 85.246.782                     | 235.793.206    | 332.753.721                             | 1.525.115        | 332.753.721     | 263.774.025       |
|             | TOPLAM   | 4.611            | 1.139.405.633   | 176.936.772     | 228.325.078                    | 445.769.287    | 849.031.137                             | 4.553.843        | 849.031.137     | 524.754.273       |
|             | ORTALAMA | 1.537            | 379.801.879     | 58.976.324      | 75.441.693                     | 148.539.762    | 283.013.379                             | 1.517.484        | 283.013.379     | 174.918.091       |
|             | 2009     | 1.611            | 390.269.781     | 19.905.715      | 115.950.658                    | 211.535.973    | 347.393.351                             | 1.583.545        | 347.393.351     | 125.237.512       |
|             | 2010     | 1.821            | 353.678.976     | 19.032.694      | 95.097.363                     | 241.823.060    | 355.953.707                             | 1.581.518        | 355.953.707     | 83.394.505        |
|             | 2011     | 1.743            | 432.112.962     | 23.403.899      | 112.834.479                    | 298.000.769    | 424.244.147                             | 1.617.284        | 424.244.147     | 95.509.243        |
|             | TOPLAM   | 5.175            | 1.178.061.719   | 62.346.308      | 323.883.090                    | 741.364.807    | 1.127.595.205                           | 4.772.347        | 1.127.595.205   | 284.641.280       |
|             | ORTALAMA | 1.725            | 392.020.573     | 20.782.769      | 107.961.030                    | 247.121.602    | 375.865.402                             | 1.590.762        | 375.865.402     | 94.880.420        |



| BELEDİYELER | YILLAR   | GİRİŞ FAKTÖRLERİ |                 |                 |                                | DİĞER GELİRLER | VERGİ+VERGİ DİŞİ+DİĞER GELİRLER TOPLAMI | ÇIKIŞ FAKTÖRLERİ |                 |                   |
|-------------|----------|------------------|-----------------|-----------------|--------------------------------|----------------|-----------------------------------------|------------------|-----------------|-------------------|
|             |          | PERSONEL SAYISI  | TOPLAM GİDERLER | VERGİ GELİRLERİ | TEŞEBBÜS VE MÜLKİYET GELİRLERİ |                |                                         | NÜFUS            | TOPLAM GELİRLER | YATIRIM GİDERLERİ |
| ANTALYA     | 2006     | 1.263            | 181.447.562     | 116.465.777     | 24.925.334                     | 25.679.433     | 169.069.094                             | 877.945          | 169.069.094     | 64.835.832        |
|             | 2007     | 1.292            | 230.344.525     | 19.663.587      | 43.669.142                     | 179.073.137    | 242.405.866                             | 877.945          | 242.405.866     | 36.493.121        |
|             | 2008     | 1.305            | 353.441.187     | 22.648.553      | 30.509.966                     | 173.739.763    | 231.898.287                             | 911.497          | 231.898.287     | 183.496.556       |
|             | TOPLAM   | 3.860            | 765.233.274     | 180.775.917     | 99.104.592                     | 383.492.333    | 643.373.247                             | 2.667.387        | 643.373.247     | 334.885.559       |
|             | ORTALAMA | 1.287            | 255.077.753     | 53.591.972      | 33.034.597                     | 127.830.779    | 214.457.749                             | 889.129          | 214.457.749     | 111.628.653       |
|             | 2009     | 1.370            | 427.718.396     | 17.328.478      | 30.738.209                     | 159.679.594    | 207.746.281                             | 955.753          | 207.746.281     | 221.555.569       |
|             | 2010     | 1.407            | 283.595.082     | 20.538.806      | 37.664.797                     | 243.711.649    | 306.915.252                             | 1.031.318        | 306.915.252     | 45.536.747        |
|             | 2011     | 1.444            | 333.082.643     | 23.861.096      | 48.198.408                     | 222.339.030    | 294.398.534                             | 1.041.972        | 294.398.534     | 51.679.330        |
|             | TOPLAM   | 4.221            | 1.024.316.121   | 61.728.380      | 116.601.414                    | 630.730.273    | 809.060.067                             | 2.998.043        | 809.060.067     | 318.741.446       |
|             | ORTALAMA | 1.407            | 341.433.707     | 20.576.127      | 38.867.138                     | 210.243.424    | 269.686.689                             | 998.681          | 269.686.689     | 106.247.149       |
| MERSİN      | 2006     | 1.445            | 86.186.377      | 135.827.985     | 24.487.835                     | 1.113.545      | 161.234.165                             | 820.318          | 161.234.165     | 135.681.551       |
|             | 2007     | 1.445            | 234.271.236     | 5.321.595       | 34.314.548                     | 159.193.900    | 199.030.043                             | 820.318          | 199.030.043     | 135.691.551       |
|             | 2008     | 1.434            | 303.138.520     | 4.952.859       | 40.317.427                     | 179.983.503    | 225.753.789                             | 825.815          | 225.753.789     | 151.901.417       |
|             | TOPLAM   | 4.324            | 623.576.133     | 145.802.439     | 100.119.610                    | 343.295.943    | 586.017.597                             | 2.466.251        | 586.017.597     | 423.274.519       |
|             | ORTALAMA | 1.441            | 207.853.711     | 48.534.146      | 33.373.203                     | 113.431.983    | 195.339.332                             | 822.084          | 195.339.332     | 141.091.506       |
|             | 2009     | 1.423            | 218.365.687     | 5.168.390       | 39.357.395                     | 177.767.921    | 222.795.806                             | 842.230          | 222.795.806     | 35.432.934        |
|             | 2010     | 1.415            | 177.218.627     | 7.479.061       | 34.754.944                     | 222.064.293    | 264.298.298                             | 845.429          | 264.298.298     | 21.637.673        |
|             | 2011     |                  |                 |                 |                                |                |                                         |                  |                 |                   |
|             | TOPLAM   | 2.833            | 395.584.714     | 12.548.951      | 74.612.539                     | 399.832.214    | 487.094.104                             | 1.885.859        | 487.094.104     | 77.130.612        |
|             | ORTALAMA | 1.419            | 197.792.357     | 6.324.476       | 37.306.470                     | 199.916.107    | 243.547.052                             | 842.830          | 243.547.052     | 38.585.308        |
| BELEDİYELER | YILLAR   | GİRİŞ FAKTÖRLERİ |                 |                 |                                | DİĞER GELİRLER | VERGİ+VERGİ DİŞİ+DİĞER GELİRLER TOPLAMI | ÇIKIŞ FAKTÖRLERİ |                 |                   |
|             |          | PERSONEL SAYISI  | TOPLAM GİDERLER | VERGİ GELİRLERİ | TEŞEBBÜS VE MÜLKİYET GELİRLERİ |                |                                         | NÜFUS            | TOPLAM GELİRLER | YATIRIM GİDERLERİ |
| ESKİŞEHİR   | 2006     | 966              | 99.053.141      | 70.287.599      | 23.137.018                     | 5.654.950      | 99.129.567                              | 581.399          | 99.129.567      | 40.471.313        |
|             | 2007     | 930              | 113.525.293     | 3.233.730       | 19.138.615                     | 77.945.851     | 100.288.196                             | 581.399          | 100.288.196     | 51.468.847        |
|             | 2008     | 931              | 183.257.266     | 3.723.362       | 25.971.411                     | 84.905.308     | 114.600.081                             | 598.739          | 114.600.081     | 109.703.560       |
|             | TOPLAM   | 2.827            | 395.635.700     | 77.244.691      | 68.267.044                     | 168.506.109    | 314.017.844                             | 1.765.817        | 314.017.844     | 201.642.140       |
|             | ORTALAMA | 942              | 131.878.567     | 25.748.230      | 22.755.681                     | 56.168.703     | 104.672.615                             | 587.372          | 104.672.615     | 67.214.047        |
|             | 2009     | 903              | 150.667.604     | 3.914.122       | 33.385.385                     | 85.704.343     | 122.683.850                             | 617.215          | 122.683.850     | 57.148.659        |
|             | 2010     | 895              | 139.654.668     | 4.444.013       | 31.433.231                     | 122.161.340    | 158.008.634                             | 626.609          | 158.008.634     | 31.468.334        |
|             | 2011     | 937              | 163.170.258     | 4.729.930       | 41.312.270                     | 147.861.331    | 194.403.531                             | 646.396          | 194.403.531     | 46.178.633        |
|             | TOPLAM   | 2.735            | 453.492.730     | 13.038.065      | 106.280.536                    | 355.727.014    | 475.096.015                             | 1.885.220        | 475.096.015     | 134.795.601       |
|             | ORTALAMA | 912              | 151.164.243     | 4.382.638       | 35.426.679                     | 113.575.671    | 158.365.338                             | 631.740          | 158.365.338     | 44.931.667        |
| KÜTAHYA     | 2006     | 395              | 48.194.137      | 24.706.289      | 18.398.030                     | 5.620.497      | 48.424.786                              | 212.334          | 48.424.786      | 29.531.919        |
|             | 2007     | 359              | 68.929.820      | 6.977.038       | 18.218.291                     | 36.806.701     | 60.000.000                              | 212.334          | 60.000.000      | 33.618.425        |
|             | 2008     | 375              | 83.351.480      | 9.276.031       | 20.983.797                     | 35.760.132     | 66.000.000                              | 202.118          | 66.000.000      | 37.965.032        |
|             | TOPLAM   | 1.129            | 198.475.417     | 40.958.438      | 55.278.048                     | 78.187.330     | 174.424.786                             | 627.986          | 174.424.786     | 101.115.346       |
|             | ORTALAMA | 376              | 66.158.472      | 13.653.136      | 18.426.016                     | 26.062.443     | 58.141.595                              | 209.329          | 58.141.595      | 33.705.115        |
|             | 2009     | 394              | 90.833.123      | 8.671.500       | 20.315.440                     | 51.254.627     | 80.241.567                              | 212.444          | 80.241.567      | 37.649.037        |
|             | 2010     | 400              | 90.050.030      | 9.672.840       | 28.393.631                     | 43.313.479     | 79.070.000                              | 235.885          | 79.070.000      | 31.230.646        |
|             | 2011     |                  |                 |                 |                                |                |                                         |                  |                 |                   |
|             | TOPLAM   | 794              | 180.938.128     | 18.344.340      | 46.399.121                     | 94.568.106     | 159.311.567                             | 448.129          | 159.311.567     | 68.849.653        |
|             | ORTALAMA | 397              | 90.469.064      | 9.172.170       | 23.199.561                     | 47.284.053     | 79.655.784                              | 224.365          | 79.655.784      | 34.424.627        |

| BELEDİYELER | GİRİŞ FAKTÖRLERİ |                  |                 |                 |                                | ÇIKIŞ FAKTÖRLERİ |                                         |           |                 |                   |
|-------------|------------------|------------------|-----------------|-----------------|--------------------------------|------------------|-----------------------------------------|-----------|-----------------|-------------------|
|             | YILLAR           | PERSONELE SAYISI | TOPLAM GİDERLER | VERGİ GELİRLERİ | TEŞEBBÜS VE MÜLKİYET GELİRLERİ | DİĞER GELİRLER   | VERGİ+VERGİ DİŞİ+DİĞER GELİRLER TOPLAMI | NÜFUS     | TOPLAM GELİRLER | YATIRIM GİDERLERİ |
| ÇANAKKALE   | 2006             | 476              | 41.034.616      | 15.552.624      | 12.073.211                     | 3.913.752        | 31.539.587                              | 86.544    | 31.539.587      | 17.787.583        |
|             | 2007             | 465              | 40.353.333      | 7.113.744       | 12.421.285                     | 17.329.224       | 36.864.233                              | 86.544    | 36.864.233      | 350.000           |
|             | 2008             | 492              | 53.583.340      | 6.456.861       | 12.399.448                     | 24.849.749       | 43.705.858                              | 90.653    | 43.705.858      | 17.585.717        |
|             | TOPLAM           | 1.433            | 134.971.489     | 29.123.329      | 36.893.924                     | 46.092.725       | 112.109.673                             | 263.741   | 112.109.676     | 35.703.300        |
|             | ORTALAMA         | 473              | 44.990.496      | 9.707.676       | 12.297.975                     | 15.364.242       | 37.369.893                              | 87.914    | 37.369.893      | 11.901.100        |
|             | 2009             | 491              | 45.484.240      | 6.514.857       | 14.823.348                     | 19.933.376       | 41.126.881                              | 99.583    | 41.126.881      | 9.593.119         |
|             | 2010             | 470              | 47.317.553      | 10.863.081      | 16.258.380                     | 26.895.012       | 55.990.973                              | 106.116   | 55.990.973      | 9.285.124         |
|             | 2011             | 489              | 68.508.528      | 12.786.884      | 23.060.280                     | 32.753.453       | 68.605.622                              | 104.451   | 68.605.622      | 25.501.553        |
|             | TOPLAM           | 1.450            | 161.810.322     | 30.187.622      | 55.943.008                     | 79.612.846       | 165.723.476                             | 307.135   | 165.723.476     | 44.379.796        |
|             | ORTALAMA         | 483              | 53.936.774      | 10.355.374      | 13.647.669                     | 26.537.615       | 55.241.159                              | 102.378   | 55.241.159      | 14.793.265        |
| DENİZLİ     | 2006             |                  |                 |                 |                                |                  |                                         |           |                 |                   |
|             | 2007             | 792              | 218.383.888     | 20.671.752      | 12.145.173                     | 60.132.194       | 192.913.119                             | 323.151   | 192.913.119     | 142.293.594       |
|             | 2008             | 789              | 141.447.551     | 20.404.865      | 55.451.246                     | 54.026.040       | 129.882.153                             | 479.381   | 129.882.153     | 56.624.212        |
|             | TOPLAM           | 1.581            | 359.831.439     | 41.076.617      | 67.596.421                     | 114.123.234      | 322.801.272                             | 802.532   | 322.801.272     | 201.917.806       |
|             | ORTALAMA         | 791              | 179.915.720     | 20.536.309      | 33.793.211                     | 57.061.117       | 161.400.636                             | 401.266   | 161.400.636     | 100.958.903       |
|             | 2009             | 1.224            | 201.064.836     | 22.590.650      | 86.084.339                     | 79.434.965       | 163.113.954                             | 468.768   | 168.159.554     | 84.456.521        |
|             | 2010             | 1.130            | 231.475.705     | 36.963.166      | 75.083.482                     | 118.472.417      | 223.524.065                             | 468.843   | 228.524.065     | 94.307.216        |
|             | 2011             | 940              | 302.043.333     | 41.883.151      | 86.582.370                     | 139.013.470      | 267.463.691                             | 511.751   | 267.463.691     | 143.577.181       |
|             | TOPLAM           | 3.294            | 734.583.874     | 101.446.367     | 227.729.891                    | 334.975.852      | 664.152.710                             | 1.469.162 | 664.152.710     | 322.040.918       |
|             | ORTALAMA         | 1.098            | 244.861.291     | 33.815.856      | 75.909.964                     | 111.653.617      | 221.384.237                             | 489.721   | 221.384.237     | 107.364.973       |
| BELEDİYELER | GİRİŞ FAKTÖRLERİ |                  |                 |                 |                                | ÇIKIŞ FAKTÖRLERİ |                                         |           |                 |                   |
|             | YILLAR           | PERSONELE SAYISI | TOPLAM GİDERLER | VERGİ GELİRLERİ | TEŞEBBÜS VE MÜLKİYET GELİRLERİ | DİĞER GELİRLER   | VERGİ+VERGİ DİŞİ+DİĞER GELİRLER TOPLAMI | NÜFUS     | TOPLAM GELİRLER | YATIRIM GİDERLERİ |
| SİVAS       | 2006             | 784              | 90.052.730      | 28.485.622      | 33.132.251                     | 21.804.992       | 83.422.875                              | 294.402   | 83.422.875      | 15.824.492        |
|             | 2007             | 764              | 111.545.711     | 12.115.622      | 34.975.468                     | 36.331.784       | 83.422.875                              | 294.402   | 83.422.875      | 26.633.835        |
|             | 2008             | 713              | 125.016.607     | 12.463.054      | 39.135.374                     | 51.699.991       | 103.299.019                             | 286.883   | 103.299.019     | 35.837.017        |
|             | TOPLAM           | 2.266            | 326.615.243     | 53.084.298      | 107.243.704                    | 109.836.767      | 270.144.769                             | 877.497   | 270.144.769     | 78.285.314        |
|             | ORTALAMA         | 755              | 108.871.749     | 17.688.399      | 35.747.901                     | 36.612.256       | 90.048.256                              | 292.499   | 90.048.256      | 26.088.438        |
|             | 2009             | 706              | 112.244.033     | 10.434.868      | 42.054.752                     | 53.603.017       | 103.097.647                             | 300.795   | 103.097.647     | 14.167.530        |
|             | 2010             | 703              | 139.265.679     | 17.906.135      | 42.060.636                     | 77.875.427       | 137.842.171                             | 316.486   | 137.842.171     | 20.861.403        |
|             | 2011             | 714              | 169.748.104     | 17.165.537      | 50.300.518                     | 94.760.913       | 161.926.973                             | 316.392   | 161.926.973     | 35.217.353        |
|             | TOPLAM           | 2.123            | 421.257.816     | 45.506.540      | 134.115.689                    | 223.244.362      | 402.866.791                             | 937.875   | 402.866.791     | 70.246.351        |
|             | ORTALAMA         | 708              | 140.419.272     | 15.168.347      | 44.705.296                     | 74.414.787       | 134.288.930                             | 312.558   | 134.288.930     | 23.415.450        |
| PENDİK      | 2006             | 506              | 87.353.636      | 27.150.608      | 7.114.033                      | 43.640.553       | 83.905.194                              | 517.624   | 83.905.194      | 40.399.870        |
|             | 2007             | 513              | 108.054.695     | 31.508.927      | 12.969.775                     | 54.014.937       | 98.493.639                              | 517.624   | 98.493.639      | 49.511.943        |
|             | 2008             | 503              | 128.254.087     | 33.110.988      | 14.020.195                     | 73.053.323       | 120.184.511                             | 538.085   | 120.184.511     | 49.737.717        |
|             | TOPLAM           | 1.522            | 323.662.473     | 91.770.523      | 34.104.003                     | 170.703.813      | 302.583.344                             | 1.573.313 | 302.583.344     | 139.699.535       |
|             | ORTALAMA         | 509              | 107.887.493     | 30.590.174      | 11.368.001                     | 53.902.939       | 100.861.115                             | 524.436   | 100.861.115     | 46.566.512        |
|             | 2009             | 570              | 114.781.958     | 29.252.422      | 11.227.630                     | 68.885.665       | 107.365.767                             | 558.485   | 107.365.767     | 31.858.223        |
|             | 2010             | 577              | 141.935.492     | 48.417.263      | 11.325.962                     | 69.473.173       | 129.816.403                             | 581.833   | 129.816.403     | 38.723.516        |
|             | 2011             | 565              | 175.028.999     | 55.949.199      | 16.381.636                     | 128.583.831      | 198.619.716                             | 605.907   | 198.619.716     | 53.815.131        |
|             | TOPLAM           | 1.712            | 431.746.449     | 133.618.384     | 39.235.528                     | 262.947.674      | 435.801.686                             | 1.746.025 | 435.801.686     | 124.394.820       |
|             | ORTALAMA         | 571              | 143.915.483     | 44.539.628      | 13.078.443                     | 87.649.225       | 145.267.295                             | 582.008   | 145.267.295     | 41.464.673        |



| BELEDİYELER | YILLAR   | GİRİŞ FAKTÖRLERİ |                 |                 |                                | VERGİ+VERGİ DİŞİ+DİĞER GELİRLER TOPLAMI |                                         | ÇIKIŞ FAKTÖRLERİ |                 |                   |
|-------------|----------|------------------|-----------------|-----------------|--------------------------------|-----------------------------------------|-----------------------------------------|------------------|-----------------|-------------------|
|             |          | PERSONEL SAYISI  | TOPLAM GİDERLER | VERGİ GELİRLERİ | TEŞEBBÜS VE MÜLKİYET GELİRLERİ | DİĞER GELİRLER                          | VERGİ+VERGİ DİŞİ+DİĞER GELİRLER TOPLAMI | NÜFUS            | TOPLAM GELİRLER | YATIRIM GİDERLERİ |
| BAĞCILAR    | 2006     | 531              | 24 815 987      | 82 564 051      | 37 789 334                     | 3 141 822                               | 123 495 207                             | 719 267          | 123 495 207     | 63 307 155        |
|             | 2007     | 545              | 38 256 936      | 55 510 908      | 65 679 616                     | 12 991 650                              | 132 182 174                             | 719 267          | 132 182 174     | 47 245 396        |
|             | 2008     | 552              | 37 255 615      | 52 873 567      | 6 963 585                      | 97 739 163                              | 157 631 315                             | 720 819          | 157 631 315     | 32 229 044        |
|             | TOPLAM   | 1 628            | 433 323 533     | 190 955 526     | 108 432 535                    | 113 922 635                             | 413 303 696                             | 2 159 353        | 413 303 696     | 143 281 595       |
|             | ORTALAMA | 543              | 133 442 846     | 63 651 175      | 36 144 178                     | 37 974 212                              | 137 769 565                             | 719 784          | 137 769 565     | 47 760 532        |
|             | 2009     | 532              | 49 626 888      | 51 993 202      | 8 335 549                      | 76 262 096                              | 136 595 247                             | 724 268          | 136 595 247     | 35 627 959        |
|             | 2010     | 522              | 73 383 886      | 82 391 148      | 7 470 594                      | 83 139 340                              | 173 000 882                             | 738 809          | 173 000 882     | 47 726 471        |
|             | 2011     | 489              | 233 150 882     | 106 620 771     | 21 552 375                     | 108 752 233                             | 235 925 379                             | 746 650          | 235 925 379     | 96 372 350        |
|             | TOPLAM   | 1 543            | 558 161 656     | 240 310 121     | 37 353 718                     | 288 153 669                             | 545 522 503                             | 2 209 727        | 545 522 503     | 183 226 780       |
|             | ORTALAMA | 514              | 135 387 219     | 60 303 374      | 12 452 906                     | 89 334 556                              | 181 843 836                             | 736 576          | 181 843 836     | 63 075 593        |
| KAĞITHANE   | 2006     |                  |                 |                 |                                |                                         |                                         |                  |                 |                   |
|             | 2007     | 363              | 77 735 319      | 21 154 750      | 4 752 067                      | 62 293 834                              | 83 205 651                              | 418 229          | 83 205 651      | 32 651 301        |
|             | 2008     | 353              | 83 761 283      | 22 235 125      | 6 162 536                      | 58 752 953                              | 87 150 419                              | 415 130          | 87 150 419      | 32 261 237        |
|             | TOPLAM   | 726              | 161 496 602     | 43 389 875      | 10 914 403                     | 121 051 792                             | 175 358 070                             | 833 359          | 175 358 070     | 64 912 838        |
|             | ORTALAMA | 363              | 80 743 301      | 21 694 938      | 5 457 202                      | 60 525 896                              | 87 673 035                              | 416 680          | 87 673 035      | 32 456 419        |
|             | 2009     | 326              | 97 175 588      | 19 235 582      | 5 796 079                      | 63 562 279                              | 83 593 940                              | 413 757          | 83 593 940      | 42 328 124        |
|             | 2010     | 341              | 97 028 938      | 33 546 161      | 7 189 536                      | 68 314 427                              | 114 050 124                             | 416 515          | 114 050 124     | 35 741 474        |
|             | 2011     | 365              | 117 979 977     | 49 224 227      | 14 930 489                     | 83 927 313                              | 143 082 029                             | 419 865          | 143 082 029     | 50 385 704        |
|             | TOPLAM   | 1 032            | 312 184 485     | 107 305 370     | 27 916 104                     | 215 834 019                             | 350 726 093                             | 1 250 177        | 350 726 093     | 123 955 302       |
|             | ORTALAMA | 344              | 134 061 495     | 35 666 857      | 9 305 368                      | 71 934 673                              | 115 903 693                             | 416 726          | 115 903 693     | 42 985 101        |
| BELEDİYELER | YILLAR   | GİRİŞ FAKTÖRLERİ |                 |                 |                                | VERGİ+VERGİ DİŞİ+DİĞER GELİRLER TOPLAMI |                                         | ÇIKIŞ FAKTÖRLERİ |                 |                   |
|             |          | PERSONEL SAYISI  | TOPLAM GİDERLER | VERGİ GELİRLERİ | TEŞEBBÜS VE MÜLKİYET GELİRLERİ | DİĞER GELİRLER                          | VERGİ+VERGİ DİŞİ+DİĞER GELİRLER TOPLAMI | NÜFUS            | TOPLAM GELİRLER | YATIRIM GİDERLERİ |
| MAMAK       | 2006     | 1 175            | 78 586 229      | 25 628 000      | 1 162 000                      | 48 813 540                              | 75 803 540                              | 497 869          | 75 803 540      | 15 836 738        |
|             | 2007     | 1 159            | 94 302 641      | 18 890 594      | 1 737 457                      | 59 152 367                              | 80 780 818                              | 497 869          | 80 780 818      | 21 336 800        |
|             | 2008     | 1 075            | 104 169 754     | 18 890 594      | 1 693 231                      | 59 280 435                              | 80 969 630                              | 520 446          | 80 969 630      | 21 035 859        |
|             | TOPLAM   | 3 409            | 277 638 624     | 65 409 998      | 4 592 688                      | 167 246 342                             | 237 253 988                             | 1 515 844        | 237 253 988     | 58 167 197        |
|             | ORTALAMA | 1 136            | 92 546 208      | 21 803 329      | 1 532 553                      | 55 743 731                              | 79 084 663                              | 505 281          | 79 084 663      | 19 589 096        |
|             | 2009     | 1 091            | 91 344 665      | 16 359 565      | 996 527                        | 60 543 891                              | 80 304 583                              | 532 873          | 80 304 583      | 5 669 496         |
|             | 2010     | 1 025            | 105 981 117     | 35 441 688      | 2 283 035                      | 81 752 170                              | 119 481 663                             | 549 565          | 119 481 663     | 10 134 866        |
|             | 2011     |                  |                 |                 |                                |                                         |                                         |                  |                 |                   |
|             | TOPLAM   | 2 116            | 197 825 762     | 53 801 253      | 3 234 532                      | 142 701 061                             | 196 786 846                             | 1 082 458        | 196 786 846     | 15 674 332        |
|             | ORTALAMA | 1 058            | 93 912 381      | 26 901 627      | 1 617 266                      | 71 350 531                              | 98 393 423                              | 541 229          | 98 393 423      | 7 837 191         |
| KONAK       | 2006     |                  |                 |                 |                                |                                         |                                         |                  |                 |                   |
|             | 2007     | 1 243            | 132 372 890     | 56 110 290      | 2 615 353                      | 64 817 522                              | 125 643 165                             | 347 409          | 125 643 165     | 24 452 761        |
|             | 2008     | 1 206            | 138 669 366     | 65 703 603      | 3 092 678                      | 74 625 264                              | 141 421 545                             | 411 112          | 141 421 545     | 13 448 057        |
|             | TOPLAM   | 2 449            | 271 042 256     | 121 813 893     | 5 708 031                      | 139 542 736                             | 267 064 710                             | 1 258 521        | 267 064 710     | 42 901 878        |
|             | ORTALAMA | 1 225            | 135 521 129     | 60 906 947      | 2 854 016                      | 69 771 393                              | 133 532 355                             | 629 261          | 133 532 355     | 21 450 939        |
|             | 2009     | 919              | 108 855 836     | 40 010 650      | 3 324 548                      | 61 668 456                              | 105 001 655                             | 411 112          | 105 001 655     | 16 136 440        |
|             | 2010     | 983              | 94 805 624      | 47 737 141      | 3 285 857                      | 46 638 025                              | 97 659 023                              | 405 580          | 97 659 023      | 6 369 075         |
|             | 2011     | 983              | 113 925 190     | 56 704 697      | 6 266 051                      | 61 628 121                              | 124 796 869                             | 397 201          | 124 796 869     | 8 851 854         |
|             | TOPLAM   | 2 885            | 317 336 522     | 144 452 638     | 12 878 457                     | 170 323 632                             | 327 857 747                             | 1 213 893        | 327 857 747     | 51 327 389        |
|             | ORTALAMA | 962              | 105 779 507     | 48 150 896      | 4 292 152                      | 56 773 231                              | 109 219 249                             | 404 631          | 109 219 249     | 10 442 456        |

| BELEDİYELER | YILLAR   | GİRİŞ FAKTÖRLERİ |                 |                 |                                | VERGİ+VERGİ DİŞİ+DİĞER GELİRLER TOPLAMI |                                         | ÇIKIŞ FAKTÖRLERİ |                 |                   |
|-------------|----------|------------------|-----------------|-----------------|--------------------------------|-----------------------------------------|-----------------------------------------|------------------|-----------------|-------------------|
|             |          | PERSONEL SAYISI  | TOPLAM GİDERLER | VERGİ GELİRLERİ | TEŞEBBÜS VE MÜLKİYET GELİRLERİ | DİĞER GELİRLER                          | VERGİ+VERGİ DİŞİ+DİĞER GELİRLER TOPLAMI | NÜFUS            | TOPLAM GELİRLER | YATIRIM GİDERLERİ |
| SELÇUKLU    | 2006     | 502              | 51 122.056      | 42.270.826      | 7.210.173                      | 4.566.862                               | 54 037.681                              | 454.537          | 54.037.681      | 19.533.516        |
|             | 2007     | 491              | 61 783.030      | 22.024.427      | 2.417.090                      | 32.526.232                              | 56 967.749                              | 454.537          | 56.967.749      | 23.041.866        |
|             | 2008     | 444              | 69 675.990      | 23.126.885      | 2.484.578                      | 42.023.406                              | 67 644.649                              | 459.621          | 67.644.649      | 27.026.542        |
|             | TOPLAM   | 1.437            | 182.578 045     | 87.421 718      | 12.121 841                     | 79.106.500                              | 178 652.059                             | 1.366.955        | 178 652.059     | 71 571.724        |
|             | ORTALAMA | 479              | 60 859 348      | 29.140.573      | 4.040 614                      | 26 368.633                              | 59 552.020                              | 456.352          | 59 552.020      | 23.657.241        |
|             | 2009     | 451              | 65 014.232      | 22.429.479      | 3.285.074                      | 49.393.653                              | 74 803.406                              | 474.593          | 74.803.406      | 13.864.131        |
|             | 2010     | 444              | 79 986.830      | 35.641.816      | 3.532.744                      | 64.492.607                              | 103 666.969                             | 495.363          | 103.666.969     | 22.034.755        |
|             | 2011     |                  |                 |                 |                                |                                         |                                         |                  |                 |                   |
|             | TOPLAM   | 895              | 145.001 162     | 58.071 097      | 6.817 813                      | 113.586.460                             | 178 473.375                             | 970.356          | 178 473.375     | 40.893.836        |
|             | ORTALAMA | 448              | 72.500 581      | 29.035 549      | 3.408 909                      | 56 793.230                              | 89 237.888                              | 485.178          | 89 237.888      | 20.449.443        |
| KOCASINAN   | 2006     | 571              | 35 553.027      | 29.424.346      | 475.618                        | 12.571.749                              | 42 472.213                              | 352.749          | 42.472.213      | 12.372.275        |
|             | 2007     | 407              | 47 974.830      | 11.115.303      | 331.588                        | 41.126.847                              | 52 576.238                              | 352.749          | 52.576.238      | 21.922.354        |
|             | 2008     | 381              | 49 764.330      | 12.133.756      | 377.629                        | 37.734.051                              | 50 295.546                              | 350.698          | 50.295.546      | 13.649.267        |
|             | TOPLAM   | 1.359            | 133.291 187     | 52.724 417      | 1.185 035                      | 91.434.647                              | 145 344.099                             | 1.016.196        | 145 344.099     | 53.943.836        |
|             | ORTALAMA | 453              | 44.432 388      | 17.574 806      | 395 012                        | 30.478 216                              | 48 448.033                              | 338.732          | 48 448.033      | 17.981.239        |
|             | 2009     | 412              | 60 329.423      | 11.796.486      | 584.582                        | 36.636.682                              | 49 032.730                              | 352.096          | 49.032.730      | 21.535.253        |
|             | 2010     | 395              | 58 164.710      | 18.829.356      | 384.434                        | 49.351.867                              | 68 766.257                              | 353.353          | 68.766.257      | 13.830.101        |
|             | 2011     | 395              | 74 832.146      | 18.517.319      | 384.384                        | 56.789.322                              | 76 292.725                              | 356.159          | 76.292.725      | 21.179.499        |
|             | TOPLAM   | 1.202            | 193.326 279     | 49.143.441      | 2.463 400                      | 142.480.671                             | 194 087.712                             | 1.261.808        | 194 087.712     | 56.594.853        |
|             | ORTALAMA | 401              | 64.442 093      | 16.381 147      | 621 100                        | 47 495 624                              | 64 695 304                              | 353.869          | 64 695 304      | 18.664.951        |

| DÖNEMLER                        | GİRİŞ FAKTÖRLERİ |                 |                 |                                | VERGİ+VERGİ DİŞİ+DİĞER GELİRLER TOPLAMI |                                         | ÇIKIŞ FAKTÖRLERİ |                 |                   |
|---------------------------------|------------------|-----------------|-----------------|--------------------------------|-----------------------------------------|-----------------------------------------|------------------|-----------------|-------------------|
|                                 | PERSONEL SAYISI  | TOPLAM GİDERLER | VERGİ GELİRLERİ | TEŞEBBÜS VE MÜLKİYET GELİRLERİ | DİĞER GELİRLER                          | VERGİ+VERGİ DİŞİ+DİĞER GELİRLER TOPLAMI | NÜFUS            | TOPLAM GELİRLER | YATIRIM GİDERLERİ |
| GENEL TOPLAM (2006-2007-2008)   | 29.877           | 7.705.478.463   | 885.752.810     | 920.694.492                    | 4.520.540.569                           | 6.726.987.991                           | 25.810.182       | 6.726.987.991   | 3.919.814.251     |
| GENEL ORTALAMA (2006-2007-2008) | 1.560            | 428.082.137     | 49.208.495      | 51.149.594                     | 273.363.356                             | 373.721.555                             | 1.433.899        | 373.721.555     | 217.767.458       |
| GENEL TOPLAM (2009-2010-2011)   | 31.386           | 10.954.251.721  | 545.947.725     | 1.040.472.155                  | 8.558.298.382                           | 10.144.718.281                          | 27.155.206       | 10.144.718.281  | 4.498.493.785     |
| GENEL ORTALAMA (2009-2010-2011) | 1.744            | 608.570.096     | 30.330.429      | 57.804.009                     | 475.461.021                             | 563.595.459                             | 1.508.623        | 563.595.459     | 249.916.599       |

## KAYNAKÇA

ADISTATISTIK.COM, (2012), “**Veri Zarflama Analizi**”.

<http://adistatistik.com/blog/veri-zarflama-analizi-vza-nedir-nasil-yapilir.html>  
(18.07.2012).

AİLE VE SOSYAL POLİTİKALAR BAKANLIĞI Web Sitesi, (2012), “**Teşkilat Yapısı**”.<http://www.aile.gov.tr/tr/html/154/Teskilat+Semasi/> (17.03.2012).

<http://idbb.aile.gov.tr/tr/html/188/Denetim+Raporu+Ornegi/> (17.03.2012).

AİGNER, D. J., S.F., CHU, (1968), “On Estimating the Industry Production Function”, **American Economic Review**, 58, pp.826-839.

[http://www.acikarsiv.gazi.edu.tr/dosya/serdar\\_yarlikas\\_tez.pdf](http://www.acikarsiv.gazi.edu.tr/dosya/serdar_yarlikas_tez.pdf) (12.03.2012).

AKAL, Zühal, (2005), **İşletmelerde Performans Ölçüm Ve Denetimi: Çok Yönlü Performans Göstergeleri**, Mpm Yayını No:473, Ankara, ss.36-49.

AKPINAR, Haldun, (2000), “Veri Tabanlarında Bilgi Keşfi ve Veri Madenciliği”, **İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi**, ss.1-22.

AKSOY, Mehmet, (2008), **Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği, Ankara.

AKSOY, Tamer (2002), **Tüm Yönleriyle Denetim**, Yetkin Hukuk Yayınları, Ankara, s.62.

AKTAN, Coşkun Can ve Kamil, TÜĞEN, (2006), **Performans Esaslı Bütçeleme Süreci**, Coşkun Can Aktan (Ed.), Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme içinde, Ankara: Seçkin Yayınları, ss.16-206.

AKYEL, Recai ve İlhami, SÖYLER, (2010), “Yönetimin Kontrol Fonksiyonu Bağlamında Kamu Harcamalarının Kontrolü”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 258, ss.7-20.

ALBAYRAK, Ali Sait, (2008), “Değişen Varyans Durumunda En Küçük Kareler Tekniğinin Alternatifi Ağırlıklı Regresyon Analizi ve Bir Uygulama”, Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, s.114.

ALEXANDER, Michael; (2007), “Complex Decision Making using NonParametric Data Envelopment Analysis (Chapter 6)”, iç. H. QUDRAT-ULLAH, J.M. SPECTOR, P.I. DAVIDSEN (Ed.), **Complex Decision Making**, Springer, pp. 98.



- ALİKADIOĞULLARI, Arzu, (2010), “Kamu Mali Yönetiminde Yönetim Kalitesinin Arttırılması İç Kontrol Uygulamaları, Maliye Bakanlığı”, **Strateji Geliştirme Başkanlığı, Mesleki Yeterlilik Tezi**, s.84.
- ALTUĞ, Figen, (1995), **Mali Denetim**, Uludağ Üniversitesi Basımevi, Bursa, s.2.
- ARENS, Alvin and James, Loebbecke, (1994), **Auditing**, An Integrated Approach, Englewood Cliffs : Prentice Hall, p.300.
- ARSLAN, Ahmet, (2004), “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı:25.
- ARSLAN, FAHREDDİN, (2012), “**İç Denetim Süreci**”, Marmara Üniversitesi [http://icdenetim.marmara.edu.tr/dosya/surec\\_ic\\_denetim\\_5\\_temel\\_esas\\_v\\_8888.pdf](http://icdenetim.marmara.edu.tr/dosya/surec_ic_denetim_5_temel_esas_v_8888.pdf) (14.03.2012).
- ARCAGÖK, Mehmet Sait, (2012), “**Yeni Mali yönetim ve Kontrol Sisteminde Harcama Öncesi Kontrol**”, Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü WEB Sitesi <http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger%5Cicerikdetaydh241.pdf> (12.04.2012).
- ARCAGÖK, M.Sait ve Ertan, ERÜZ, (2006), **Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, ss.6-192.
- ATAKAN, Nevin, Arife, COŞKUN, Melda, SONUVAR, (1997), **Performans Denetimi**, Sayıştay 135. Kuruluş Yayınları, Ankara, ss.13-17. <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/135.k5perpak.pdf> (08.05.2012).
- AYDAGÜN, Alper, (2003), Veri Zarflama Analizi, Hava Harp Okulu Havacılık ve Uzun Teknolojileri Enstitüsü, HUTEN Yıl Sonu Semineri. [www.hho.edu.tr/HUTEN/seminerler\\_ing.htm](http://www.hho.edu.tr/HUTEN/seminerler_ing.htm). (11.05.2011).
- BABOS, Alexandru, (2009), “Recent Developments of the Internal Control, The COSO and CoCo Models”, **Revista Academiei Fortelor Terestre**,14, pp.74-79.
- BAILEY, D. and T., HUBERT, (1990), **Productivity Measurement: An International Review of Concepts, Techniques**, Programmes, and Currents Issues. Gower Publishing, England, p.101.
- BAKIRCI, Fehim, (2006), **Üretimde Etkinlik ve Verimlilik Ölçümü Veri Zarflama Analizi Teori ve Uygulama**, 1.Basım, Atlas Yayınları, ss.87-100.

- BANKER, Rajiv D. (1992), "Estimation of returns To Scale Using Data Envelopment Analysis", **European Journal of Operational Research**, Vol. 62, pp.74-84.
- BAŞ, Melih İ., ve Ayhan, ARTAR, (1990), **İşletmelerde Verimlilik Denetimi :Ölçme Ve Değerlendirme Modelleri**, Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları,435 Ankara, s.34.
- BAŞPINAR, Ahmet, (2004), "Türkiye’de ve Dünya’da Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış", **Maliye Dergisi**, Sayı:146, s.53.
- BAŞPINAR, Ahmet, (2009), **"Kamuda İç Denetim, İç Denetim Merkezi"** <http://www.bumko.gov.tr/.../dg.ashx?...AhmetBaspinarKamudaicDenetim..PPT> (19.05.2011).
- BATES, J.M., D., BALNES, D.K., WHYNES, (1996), "Measuring The Efficiency Of Prescribing By General Practitioners", **Journal of the Operational Research Society**. Vol:47(12), p.1444.
- BAYAR, Doğan, (2003), "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Ne Getir(m)iyor", **Maliye Dergisi**, Sayı 144, ss.47-61.
- BAYAR, Doğan, (2008), "Mali Sorumluluk Nedir?", **Maliye Dergisi**, Sayı:154.
- BAYSAL, Mehmet Emin vd., (2004), "Veri Zarflama Analizi ile TCDD Limanlarında Bir Etkinlik Ölçümü Çalışması", **Gazi Üniversitesi Mühendislik Mimarlık Fakültesi Dergisi**, Cilt: 19, No: 4, s.438.
- BEKTÖRE, Sabri, Halim, SÖZBİLİR, Kerim, BANAR, (2002), **Tekdüzen Hesap Planına Göre Genel Muhasebe**, Alp yayınları, 2002, s.1.
- BELEDİYE KANUNU, (2005), 5393 S.K.
- BELEDİYE GELİRLERİ KANUNU, (1981), 2464 S.K.
- BERGER, A.N. ve D.B., HUMPREY, (1997), "Efficiency of Financial Intuitions: International Survey and Directions for Future Research", **European Journal of Operational Research**, 98 (2), pp.175-212.
- BOZDAĞ, Nihat vd., (2001), **Toplam Etkinlik Ölçümü: Türkiye’deki Özel ve Kamu Bankaları İçin Bir Uygulama**, Ekonometri Seçme Yazıları,Ankara, s.31.
- BOZKURT, Mehmet, (2010), "İyi Mali Yönetimin Gerçekleştirilmesinde İç Kontrol ve Denetimi" , **Dış Denetim Dergisi**.
- BULUTOĞLU, Kenan, (1977), **Kamu Ekonomisine Giriş**, 2. Baskı, Temat Yayınları, Ankara, ss.199–201.

- BÜLBÜL, Şahamet ve İlyas, AKHİSAR, (2004),“Türk Sigorta Şirketlerinin Etkinliğinin Veri Zarflama Analizi ile Araştırılması”, **M.Ü. Bankacılık ve Sigortacılık Yüksek Okulu**, İstanbul, s.8.
- BÜYÜKŞEHİR BELEDİYE KANUNU, (2004), 5216 S.K.
- CANDAN, Ekrem, (2006), “Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistemi ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar”, **Mali Yönetim ve Denetim Dergisi**, Sayı: 38.
- CANDAN, Ekrem, (2006), “Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun ile Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler II”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 296.
- CHARNES, A., W.W., COOPER, E., RHODES, (1981), ”Evaluating Program and Managerail Efficiency: An Application of Data Envelopment Analysis To Program Follow Through”, **Management Science**, Vol.27, No:6, pp.668-669.
- CİNGİ, S. ve A.TARIM, (2000), “Türk Bankacılık Sisteminde Performans Ölçümü: DEA-Malmquist TFP Endeksi Uygulaması”, **H.Ü. İİBF Dergisi**, 18, ss.17-34.
- COSO, (1994), “ **Internal Control**”, Integrated Framework, Executive Summary Framework, New Jersey: American Institute of Certified Public Accountants.
- COŞKUN, Gülay, (1981), “Kalkınma Yönetiminde Etkinliğin Arttırılması” **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 14, Sayı 3, s.2.
- ÇAĞLAR, Atalay, (2003), ”Veri Zarflama Analizi ile Belediyelerin Etkinlik Ölçümü”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Hacettepe Üniversitesi, **Fen Bilimleri Enstitüsü**, Ankara, s.11.
- ÇAKMAK, Erol H., Hasan, DUDU, Nadir, ÖCAL, (2008), **Türk Tarım Sektöründe Etkinlik: Yöntem ve Hanehalkı Düzeyinde Nicel Analiz**, TEPAV, Orta Doğu Teknik Üniversitesi, Ankara.  
[http://www.tepav.org.tr/tur/admin/dosyabul/upload/tarim\\_sektorunde\\_etkinlik.pdf](http://www.tepav.org.tr/tur/admin/dosyabul/upload/tarim_sektorunde_etkinlik.pdf)  
 (17.08.2012).
- ÇANAKKALE BELEDİYESİ Web Sitesi, (2009), “**İç Kontrole İlişkin Yasal Mevzuat**”.  
[http://www.canakkale.bel.tr/dokumanlar/ic%20kontrol\\_2009.pdf](http://www.canakkale.bel.tr/dokumanlar/ic%20kontrol_2009.pdf) (12.04.2012).
- ÇATIKKAŞ, Özgür, (2005), “Bankalarda İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonunun Etkililiği”, **Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık**

- Enstitüsü**, Bankacılık Anabilim Dalı, (Basılmamış Doktora Tezi). İstanbul, ss.17-38.
- ÇATIKKAŞ, Özgür, ve Gürdoğan, YURTSEVER (2007), “Türkiye Uygulamaları Açısından Denetim Komiteleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Mali Çözüm Dergisi**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMM) Yayını. Sayı: 81, ss.6-7.
- ÇITAK, Levent, (2008), “Türkiye’deki Menkul Kıymet Yatırım Ortaklıklarının Etkinliklerinin Veri Zarflama Analizi İle Değerlendirilmesi”, **Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı:31, ss.79-80.
- DEMİRBAŞ, Mahmut, (2005),”İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişmeler”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, s.175.
- DİAMOND, Jack, (2002), “The Role of Internal Audit in Government Financial Management”, **IMF Working Paper**, p.4.
- DİNÇER, Erdal, (2008), “Veri Zarflama Aanalizinde Malmquist Endeksiyle Toplam Faktör Verimliliği Değişiminin İncelenmesi ve İMKB Üzerine Bir Uygulama”, **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:25, Sayı:2, ss.832-835.
- DİYARBAKIR Büyükşehir Belediyesi WEB Sitesi, (2011), “**İç Denetim Faaliyet Raporu**”.
- <http://www.diyarbakir.bel.tr/activityreports/icdenetim/2011/2011ActivityReport.pdf> (12.04.2012).
- DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ Web Sitesi, (2012), “**Veri Zarflama Analizi**”.
- [www.deu.edu.tr/userweb/k.../Veri%20%20Zarflama%20Analizi.doc](http://www.deu.edu.tr/userweb/k.../Veri%20%20Zarflama%20Analizi.doc). (27.06.2012).
- DONNELLY, M., “A Radical Scoring System For The European Foundation For Quality Management Business Excellence Model”, **Managerial Auditing Journal MCB University Press**, Vol:15 Issue1/2 s.8-11. <http://www.emerald-library.com>. (25.04.2012).
- DURAK, Kenan, (2005), “**1050 ve 5018 Sayılı Kanunların Kapsamı ve Harcama Öncesi Kontrol Süreci**”, Ankara.
- [http://www.alomaliye.com/kenan\\_durak\\_1050.htm](http://www.alomaliye.com/kenan_durak_1050.htm) (18.05.2011).

- DÜZOĞLU, İbrahim, (2012), **“Belediyelerin İç Denetimi Üzerine Bir Değerlendirme”**,\_İSKİ\_WEB\_Sitesi.  
[http://www.iski.gov.tr/Web/birimSayfaları/IcDenetimBirimi/makale\\_ic\\_denetimi\\_uzerine\\_degerlendirme.html](http://www.iski.gov.tr/Web/birimSayfaları/IcDenetimBirimi/makale_ic_denetimi_uzerine_degerlendirme.html) (12.04.2012).
- ECIIA, (2005), Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu, European Confederation of Institutes of Internal Auditing, **“Konum Raporu Avrupa’da İç Denetim”**, (İstanbul: TİDE, 2005).
- ELMACI, Orhan, (2007), **Yönetim Muhasebesi**, Dumlupınar Üniversitesi Yayınları, Kütahya, s.3.
- ELMACI, Orhan, Şerafettin, SEVİM ve Niyazi, KURNAZ, (2008), "Muhasebe Mesleğinin Değişen Paradigması Ve Bu Paradigma Çerçevesinde Türkiye İçin Aksiyon Önerileri", 6. Uluslararası Türk Dünyası Sosyal Bilimler Kongresi, Calalabat/Kırgızistan.  
<http://orhanelmaci.blogcu.com/orhan-elmaci-muhasebe-mesleginin-degisen-paradigmasi-ve-bu-par/3714080>
- ERDOĞAN, Simay, (2009), “İç Kontrol Sistemi : Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi”, **T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Uzmanlık Tezleri**, Yayın No:2799, Ankara, s.78.
- ERGİN, Hüseyin ve Orhan, ELMACI, (1999), “Stratejik Yönetim Muhasebesinin Bir İşlevi Olarak Seçilen Stratejinin Değerlendirilmesi ve Kontrolüne Yönelik Yeni Açılımlar”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, s.9.
- ERGİN, Hüseyin, (2007), **Denetim**, Dumlupınar Üniversitesi Yayınları, Kütahya, s.8.
- ERGİN, Hüseyin, (2007), **Muhasebeye Giriş**, Dumlupınar Üniversitesi Yayınları, Kütahya, s.21.
- ERGİN, Hüseyin, Şerafettin, SEVİM ve Ayşenur, ELİUZ, (2008), “Kurumsal Yönetimin Ögesi Olarak Denetim Komitesinin Etkinliği ve İMKB’ye Kayıtlı Şirketlerde Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl:8, Sayı:25, s.7.
- ERKAZAN, Ali Rıza, (2004), İç Denetim Sonuçlarının Yönetime Sunulması, **İç Denetim Dergisi**, Sayı:8, s.32.
- ESENER, (2004), “Cumhuriyet Üniversitesi Dış Hekimliği Fakültesi’nin Veri Zarflama Analizi Yöntemiyle Göreceli Etkinlik Analizi”, **Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt:5, Sayı:2, s.94.

- FARRELL, M.J., (1957), “The Measurement of Productive Efficiency”, **Journal of the Royal Statistical Society**, 3, pp. 253-290.  
[http://www.acikarsiv.gazi.edu.tr/dosya/serdar\\_yarlikas\\_tez.pdf](http://www.acikarsiv.gazi.edu.tr/dosya/serdar_yarlikas_tez.pdf) (12.03.2012).
- FIRAT, A.Serap, (2003), “Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Denetim Anlayışında Dönüşüm”, **Belediye Dünyası Dergisi**, Cilt No: 4, Sayı:12, s.12.
- GEGİN, Eren, (2011), “**İç Denetimde Etkinlik, Verimlilik, Etkililik ve Ekonomiklik Kavramlarının\_Netleştirilmesi**”  
[.http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Ic%20Denetim%20Terminoloji%20Gelistirme%20Ihtiyaci.pdf](http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Ic%20Denetim%20Terminoloji%20Gelistirme%20Ihtiyaci.pdf) (15.05.2011).
- GEIST,B., (1988), **Devlet Denetimi**, Beyhan Aytaç(çev.), Sayıştay Başkanlığı, s.16.
- GENSSE, Pierre, (2005), “La Contributin du Contrôle Interne et de L’Audit au Gouvernement Entreprise”,**Compabilité Control Audit**, Tome 11, Volume 1, p.185.
- GOLANY, Boaz ve Yu, GANG, (1997), “Theory and Methodology Estimating Returns to Scale in DEA”, **European Journal of Operational Research**, Volume: 103, p.28.
- GÖNEN, Seçkin, (2009), “İç Kontrol Sisteminin Unsurlarından Kontrol Ortamının İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma”, **World of Accounting Science**, s.11, s.189.
- GÖNÜLAÇAR, Şener (2007), “İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler”, **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı: 130, ss.10–27.
- GÖNÜLAÇAR, Şener, (2008), “İç Denetimin Bürokratik Serencamı”, **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı:135, ss.5-6.
- GÖSTERİCİ, Hüseyin, (2006), “Kamu İç Mali Kontrol Sisteminde İç Denetimin Bağımsızlığı- Fonksiyonel Bağımsızlık”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:295, Ankara, s.182.
- GUUFFRIFA, A. ve H. GRAVELLE, (1999), “Measuring Performance In Primary Care: Econometric Analysis and DEA” , **Discussion Papers in Economics**, The University Of York, York, United Kingdom, p.36.
- GÜCENME, Ümit, (2004), **Muhasebe Denetimi**, Bursa: Alfa Akademi, s.62.
- GÜÇLÜ, Faruk, (2008), **Muhasebe Denetimi**, Detay Yayıncılık, ss.5-6.

- GÜNGÖR, Hayrettin, (2007), “Yerel Yönetimlerin Merkezi İzlenmesi ve Denetimi”, **Yerelleşme ve Yolsuzluk Konferansı**.
- GÜLER, Cüneyt, (2010), “Kamuda Yeni Denetim Sistemi İç Denetim”, **Dış Denetim Dergisi**. <http://www.sayder.org.tr/e-dergi-kamuda-yeni-denetim-sistemi-ic-denetim-1-18.pdf> (12.04.2011).
- GÜLER, Birgül, (1994), “Belediye Gelirlerinin Yapısı:1925-1989” **ÇYYD**, III, Ocak, ss.29-37.
- GÜRAN, Mehmet Cahit, ve S. CİNGİ, (2002), “Devletin Ekonomik Müdahalelerinin Etkinliği”, **Akdeniz İİBF Dergisi**, Sayı.3, 2002, s.56.
- GÜRAN, Mehmet Cahit, (2005), **Kamu Hizmetlerinde Performans Ölçümü**, Türkiye’deki Kamu Üniversiteleri İçin Bir Performans Ölçümü Uygulaması, Hacettepe Üniversitesi Yayınları, Ankara, s.115.
- GÜREDİN, Ersin, (1994), **Denetim**, Beta Yayınları, İstanbul, s.176.
- GÜREDİN, Ersin, (2007), **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, İstanbul: Arıkan Yayınları No:165, s.316.
- HABERTEMPO.COM, (2012), İşte Türkiye’nin En Başarılı Belediye Başkanları, SONAR Anketi. <http://www.habertempo.com/arastirma/iste-turkiyenin-en-basarili-belediye-baskanlari-h634.html> (12.06.2012).
- HAFTACI, Vasfi, (2010), **İşletme Bütçeleri**, İstanbul, Beta Basım A.S., s.1.
- HAFTACI, Vasfi, (2011), **Muhasebe Denetimi**, Avcı Ofset, İstanbul, ss.65.
- HHT.ORG, <http://hht.org/2011/08/nosebleed-treatments-being-studied-at-6-north-american-hht-centers/> (12.08.2011).
- HEPAKSAR, Engin, (2007), “Anayasal Vergi Reformu ve Vergi Anayasası Önerisinin Türkiye’de Uygulanabilirliği”, Yayımlanmamış Doktora Tezi, **Sosyal Bilimler Enstitüsü**.
- HO, Simon S. M. and Kar Shun, WONG, (2001), “A Study of the Relationship Between Corporate Governance Structures and the Extent of Voluntary Disclosure”, **Journal of International Accounting, Auditing & Taxation**, No: 10, pp.139-156.
- HORNGREN, T.C. vd., (2000), **Cost Accounting A Managerial Emphasis**, Tenth Edition, Prentice Hall International, Inc., London, p.229.
- IIA, 2005, “**Putting COSO’s Theory into Practice**”,

<http://www.theiia.org/periodicals/newsletters/tone-at-the-top/archives-bydate/index.cfm?c=571> (26.07.2011).

IIA Uluslararası İç Denetim Enstitüsü, 2009, “**IIA Pozisyon Raporu**”, “İç Denetimin Kurumsal Risk Yönetiminde Oynadığı Rol”

[http://www.tide.org.tr/uploads/PP-KRY\\_de\\_Ic\\_Denetimin\\_Rolu.pdf](http://www.tide.org.tr/uploads/PP-KRY_de_Ic_Denetimin_Rolu.pdf)  
(09.05.2011).

IIA, 2011, “**Standards Guidance, Standards**”

[https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20 Documents/Standards\\_2011\\_Turkish.pdf](https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Standards_2011_Turkish.pdf) (17.04.2012).

INTOSAI, (2004), “**Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector**”, Brussels: INTOSAI.

ICDENETIM.NET, “5018 S.K. Sisteminin İşleyişi”

İÇ DENETİM MERKEZİ, (2012), “**Bilgi Bankası**”

[http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi\\_det.php?p=1070](http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?p=1070)(15.05.2012)

İDKK WEB Sitesi, “**Mevzuat**”

<http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/BirincilDuzey.aspx> (14.05.2011).

İDKK, (2009), “**İç Denetim Genel Raporu**”.

[http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Faaliyet%20Raporlar%C4%B1/2009\\_yili\\_kamu\\_icdenetim\\_genel\\_raporu.pdf](http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Faaliyet%20Raporlar%C4%B1/2009_yili_kamu_icdenetim_genel_raporu.pdf) (18.05.2011).

İDKK, (2010), “**İç Denetim Genel Raporu**”.

<http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Faaliyet%20Raporlar%C4%B1/2010YiliKamuIcDenetimGenelRaporu.pdf> (18.05.2011).

İDKK, “**Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik**”.

[http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ikincil%20Duzey%20Mevzuat/Calisma\\_Usul\\_ve\\_Esaslari.aspx](http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ikincil%20Duzey%20Mevzuat/Calisma_Usul_ve_Esaslari.aspx) (18.09.2011).

İDKK, “**Kamu İç Denetçi Sertifikasının Derecelendirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar**”

<http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetciSertifikasininDerecelendirilmesi.aspx> (23.07.2012)

İNAN, E.Alpan, (2000), “Banka Etkinliğinin Ölçülmesi ve Düşük Enflasyon Sürecinde Bankacılıkta Etkinlik”, **Bankacılar Dergisi**, Sayı:34, ss.85–86.



- İSTANBUL BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ Web Sitesi, (2012) İç Denetim Birimi Başkanlığı. <http://icdenetim.ibb.gov.tr/Documents/index.html> (12.04.2012).
- İSTANBUL BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ Web Sitesi, (2012), “**İç Denetim Broşürü**”.
- [DOC] İÇ DENETİM BROŞÜRÜ - İBB İç Denetim Birimi Başkanlığı – (12.05.2012).
- İZMİR BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ Web Sitesi, (2012), İç Denetim Birimi Başk. <http://www.izmir.bel.tr/orgSemaDetail.asp?birimID=125&oID=125> (10.04.2012).
- KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU, (2003), 5018 S.K.
- KARAASLAN, Erkan, (2006), **Kamu Harcamalarında Denetim**, Erkan Karaaslan(Ed.), 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar İçinde, Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, s.337.
- KARAASLAN, Erkan, (2006), “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa Göre Denetim”, **Mali Hukuk**, Sayı:121, s.27
- KARAASLAN, Erkan, (2009), “Belediyelerde Yönetim Dönemi ve Yönetim Dönemi Hesapları”, **Belediye Dünyası Dergisi**, Sayı 5, s.25.
- KARASAR, Niyazi, (2009), **Araştırmalarda Rapor Hazırlama**, Nobel Yayınevi, 15.Baskı, Ankara, s.77.
- KARSAK, E.Ertugrul ve Tamer, ÖZYİĞİT, (1999), “Gelişmekte Olan Ülkelerin Sosyo-Ekonomik Performanslarının Görelî Değerlendirilmesi”, **IV. Ulusal Ekonometri ve İstatistik Sempozyumu Bildirileri**, Antalya, s.398.
- KAYA,Bertan, (2008), “İç denetim Nedir?” [http://www.bertankaya.net/index.php?option=com\\_content&view=article&id=11](http://www.bertankaya.net/index.php?option=com_content&view=article&id=11)(05.06.2011).
- KAYA, Osman, (2005), “Kamu Mali Yönetiminde Sorumluluk ve Sorumluluk Halleri”, **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı 116, s.87.
- KERİMOĞLU, Baki, (2004), “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Harcama Reformu, Kesin Hesap ve Parlamento Denetimi”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı:23.

- KESİK, Ahmet, (2005), “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, ss.94-106.
- KİDDER, “**Kamu İç Denetim Raporlama Standartları Yönetmeliği**”, [http://www.kidder.org.tr/php/index.php?option=com\\_content&task=view&id=83&Itemid=67](http://www.kidder.org.tr/php/index.php?option=com_content&task=view&id=83&Itemid=67) (01.06.2011).
- KİSHALI, Yunus ve Davut, PEHLİVANLI, (2006), Risk Odaklı İç Denetim ve İMKB Uygulaması, **MUFAD Dergisi**, s.7.
- KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ, “**İç Denetim Rehberi**”. <http://icden.kocaeli.edu.tr/mevzuat/KOU%20%C4%B0%C3%A7%20Denetim%20Rehberi.pdf> (14.04.2011).
- KOCAKOÇ, DEVECİ, İpek, (2003), “Veri Zarflama Analizi’ndeki Ağırlık Kısıtlamalarının Belirlenmesinde Analitik Hiyerarşi Sürecinin Kullanımı”, **Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt.18, 2003, s.2.
- KOÇAK, Aysun, (2005), “Genel Kabul Görmüş Bağımsız Dış Denetim Standartları İle Ülkemizdeki Standartların Karşılaştırılması”, **E-Yaklaşım Dergisi**, S:29, ss.1-2.
- KOÇDEMİR, Mehmet, (2004), “Yeniden Düzenlemeler ve Uluslararası Tanımlarıyla Mali Denetim ve Performans Denetimi”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı:24, s.143.
- KONRATH, Larry F., (2001), **Auditing : A Risk Analysis Approach**, South-Western Thomson Learning, Fifth Edition, p.213.
- KORKMAZ, Umut, (2007), “Kamuda İç Denetim-I”, **Bütçe Dünyası Dergisi**, Sayı:25, ss.7-10.
- KOYUNCUGİL, Ali Serhan ve Nermin, Özgülbaş, “İMKB’de İşlem Gören Kobi’lerin Güçlü ve Zayıf Yönleri: CHAİD Karar Ağacı Uygulaması”, **Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Fakülte Dergisi**, 23, s.5.
- KÖK, Recep ve Ertuğrul, DELİKTAŞ, (2003), **Endüstri İktisadında Verimlilik Ölçme Ve Strateji Geliştirme Teknikleri (İş Dünyasından Örneklerle)**, DEÜ İİBF Yayınları, İzmir, s.45.
- KÖSE, Hacı Ömer, (2007), **Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim**, Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Gözden Geçirilmiş 2. Basım, Ankara, s.50.
- KUBALI, Derya, (1998), **Performans Denetimi Kavram, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar**, Sayıştay Başkanlığı, Ankara, 1998, s.28.

- KULA, Veysel, (2006), **Kurumsal Yönetim: Hissedarların Korunması Uygulamaları ve Türkiye Örneği**, İstanbul: Papatya Yayıncılık, 1.Baskı, ss.12-16.
- KULUÇLU, Erdal ve Engin, HEPAKSAR, (2009), **Türkiye’de Bütçenin Kontrolü ve Denetimi, İçinde: Türk ve AB Bütçelendirme Süreçlerinin Karşılaştırmalı Değerlendirilmesi**, Editör: E.Sancak, Gazi Kitabevi, Ankara, s.s.115-116.
- KUTLAR, Aziz, Aslan GÜLCÜ ve Yalçın, KARAGÖZ, (2004), “Cumhuriyet Üniversitesi Fakültelerinin Performans Değerlendirmesi”, **Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 2, s.139.
- LAR, (2011), **“Türkiye ve Seçilen Bazı AB Ülkelerinde Belediye Gelir ve Giderleri: Karşılaştırmalı Değerlendirme ve Öneriler”**, II. Aşama. <http://www.lar.org.tr/uploaded/dosyalar/9ce38e3abc764ebd38625aaa6e6e2cc3.pdf> (13.07.2011).
- MADENDERE, M.Ali, (2005), “Kurumsal Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü” Çeviri/Derleme.<http://tide.org.tr/tideweb/resimler/upload/Documents/KuruM.Ali%20Madendere.doc>, s.1 (16/07/2011).
- MOELLER, Robert, (2005), **Brink’s Modern Internal Auditing**, Sixth Edition ,John Wiley&Sons,Inc.Printed in the United States of America, p.3. <http://www.muratan.info/academic/boks/01.pdf> (10.09.2011).
- MUHASEBE-İ UMUMİYE KANUNU, (1927), 1050 S.K.
- OECD, Dataoecd. <http://www.oecd.org/dataoecd/40/13/49375563.pdf> (25.05.2011).
- ORUÇ, Kenan Oğuzhan, (2008), ”Veri Zarflama Analizi ile Bulanık Ortamda Etkinlik Ölçümleri ve Üniversitelerde Bir Uygulama”, Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, **Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Isparta.
- ÖĞÜT, Sertaç, (2005) “Veri Madenciliği Kavramı ve Gelişim Süreci”, İletişim Fakültesi, Yeditepe Üniversitesi, **Veri Madenciliği Paneli**, İstanbul, s.7. [http://www.sertacogut.com/blog/wp-content/uploads/2009/03/sertac\\_ogut\\_-\\_veri\\_madenciligi\\_kavrami\\_ve\\_gelisim\\_sureci.pdf](http://www.sertacogut.com/blog/wp-content/uploads/2009/03/sertac_ogut_-_veri_madenciligi_kavrami_ve_gelisim_sureci.pdf) (15.07.2012).
- ÖNER, Şerif, (2006), **Yeni Mevzuat Çerçevesinde Türkiye’de Belediye Yönetimi**, Nobel Yayınları, Ankara, s.178.

- ÖRENAY, Hami, (2010), “Kamu İç Mali Kontrol Sistemi ve Türkiye Uygulaması”, **SAYDER Dış Denetim Dergisi**, Sayı 1, ss.139-140.
- ÖZEL, Kamile, (2007), “İyi Uygulama Örnekleri Çerçevesinde Kamu Mali Yönetiminde Toplam Kalite Uygulamaları Ve Türkiye İçin Bir Model Önerisi”, **Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu**, s.161.
- ÖZER, Akif, (2005), “Günümüzün Yükselen Değeri: Yeni Kamu Yönetimi”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:59.Ekim-Aralık, s.115.
- ÖZER, Hüseyin, (1992), Performans Denetimi, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 7, ss.31-33.
- ÖZER, Hüseyin, (1997), **Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, Sayıştay Yayınları, s.201.
- ÖZEREN, Baran, (2000), **İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları**, Sayıştay, Ankara, 34. <http://www.kidder.org.tr/php/content/view/39/43> (01.06.2011).
- ÖZKAN, Yalçın, (2008), **Veri Madenciliği Yöntemleri**, (1. Baskı), Papatya Yayıncılık, İstanbul, s.38.
- ÖZTÜRK, Yıldız, (2010), **Profesyonel Muhasebeciler İçin Etik Kurallar El Kitabı**,TÜRMOB Yayınları.
- POLAT ,Necip, (2003), Sayıştay Denetçisi, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:49.
- RESMÎ GAZETE, 26 Aralık 2007, Sayı:26738.
- RESMÎ GAZETE, 16 Ağustos 2011, Sayı:28027.
- SALTIK, Nihal, (2007), İç Kontrol Standartları, BÜMKO, Maliye Bakanlığı, Ankara.
- SANAYİ ve TİCARET Bakanlığı, (2009), “**Kamu İç kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı**”.  
<http://www.sanayi.gov.tr/Files/Documents/-kamu-ic-kontrol.pdf>(13.04.2011).
- SANAYİ ve TİCARET Bakanlığı, (2012), “**İç Denetim Standartları**”.  
<http://www.sanayi.gov.tr/Files/Mevzuat/diger6-14042010023226.pdf> (13.04.2011).
- SARAÇ, Osman, (2005), “Kamu Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı.148, s.27.
- SAWYER, L.B., (1988), **Sawyer’s Internal Auditing, The Practice and Modern Internal Auditing, Revised and Enlarged**,The Institute of Internal Auditors,Altamonte SPings,Florida, pp.19- 44.

- SAYIŞTAY, (2001), **İsveç Sayıştay'ı Performans Denetimi El Kitabı Teori ve Uygulama**, Tolga Demirbaş (çev.), Ankara, s.20.  
<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/16isvecsayistay.pdf> (16.04.2011).
- SAYIŞTAY, (2002), **“Performans Denetimi Kavramlar, İlkeler Metodoloji ve Uygulamalar Kitapçığı”**, Ankara, s.14.  
<http://www.sayistay.gov.tr/tc/perdenmetodoli.pdf> (17.04.2011).
- SAYIŞTAY, (2006), **“INTOSAI: Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi”**  
<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/sbn53IcKontStanReh.pdf>  
 (17.04.2011)
- SAYIŞTAY WEB Sitesi, (2007), **“Sayıştaylara Toplu Bakış”**  
[http://www.sayistay.gov.tr/tc/145\\_Yil\\_Brosur\\_TR.pdf](http://www.sayistay.gov.tr/tc/145_Yil_Brosur_TR.pdf) (12.04.2012)
- SAYIŞTAY KANUNU GENEL GEREKÇESİ, 6085 Sayılı Kanun.  
[http://www.sayistay.gov.tr/mevzuat/6085/6085\\_Gerekce.pdf](http://www.sayistay.gov.tr/mevzuat/6085/6085_Gerekce.pdf) (23.07.2011).
- SERBEST Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, (1989), 3568 S.K., Md.29.
- SEVİM, Şerafettin., Tansel, ÇETİNOĞLU , Niyazi, KURNAZ, (2006), “Avrupa Birliği Müzakereleri Sürecinde AB 8. Yönergesi Kapsamında Türkiye’de Denetim ve Denetçilik Mesleğinin Durumu AB Müzakereleri Gelişim İçin Bir Fırsat mıdır?”, **Mali Çözüm Dergisi**, Ocak-Şubat-Mart, Sayı:74.
- SEVİM, Şerafettin, Sevim, ELİÜZ, (2007), Denetim Komitelerinin İç Denetimin Etkinliği Üzerindeki Roller ve İMKB’de Bir Araştırma, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:36, ss.62-63.
- SONAR Araştırma Şirketi, (2012), **En Başarılı Belediye Başkanları Araştırması**,  
<http://www.habertempo.com/arastirma/iste-turkiyenin-en-basarili-belediye-baskanlari-h634.html> (12.06.2012).
- SOYDAN, Kubilay, (2008), “İç Denetim Nedir?”, Orman Mühendisliği Dergisi, Yıl:45, s.40.
- SÖYLER, İlhami, (2006), Kamu Mali Yönetim Sisteminin Bütçe Teknik ve Süreçlerindeki Değişiklikler ve Yenilikler Açısından Değerlendirilmesi, Dumlupınar Üniversitesi, **Sosyal Bilimler Dergisi**, sayı 16, s.284.

- TARIM, Armağan; (2001), **Veri Zarflama Analizi: Matematiksel Programlama Tabanlı Görelî Etkinlik Ölçüm Yaklaşımı**, İnceleme, “Araştırma, İnceleme, Çeviri Dizisi”, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, Ankara, s.175.
- TEPAV, (2007), **“Yerelleşme ve Yolsuzluk Konferansı”**, ANKARA
- TEPE, Kenan, (1998), “Risk Denetimi/Finansal Yönetim ve Kontrollerin Denetimi”, **Cumhuriyetin 75’inci Yılında Kamu Harcamaları ve Denetimi Sempozyumu, Tebliğler, Panel ve Tartışmalar**, Sayıştay Başkanlığı, Ankara, s.56.
- TİDE, **“Meslekî Uygulama Çerçevesi Terimler Sözlüğü”**  
<http://tide.org.tr/TIDEWEB/IcSayfa.aspx?kodal=293> (02.06.2011).
- TİDE, (2008), **“Uluslararası İç Denetim Standartları Meslekî Uygulama Çerçevesi”**, Türkiye İç Denetim Enstitüsü, İstanbul, ss.26-27.
- TİMOR, Mehpare, (2001), “Hastane Performansını Belirlemede Veri Zarflama Analizi”, **İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi**, Cilt: 30, S:1, s.69.
- TOKAÇ, Ahmet, (2006), “İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu ve Denetim”  
[http://www.serfed.com/content\\_files/dergi/6/05-seramik\\_pazari.pdf](http://www.serfed.com/content_files/dergi/6/05-seramik_pazari.pdf)  
 (22.03.2012).
- TOSUN, Hikmet ve A.Uğur, CEBECİ, (2008), **5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu**, Muhasebat Kontr. Derneği Yayını, 2.Baskı, Ankara, s.99.
- TOSUNER, Mehmet (1995), “Mahalli İdarelerde Vergilendirme Yetkisi.”, **DEÜ İİBF Dergisi**, XX, 2, s.265.
- TURMOB WEB Sitesi, (2010), **“Profesyonel Muhasebeciler İçin Etik Kurallar El Kitabı”**, Yıldız Öztürk(Çev.), TURMOB Yayınları, 402.  
<http://www.turmob.org.tr/Arsiv/turmobwebdb/dosyalar/haber388.pdf>  
 (12.04.2012).
- TÜREDİ, Hasan ve Engin, DİNÇ, (1997), “Bilgisayarlı Muhasebe Denetiminde Denetim”, **E-Yaklaşım Dergisi**, s.17.
- TÜREDİ, Hasan, (2007), **Denetim**, Celepler Matbaacılık, Trabzon.
- TÜRK DİL KURUMU, **“Güncel Türkçe Sözlük”**.  
<http://www.tdk.gov.tr/TR/Genel/SozBul.aspx>. (22.03.2011).
- TÜRKOĞLU, İrfan, (2009), **Yerel Yönetimlerde Mali Reform Arayışları: Türkiye’de Belediyelerde Mali Özerklik ve Belediye Başkanlarının Mali**

- Özerklik Algılaması**, Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, No:2009/389, ss.93-117
- TÜSİAD, (2008), “**Yönetim Kurullarında İç Denetim Hakkında Sorulması Gereken 12 Soru**”, Yayın No: TÜSİAD-T/2008-05-461.  
[http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/12\\_soruda\\_ic\\_denetim.pdf](http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/12_soruda_ic_denetim.pdf) (07.04.2011).
- ULUCAN, Aydın, (2002), “ISO500 Şirketlerinin Etkinliklerinin Ölçülmesinde Veri Zarflama Analizi Yaklaşımı: Farklı Girdi Çıktı Bileşenleri ve Ölçeğe Göre Getiri Yaklaşımları ile Değerlendirmeler”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, 57 (2), s.185.
- ULUSOY,Ahmet, ve Tekin, AKDEMİR, (2006), **Mahalli İdareler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, s.216.
- ULUSOY, Necati, (2002), “Performans Denetimi”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı 17, s.31.
- UZUN, Ali Kamil, (2006), “Değer Yaratan Denetim”, **İç Denetim Dergisi**, Sayı:14.  
[http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DEGERYARATANDENETIM\\_2.pdf](http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DEGERYARATANDENETIM_2.pdf) (20.05.2011).
- UZUN, Ali Kamil, (2009), “Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve İç Denetim Yaklaşımı”, **Denetişim Dergisi**, Sayı:3, s.8. <http://www.icdenetim.net/makaleler/89-kamu-yonetiminde-icdenetim> (11.07.2012).
- UZUN, Ali Kamil ve Engin, ERGÜDEN, (2010), “İç Denetim Mesleğinin Akademik Eğitimden Beklentileri, Mesleki Akademik Gelişim İçin Öneriler”, **Türkiye 29. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildirileri**, Galatasaray Üniv., s.341.
- ÜLGEN,Hayri ve S. Kadri, MİRZE, (2004), **İşletmelerde Stratejik Yönetim**, Literatür Yayınları, İstanbul, s.422.
- VENABLES, Julian and Ken, IMPEY, (1988), **Internal Auditing**, Butterworth Co. Ltd.,London, p.7.
- WHITTINGTON, Ray O. and Kurt, PANY, (1998), **Principles of Auditing and Other Assurance Services**, p.722.
- WIKIPEDIA.ORG, “**Maliye Bakanlığı**” ve “**Regresyon Analizi**”  
[http://tr.wikipedia.org/wiki/T%C3%BCrkiye\\_Cumhuriyeti\\_Maliye\\_Bakanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1](http://tr.wikipedia.org/wiki/T%C3%BCrkiye_Cumhuriyeti_Maliye_Bakanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1) (12.05.2011).  
[http://tr.wikipedia.org/wiki/Regresyon\\_analizi#Regresyon\\_analizinin\\_tarihi](http://tr.wikipedia.org/wiki/Regresyon_analizi#Regresyon_analizinin_tarihi) (12.05.2011).

- WILKINSON, Joseph vd., (2000), **Accounting Information Systems**, John Wiley And Sons. Inc., p.239.
- YAYLA, Hilmi Erdoğan, (2006), “Güç Ve Yetki İlişkilerinin Muhasebe Bilgisi Kararları Üzerindeki Etkisi: Türkiye’deki Özel Hastaneler Üzerine Yapısal Bir Model Önerisi”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, **Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Ankara, s.24.
- YAYED, “**Belediyelerde İç Denetim**”  
[http://www.yayed.org.tr/egitim/egitimler\\_detay.php?egitimkod=4](http://www.yayed.org.tr/egitim/egitimler_detay.php?egitimkod=4) (2.04.2012).
- YEŞİLYURT, Cavit ve M. Ali, ALAN, (2003), “Fen Liseleri’nin 2002 Yılı Göreceli Etkinliğinin Veri Zarflama Analizi (VZA) Yöntemi İle Ölçülmesi”, **Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi**, Cilt:4, ss.92-94.
- YILANCI, Münevver, Şerafettin, SEVİM, (1991), “İşletmelerde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu”, **İşletmecinin El Kitabı**, Biar Eğitim Yayınları No.13, Ankara, s.132.
- YILANCI, Münevver, (1992), **İşletmelerde İç Kontrol Yapısının Değerlendirilmesinin Denetim Karar Sürecindeki Yeri**, No:631, Kütahya, s.7.
- YILANCI, Münevver, (2001), “Muhasebe Bilgi Sistemi İç Kontrol ve Verimlilik Üçgeni”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, ss.41-46.
- YILANCI, Münevver, (2003), “Denetim Komitesinin İç Denetim Etkinliğini Sağlamadaki ve Hileleri Önlemedeki Rolü”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl:3, Sayı:8, Türmob Yayını, Ziraat Matbaası, Ankara, ss.23-33.
- YILANCI, Münevver, (2006), **İç Denetim**, Nobel Yayınları, Ankara, s.13.
- YOLALAN, Reha, (1993), **İşletmeler Arası Göreli Etkinlik Ölçümü**, Milli Prodüktive Merkezi Yayınları:483, Ankara, s.5
- YÖK Web Sitesi , (2012), “**İç Denetim**”  
<http://www.yok.gov.tr/content/view/597/> (15.05.2012).
- YÖRÜKER, Sacit, (2004), Sayıştay Uzman Denetçisi, **TESEV Denetim Çalıştayı**, Ankara, s.9.



YÜKÇÜ, Süleyman ve Gülşah, ATAĞAN, (2009), Etkinlik, Etkililik ve Verimlilik Kavramlarının Yarattığı Karışıklık, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:23, Sayı:4, ss.3-8.

## DİZİN

### **-B-**

Bakan, 44  
Bilgi Teknolojileri Denetimi, 66  
Belediye, 155, 156, 157, 158, 159, 160, 161, 162, 163, 164, 165, 166

### **-C-**

COSO, 88, 94

### **-D-**

Dış Denetim, 17

### **-E-**

Etkinlik, 30, 33, 122  
Etkililik, 32  
Ekonomiklik, 33

### **-G-**

Genel Muhasebe, 15  
Geçekleştirme Görevlisi, 48

### **-H-**

Harcama Yetkilisi, 47

### **-I-**

INTOSAI, 88

### **-İ-**

İç Denetim, 6, 7, 8  
İç Kontrol, 12, 13, 59, 60  
İç Denetçi, 45  
İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 53  
İç Denetim Mevzuatı, 92  
İç Kontrol Mevzuatı, 93  
İç Denetim Süreci, 25, 67, 68, 69, 70, 71, 72, 73, 74, 75  
İç Denetim Standartları, 28, 108  
İç Kontrol Standartları, 29, 105  
İç Denetimin Etkinliği, 122, 148, 149  
İta Amiri, 39  
İç Denetçiler Enstitüsü, 88

### **-K-**

Kurumsal Yönetim, 11  
Kamu Sektörü, 54  
KİDDER, 84

### **-M-**

Muhasebe Yetkilisi, 48  
Merkezi Uyumlaştırma Birimi, 49  
Mali Denetim, 66  
Mali Kontrol, 63

### **-O-**

Oran Analizi, 34, 128

### **-P-**

Performans Denetimi, 15, 65  
Parametrik Yöntem, 34, 129  
Parametrik Olmayan Yöntem, 34, 134

### **-R-**

Risk Yönetimi, 14  
Revizyon, 16

### **-S-**

Sayman, 40  
Strateji Geliştirme Başkanlığı, 51  
Sistem Denetimi, 65

### **-T-**

Teftiş, 16  
Tahakkuk Memuru, 40  
TİDE, 84

### **-U-**

Uygunluk Denetimi, 66

### **-Ü-**

Üst Yönetici, 45

### **-V-**

Verimlilik, 33  
Veri Zarflama Analizi, 134, 135, 136, 137, 138, 139, 140, 141, 142

### **-Y-**

Yönetim Muhasebesi, 15

