



YAŞAR ÜNİVERSİTESİ  
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

DOKTORA TEZİ

**BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNDE  
MEZARLIKLARIN İŞLETİLMESİ VE VERİMLİ  
KULLANILMASI EKSENİNDE İÇ DENETİM  
MEKANİZMASININ ROLÜ VE ETKİLERİ**

GÖKHAN TEMİZ

TEZ DANIŞMANI: PROF. DR. SABAH BALTA ULAY

TÜRKÇE İŞLETME DOKTORA

SUNUM TARİHİ: 11.06.2021

BORNOVA/İZMİR

HAZİRAN 2021





## ÖZ

# BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNDE MEZARLIKLARIN İŞLETİLMESİ VE VERİMLİ KULLANILMASI EKSENİNDE İÇ DENETİM MEKANİZMASININ ROLÜ VE ETKİLERİ

TEMİZ, Gökhan

Doktora Tezi

Danışman: Prof. Dr. Sabah BALTA ULAY

Haziran 2021

Günümüzde küreselleşme ve teknolojinin gelişimiyle birlikte, tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de kamu mali ve idari yönetiminde değişikliklere gidilmiştir. Bu gelişmeler, yeni yapılanmada; iç denetimin var olmasını da gündeme getirmiş, özellikle kamu kuruluşlarında kurumsal yönetime geçilmesi, etkin bir iç denetim mekanizmasının olmasını gerekli kılmıştır. Bu bağlamda; ülkemizdeki Büyükşehir Belediyeleri bünyesinde bulunan İç Denetim Birim Başkanlığı'nın, Mezarlıklar Daire Başkanlığı'nın iç denetim mekanizması marifetiyle denetlenmesi; mezarlıkların yönetimi, işleyişi, faaliyetleri, kullanılması gibi hususlarda çok önemli bir rol üstlendiği ve yapılan tüm faaliyetlerde iç denetim mekanizmasının temel fonksiyonları yadsınamaz bir gerçektir. Bu tez çalışmasında iç denetim mekanizmasının; Mezarlıklar Daire Başkanlığı'na bağlı birimlerinde gerçekleştirdiği faaliyetlerin kontrolünde, olası eksik ya da hatalı işlerin ortaya çıkartılmasında büyük önem arz ettiği, ancak denetim mekanizmasının bu birim bünyesinde verimli ve etkili şekilde işleyip işlemediği hususunun incelenmesi amaçlanmıştır.

Araştırmada; Mezarlıklar Daire Başkanlığı'na bağlı birimlerdeki faaliyetlerin, ilgili yasa ve yönetmelikler çerçevesinde yapılıp yapılmadığı irdelenmiş ve bir Büyükşehir Belediyesi'nde görevli on iç denetçiden mülakatla alınan görüşlerin yorumlanabilmesinde nitel araştırma tekniklerinden durum çalışması deseni seçilmiştir. Katılımcıların görüşleri araştırmanın alt amaçları doğrultusunda temalar ve alt temalar halinde bulgular kısmında incelenmiş olup bu temalar katılımcıların ifadelerinden alıntılarla desteklenmiştir.



Elde edilen bulgulara göre; araştırmaya konu olan Büyükşehir Belediyesi'nde i denetçi kadrosunun yetersiz olduğu, gerek birimler arası ve gerekse üst yönetim koordinasyonunun zaman zaman sağlanamaması, denetimlerin üst yönetimin talebi doğrultusunda yapıldığı, fakat belirli aralıklarla yapılamadığı, denetçilerin mezarlıklarla ilgili spesifik konularda yeterli donanıma sahip olmadıkları tespit edilmiştir. Kurumda iç denetim mekanizmasının Mezarlıklar Daire Başkanlığı'nın denetimi üzerindeki rolünü tam olarak yerine getiremediği sonucuna ulaşılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Denetim, İç Denetim, İ Denetçi, Mezarlıklar, Bykşehir Belediyesi





## **ABSTRACT**

### **THE ROLE AND EFFECTS OF INTERNAL AUDIT MECHANISM IN THE MANAGEMENT AND EFFICIENT USE OF CEMETERIES IN METROPOLITAN MUNICIPALITIES**

TEMİZ, Gökhan

PhD Thesis

Supervisor: Prof. Dr. Sabah BALTA ULAY

2021

Today, with the development of globalization and technology, changes have been made in the public financial and administrative management in our country as in the whole world. These developments brought the existence of internal audit to the agenda in the new structuring, and the transition to corporate management, especially in public institutions, required an effective internal audit mechanism. In this context, the supervision of the internal audit unit within the body of the metropolitan municipalities in our country and the cemetery departments through the internal audit mechanism; It is an undeniable fact that it plays a very important role in the management, functioning, activities, use of cemeteries and that the internal control mechanism has essential functions in all activities. In this thesis, it is aimed to examine whether the internal control mechanism is of great importance in the control of the activities carried out in the units of the cemetery department, and in revealing possible missing or faulty works, but whether this mechanism works efficiently and effectively in the cemetery department.

In the study, it was examined whether the activities in the workplaces affiliated to the Department of Cemeteries can be carried out within the framework of the relevant laws and regulations and the case study pattern was chosen from the qualitative research techniques to interpret the opinions of ten internal auditors working in the metropolitan municipality.

According to the findings obtained; It has been determined that the internal auditor staff in the Metropolitan Municipality, which is the subject of the study, is insufficient, the coordination between units and senior management cannot be





provided from time to time, audits are carried out in line with the request of the senior management, but cannot be carried out at regular intervals, and the auditors are not sufficiently equipped on specific issues related to cemeteries. It was concluded that the internal control mechanism in the institution could not fully fulfill its role on the supervision of the Department of Cemeteries.

**Keywords:** Audit, Internal Audit, Internal Auditor, Cemeteries, Metropolitan Municipality





## TEŐEKKÖR

Bu tez çalışmasının planlanmasında, araştırılmasında, yÖrÖtÖlmesinde ve oluşumunda ilgi ve desteğini esirgemeyen, engin bilgi ve tecrÖbelerinden yararlandığım, yÖnlendirme ve bilgilendirmeleriyle çalıŐmamı bilimsel temeller ışığında Őekillendiren Sayın Hocam Prof. Dr. Sabah BALTA ULAY'a sonsuz teŐekkÖrlerimi sunarım.

Ayrıca bu doktora tezi çalışması sÖresince bÖyÖk fedakÖrlük gÖsteren ve desteklerini hiçbir zaman esirgemeyen baŐta eŐim olmak Özere tÖm aileme ve katılımcı olarak bana yardımcı olan İ Denetim personeline teŐekkÖrlerimi bir borç bilirim.



GÖkhan TEMİZ  
İzmir, 2021



## YEMİN METNİ

Yüksek Lisans/Doktora/Sanatta Yeterlik Tezi olarak sunduğum “Büyükşehir Belediyeleri’nde Mezarlıkların İşletilmesi ve Verimli Kullanılması Ekseninde İç Denetim Mekanizmasının Rolü ve Etkileri” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Gökhan TEMİZ

2021





## İÇİNDEKİLER

ÖZ .....	v
ABSTRACT .....	ix
TEŞEKKÜR METNİ .....	xiii
YEMİN METNİ .....	xv
İÇİNDEKİLER .....	xvii
ŞEKİL LİSTESİ .....	xxv
TABLO LİSTESİ .....	xxvii
KISALTMALAR .....	xxix
BÖLÜM 1 GİRİŞ .....	1
BÖLÜM 2 KAVRAMSAL ÇERÇEVDE DENETİM PARADİGMASI.....	5
2.1. Geleneksel Kamu Yönetiminden Yeni Kamu Yönetimine Geçiş.....	5
2.2. Denetim Kavramı .....	7
2.2.1. Denetimin Tanımı.....	10
2.2.2. Denetimin Amacı .....	11
2.3. Denetim Türleri .....	12
2.3.1. Amaç Yönünden Denetim .....	13
2.3.2. Yapılış Sebebine Göre Denetim .....	15
2.3.3. Denetim İşlevini Yapan Kurumdaki Denetçinin Statüsüne Göre Denetim .....	15
2.3.3.1. Dış Denetim .....	15
2.3.3.2. İç Denetim .....	17
2.4. Kavramsal Çerçevde İç Denetim.....	18
2.4.1. İç Denetimin Önemi.....	20
2.4.2. İç Denetimin Kapsamı ve Amacı .....	22
2.4.3. İç Denetimin Özellikleri.....	24
2.5. İç Denetim Süreci.....	29
2.6. İç Denetim Uygulamaları .....	33
2.7. İç Denetimin İç Kontrol Sistemi İçindeki Yeri .....	35
2.8. Teftiş ve İç Denetim .....	38
2.9. İç Ve Dış Denetim İlişkisi .....	39





BÖLÜM 3 YEREL YÖNETİMLERDE İÇ DENETİM.....	41
3.1. Yerel Yönetim Kavramı.....	41
3.1.1. Yerel Yönetimlerin Varlık Nedenleri.....	43
3.1.2. Yerel Yönetimlerin Faydalı ve Sakıncalı Olabilecek Yönleri .....	46
3.1.3. Yerel Yönetimlerde Özerklik ve Denetim .....	46
3.1.4. Yerel Yönetimlerin Denetlenme Şekilleri.....	48
3.2. Bir Yerel Yönetim Birimi Olarak Büyükşehir Belediyesi.....	49
3.2.1. Büyükşehir Belediyesinin Yönetim Organları .....	50
3.2.1.1. Büyükşehir Belediye Başkanı .....	50
3.2.1.2. Büyükşehir Belediye Meclisi .....	51
3.2.1.3. Büyükşehir Belediye Encümeni.....	51
3.2.1.4. Büyükşehir Belediyesi Örgüt ve Personeli .....	52
3.3. Büyükşehir Belediyelerinde İç Denetim Sisteminin Genel Perspektifi .....	52
3.3.1. Büyükşehir Belediyelerinde İç Denetim Türleri .....	53
3.3.1.1. Hiyerarşik Denetim .....	53
3.3.1.2. Teftiş Kurulu Başkanlığınca Yapılan İç Denetim.....	53
3.3.1.3. Belediye Meclisince Yapılan İç Denetim.....	55
3.3.1.4. İç Denetçiler ya da Müfettişler Tarafından Yapılan Denetim.....	56
3.4. Belediyelerde İç Denetim Koordinasyon Kurulu.....	56
3.5. İç Denetçi Tanımı, Görev Ve Yetkileri .....	58
3.6. İç Denetim Etik Kuralları.....	61
3.6.1. Dürüstlük.....	62
3.6.2. Objektiflik .....	62
3.6.3. Gizlilik .....	63
3.6.4. Yetkinlik .....	63
BÖLÜM 4 MEZARLIK KAVRAMI ve MEZARLIKLAR MEVZUATI ile BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNİN YASAL İLİŞKİLERİ .....	65
4.1. Mezarlık Tanımı .....	65
4.2. Mezarlık Türleri .....	66
4.2.1. Sıralı Münferit Mezarlıklar .....	66
4.2.2. Parselli Aile Mezarlıkları .....	66
4.3. Mezarlık İçi Verimli Planlama Ve Projelendirme İlkeleri.....	67
4.3.1. Verimli Planlama İlkeleri .....	67



4.3.1.1. Fiziksel Planlama Unsurları .....	68
4.3.1.1.1. Mezarlık Büyüklüğünün Seçimi .....	69
4.3.1.1.2. Mezarlık Alan Seçimi.....	70
4.3.1.2. İdari Planlama Bölümlendirilmesi .....	74
4.3.1.2.1. Personel Hiyerarşik Yapısı .....	74
4.3.1.2.2. Mezarlık Personelinin Görev ve Yetkileri ve Yeterliliği.....	74
4.3.2. Projelendirme İlkeleri .....	75
4.3.2.1. Yapısal (Fiziki) Projelendirme .....	75
4.3.2.2. Peyzaj Projelendirme .....	76
4.4. Mezarlık Bilgi Sistemi .....	76
4.5. Mezarlıkların Yönetimi ile İlgili Mevzuat .....	79
<b>BÖLÜM 5 BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNDE MEZARLIKLAR DAİRE BAŞKANLIĞI VE BAĞLI BİRİMLERİNİN GÖREV, YETKİ ve SORUMLULUKLARININ İÇ DENETİM MEKANİZMASI YOLUYLA VERİMLİLİĞİN SAĞLANMASI: BİR BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ ÖRNEĞİ.....</b>	<b>81</b>
5.1. Büyükşehir Belediyesi İç Denetim Birim Başkanlığı .....	81
5.2. Mezarlıklar Daire Başkanlığı Teşkilat Yapısı.....	81
5.2.1. Mezarlıklar Daire Başkanı'nın Görev, Yetki, Sorumlulukları ve Denetimi .....	82
5.2.2. Mezarlıklar Defin Hizmetleri Şube Müdürlüğü Görev, Yetki, Sorumlulukları ve Denetimi.....	83
5.2.3. Mezarlıklar Bakım ve Onarım Şube Müdürlüğü Görev, Yetki, Sorumlulukları ve Denetimi .....	85
5.2.4. Mezarlıklar Planlama Şube Müdürlüğü Görev, Yetki, Sorumlulukları ve Denetimi .....	86
5.3. Araştırmanın Yöntemi .....	86
5.3.1. Araştırma Modeli .....	87
5.3.2. Araştırmanın Evren ve Örneklemi .....	87
5.3.3. Katılımcı Bilgileri .....	87
5.3.4. Veri Toplama Araçları .....	88
5.3.5. Verilerin Toplanması .....	90
5.3.6. Verilerin Analizi .....	90



5.4. Bulgular.....	90
5.4.1. İç Denetim .....	91
5.4.2. Yönetim.....	92
5.4.3. İlkeler .....	93
5.4.4. İç Denetim Faaliyetleri.....	94
5.4.4.1. Denetim Sıklığı .....	94
5.4.4.2. Bütçe .....	95
5.4.4.3. Verimlilik.....	95
5.4.4.4. Personel .....	97
5.4.4.5. Evrak/Arşiv .....	98
5.4.4.6. Gömü İşlemleri.....	98
5.4.4.7. Saha Uygulaması.....	99
5.4.4.8. Ayniyat .....	100
5.4.5. Katılımcıların Önerileri.....	101
BÖLÜM 6 TARTIŞMA .....	103
BÖLÜM 7 SONUÇ ve ÖNERİLER .....	111
KAYNAKÇA .....	115



## ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 2.1. İç Denetim Raporunda Yer Alması Gereken Hususlar .....	33
Şekil 4.1. Parselli aile mezarlığı ölçü krokisi .....	67
Şekil 4.2. Mezarlık Alanlarının Fiziksel Planlama Aşamaları .....	68
Şekil 4.3. Mezarlık Bilgi Sistemi Veri Yapısı .....	77
Şekil 5.1. Büyükşehir Belediyesi Mezarlıklar Daire Başkanlığı Organizasyon Şeması .....	82
Şekil 5.2. Temalar .....	91
Şekil 5.3. İç Denetim Faaliyetleri Alt Temaları .....	94







## TABLO LİSTESİ

<b>Tablo 4.1.</b> Jeolojik Yapı ve Mezarlık Alanı İçin Uygunluğu .....	71
<b>Tablo 5.1.</b> Katılımcıların Demografik Özellikleri .....	88





## KISALTMALAR

<b>bs.</b>	: Baskı sayısı
<b>Çev.</b>	: Çeviren
<b>Ed.</b>	: Editör
<b>Haz.</b>	: Hazırlayan
<b>IIA</b>	: The Institute of Internal Audit – İç Denetim Enstitüsü
<b>İDKK</b>	: İç Denetim Koordinasyon Kurulu
<b>TDK</b>	: Türk Dil Kurumu





## BÖLÜM 1

### GİRİŞ

Gelişmiş ülkelerde uygulanmakta olan kamu mali yönetimi ve bu konu doğrultusunda gerçekleştirilen reformlar sonucunda, Türkiye’de de bu uygulamalardan yola çıkılarak uyumlu şekilde kamu mali yönetimi konusunda değişikliklere gidilmiştir. Kamu kurumlarında etkin bir kurumsal yönetim, etkin bir iç denetim mekanizmasının olmasını gerekli kılmıştır. Kurumun yönetim sürecinin iyileştirilmesi ve etkinliğinin artırılması amacıyla gerçekleştirilen iç denetim faaliyeti, kurumlarda olası kayıp ve kaçakları önlemekle beraber olası risklerin azalmasına da yardımcı olarak, kurum fonksiyonlarının verimli ve etkin olarak devamlılığını ve kurumsal yapının güçlü olmasını sağlamaktadır.

Dünyada farklı biçimlerde uygulanan iç denetim sisteminin ülkemizdeki değişimi; 10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” ile gündeme gelmiş ve bu kanun iç denetimi; “kamu çalışanlarına ve kuruma değer katmak, kaynakların etkili ve verimli kullanımı esasına göre yönetimin kontrol edilmesi, bağımsız, objektif ve güvenliğin sağlanması esasına dayalı bir danışmanlık faaliyeti” olarak tanımlamıştır. Günümüzde özellikle teknolojik gelişmeler paralelinde gelişen yeni yapıda; iç denetim işlevi ve iç denetçinin görünüşü de değişmiş ve farklı bir nitelik kazanmıştır. Bu bağlamda, iç denetim uygulamasından beklenen, sadece mevcut bilgilerle faaliyetlerin incelenmesi, değerlendirilmesi ve sonuçların üst yönetime sunulması değil, daha ön plana çıkarak risklerin yanı sıra fırsatların da oluşturulmasını sağlamak ve öngörülerde bulunmaktır.

Ülkemizdeki Büyükşehir Belediyelerine bağlı bulunan mezarlıklar daire başkanlıklarında iç denetim mekanizmasının, mezarlıkların yönetimi, işleyişi, faaliyetleri, mezarlık sahalarının verimli kullanımı hususlarında çok önemli bir rol üstlendiği ve yapılan tüm iş ve işlemlerde iç denetim mekanizmasının olmazsa olmaz işlevlerini barındırdığı bir gerçektir. Bu çalışmada mezarlıkların verimli ve etkinliğinin değerlendirilmesinde iç denetim mekanizmasının rolü anlatılmaya çalışılmıştır.

**Araştırmanın Önemi:** Mezarlıklar sadece insanların gömüldüğü, karanlık ve soğuk yerler değildir. Mezarlıklar şehir sistemi içerisinde yer alan birer oksijen kaynağı özelliğinden dolayı doğal yaşamın ayrılmaz bir parçasıdır. Bu nitelikleriyle mezarlıklar; toplumsal yaşamda görülmeyen ancak gerçekten büyük önem taşıyan sosyal bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Mezarlıklar hem geçmişte ve hem de günümüzde genelde kent planlamalarında arka planda bırakılsalar da, şehir hayatının vazgeçilmez alanlarıdır. Hızlı kentleşme ve buna bağlı olarak toplumsal, ekonomik ve demografik değişimlerin de etkisiyle özellikle büyük şehirlerde önemli bir kentsel soruna dönüşmüş olan mezarlıkların planlama, tasarım ve verimliliğinde zaman zaman problemlerin yaşandığı, kentsel planlamalarda gerektiği gibi yer almadığı, yeşil alan olarak değerlendirilmediği gibi sorunlarla karşımıza çıkmaktadır. Mezarlıkların her bakımdan verimli ve işlevsel kullanımı geçmişte, günümüzde ve gelecekte sosyal yaşamda ne denli önemli bir olgu olduğu gerçeği daha iyi kavranılacaktır. Büyükşehir Belediyeleri'ne bağlı Mezarlıklar Daire Başkanlığı'nın faaliyet alanı olan mezarlıkların önemine vurgu yapıldıktan sonra, bu alanların nasıl değerlendirildiği, gerçekleştirilen iş ve işlemlerin verimliliği ve etkinliğinin tespiti, yapılan iç denetimlerle ancak ortaya çıkarılabildiği, dolayısıyla bu birimin gerekliliği ve ne derece önemli olduğu anlaşılmaktadır.

**Araştırmanın Amacı:** İç denetim konusuyla ilgili olarak literatürde pek çok araştırmaya ulaşılabilmemesine rağmen, Büyükşehir Belediyesi Mezarlıklar Daire Başkanlığı bünyesinde gerçekleştirilmekte olan iç denetime dair herhangi bir çalışmanın daha önce yapılmadığı ve eksikliğini hissedildiği, dolayısıyla da böyle bir çalışmanın olması gerekliliğinden yola çıkarak söz konusu bu araştırmada; Büyükşehir Belediyelerinin Mezarlıklar Daire Başkanlıkları bünyesinde gerçekleştirilen iç denetim faaliyetlerinin, mezarlıkların daha verimli kullanılması üzerindeki rolü ve etkilerinin incelenmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda çalışmanın amacına ulaşabilmesi için aşağıdaki sorulara cevap aranmıştır.

1. İç denetçiler, iç denetim kavramını nasıl açıklamaktadır?
2. İç denetçilerin üst yöneticileri ile olan ilişkileri nasıldır ve faaliyetlerini nasıl etkilemektedir?
3. İç denetim faaliyetlerinin şeffaflık, hesap verilebilirlik ve yeterliliği ne düzeydedir?

4. Mezarlıklar Daire Başkanlığı'na bağlı birimlerdeki personelin daha verimli çalıştırılması hususunda, liyakata dayalı bir ast-üst ilişkisine sahip midir?
5. Mezarlıklar Daire Başkanlığı'nın bütçesi gerçekte hedeflenen amaçlara uygun olarak değerlendirilmekte midir?
6. Mezarlıklar Daire Başkanlığı'nda yürütülen çalışmaların etkililik ve verimliliği ne düzeydedir?
7. Mezarlıklar Daire Başkanlığı'nca yürütülen çalışmalara ilişkin bilgi ve belgelere kolay erişebiliyor mu?
8. Mezarlıklar Daire Başkanlığı'nın yönetimi ve bu birime bağlı mezarlıkların verimli kullanılması hakkındaki düşünceleriniz nelerdir?

**Araştırmanın Problemi:** Mezarlıklar Daire Başkanlığı bünyesinde yapılan işlemlerin güvenilir, hesap verilebilir, verimli ve etkili gerçekleştirilebilmesi için, etkin bir iç denetim mekanizmasının varlığı söz konusudur. Araştırmanın konusunu; bir Büyükşehir Belediyesi'ne bağlı Mezarlıklar Daire Başkanlığı'nın denetimi oluşturmaktadır. Bu birimde olası hatalı iş ve işlemlerin olup olmadığı, şayet var ise bunların neler olabileceği, nasıl bir çözüm üretileceği inceleme kapsamına alınmış olup, araştırmaya konu olan söz konusu birimde yürütülen iş ve işlemlerin iç denetimine ilişkin yaşanabilecek problemlerin bulunduğu öngörülmüştür.

- İç Denetim Birimi'nin belediyenin tüm bölümlerine iç denetim hizmeti vermesi nedeniyle Mezarlıklar Daire Başkanlığı üzerine tam olarak odaklanamamaktadır.
- İç Denetim Birimi ve Mezarlıklar Daire Başkanlığı arasında yeterli bilgi akışının sağlanamaması, bu birimin yaptığı iş ve işlemlere ait denetimlerin sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilememesine ve doğru yol haritaları gösterilememesine sebep olmaktadır.
- İç denetçi kadrosunun sayıca yetersizliği nedeniyle Mezarlıklar Daire Başkanlığı'nda iç denetimler yeterince sağlıklı yapılamamaktadır.
- İç denetim faaliyetlerinde zaman zaman şeffaflık, nesnellik, hesap verilebilirlik ve yeterlilik hususlarından uzak kalınabilmektedir.
- İç denetçilerin mezarlıklarla ilgili konularda yeterli bilgiye haiz veya ehil olamamaları, yapılan denetimlerin verimliliğini etkilemektedir.
- Mezarlıklar Daire Başkanlığı'nda yapılan denetimler; periyodik ve rutin olarak yapılamamakta, sadece üst yönetimin talebi doğrultusunda ya da yasal bir durum söz konusu olduğunda gerçekleştirilebilmektedir.



- Mezarlıklar Daire Başkanlığı'na bağılı Şube m¼d¼rl¼kleri, işlerin yoğunluğu ve çeşitliliği nedeniyle yetersiz kalmaktadır.

Yaşanabilecek t¼m bu olumsuzluklardan hareketle; bu tez çalışmasının, hem literat¼re, hem de uygulamaya b¼y¼k katkı sağlayacağı d¼Ő¼n¼lm¼Ő¼t¼r.

**Sayıtlar:** Katılımcıların araştırma sorularına samimi ve iten cevap verdikleri varsayılmıŐtır.

**Sınırlılıklar:** alıŐmanın en önemli sınırlılığı, daha ¼nce B¼y¼kŐehir Belediyeleri'nin i denetimi ile ilgili araŐtırmalar yapılmış olmasına rağmen, B¼y¼kŐehir Belediyeleri'ne bağılı Mezarlıklar Daire Başkanlığı'nda yapılan iş ve işlemlere ilişkin iç denetim uygulaması ile ilgili literat¼r kaynağına ulaşılamamıştır. Çalışmada iç denetim faaliyetlerinin incelenmesi, yalnızca i denetçilerin g¼r¼Őleri alınarak gerçekleştirilmiştir. Pandemi nedeniyle daha fazla i denetçiye ulaŐılamaması nedeniyle denetçi toplam sayısının az olması, bu tip konuların gizlilik kapsamında uygulanması, i denetçilerin aynı kurumda g¼rev alıyor olmalarından dolayı resmi s¼ylemler dışına ıkmadıklarından dolayı açık ve net cevaplar alınamaması gibi nedenlerle konu sınırlı bir çerçevede incelenmeye çalışılmıştır.

**Araştırmanın Planı:** alıŐmanın birinci b¼l¼m¼nde konuyu genel olarak açıklamak amacıyla giriş yapılacaktır. İkinci b¼l¼m¼nde, denetim ve iç denetim kavramları ele alınacaktır. Üç¼nc¼ b¼l¼m¼de yerel y¼netim ve b¼y¼kŐehir belediyeleri kavramsal açıdan incelenerek B¼y¼kŐehir Belediyeleri'nde bulunan iç denetim birimi ve bu birime bağılı i denetçilerin faaliyetleri konusu, d¼rd¼nc¼ b¼l¼m¼nde araştırmaya konu olan mezarlıklar hakkında genel bilgiler, beşinci b¼l¼m¼nde ise; araştırmanın y¼ntemi, bulguları, yorumları, altıncı b¼l¼m¼nde elde edilen bulguların tartıŐılması ve yedinci ve son b¼l¼m¼de sonuçlar ve ¼nerilere yer verilecektir.

## BÖLÜM 2

### KAVRAMSAL ÇERÇEVEDE DENETİM PARADİGMASI

#### 2.1. Geleneksel Kamu Yönetiminden Yeni Kamu Yönetimine Geçiş

Sanayi Devrimi ve bu devrim sonucu meydana gelen yapısal değişim, yaşamın her safhasında etkisini göstermiştir. Bu dönemdeki yeni teknolojiler, daha önceki çağlarda hayal dahi edilemezken, bu dönemde ekonomik, sosyal, politik ve kültürel değişimlere neden olmuştur. Teknoloji alanında buhar makinesinin icat edilmesini, ekonomi bilimi açısından Adam Smith'in "Ulusların Zenginliği" adlı yapıtını, politik açıdan Fransız Devrimi'ni, bu değişimleri önemli derecede etkileyen gelişmelere örnek olarak vermek mümkündür. Sanayi devrimi ve ardından meydana gelen toplumsal dönüşüm, her alanda olduğu gibi devletin kurumsal, işlevsel ve yönetsel yapılarını da etkilemiştir. Ancak o dönemlerde geleneksel kamu yönetimi adını taşıyan; katı, kuralcı ve yeniliklere kapalı olan, topluma karşı doğrudan sorumluluğu olmayan ve piyasaya karşı da duyarsız olan, daha çok siyasilerin ve üst yöneticilerin talimatlarıyla işleyen bir bürokrasi anlayışı hüküm sürmekteydi (Eryılmaz, 2012).

1980'lerden günümüze gelindiğinde; dünyada yaşanmış ve yaşanmakta olan siyasi, ekonomik, sosyal ve kültürel alanlarda değişim ve dönüşümlerden kamu yönetimi de etkilenmiş ve yeniden yapılanma gereği doğmuştur. Dolayısıyla 1980'lere kadar güncelliğini muhafaza eden geleneksel kamu yönetimi anlayışı, yaşanan değişim ve gelişmelerle birlikte yerini "yeni kamu yönetimi" anlayışına bırakmıştır. Bu gelişmeler yalnızca yönetim şeklinin değişimi olarak değil, paradigma yani değerler dizisi değişimi olarak değerlendirilebilir.

Bu yeni yönetim sisteminin paradigma olarak değerlendirilmesine neden olan etmenlerin başlıcalarını şu şekilde sıralamak mümkündür:

- Refah devleti ile birlikte modern devletlerin topluma sundukları hizmetlerde ve işlevlerde büyük artış meydana gelmiş ve dolayısıyla kamu idaresinin toplum üzerindeki etkisi giderek güç kazanmaya başlamıştır. Bu durum kamu harcamalarının ve vergilerin artmasına neden olmuş, özgürlükçü ve girişimciler

yönünden pek hoş karşılanmayarak devlete karşı eleştirilerin yoğunlaşmasına yol açmıştır.

- Piyasa ekonomisinde gelişmeler ve güçlenmeler; rekabet ortamını yoğunlaştırmış ve piyasada yer alan aktörleri, kendilerini yenileme ve mevcut yapılarını yeniden gözden geçirmelerine yöneltmiştir.
- Kaynakların etkili ve verimli kullanımı gerekliliği gündeme gelmiş ve özel sektörle kamu arasında bir kıyaslama söz konusu olmuştur.
- Küreselleşmenin ve eğitim seviyesindeki artışla birlikte, insanlar geleneksel ulus-devlet sistemini sorgulamaya ve kamusal anlamda daha kaliteli hizmet talep etmeye başlamışlardır (Al, 2002).

Bu nedenler; kamu yönetimini örgütsel ve işlevsel açıdan büyük ölçüde etkilemiştir.

Bu etkiler şu şekilde izah edilmektedir:

1. Devletin, kamu idaresinin ve faaliyet alanlarının bilhassa ekonomiyi ilgilendiren konulardan başlayarak küçülmeye yönelmesi,
2. Kamu kurumlarında gerçekleştirilen faaliyetlerin özel işletmecilik anlayışı çerçevesinde gözden geçirilerek yeni başkan yapılandırılması veya özelleştirilmesi,
3. Kamu yönetiminin esnek hale getirilmesi ve hizmet kalitesi açısından yerinden yönetim anlayışının benimsenmesi,
4. Çalışanların, kurumsal hedeflerin gerçekleştirilmesine yönelik katkılarının belirlenen performans standartları çerçevesinde değerlendirilmesi,
5. Kamu kurumları ve özel kuruluşlar arasında rekabetin sağlanması açısından başarı standartlarının düzenlenmesi,
6. Yerel yönetimlerin, yerel halka hizmet sunumu gerekliliği açısından yetki verilmesi,
7. Vatandaş kimliğinden müşteri kimliğine geçiş ve bu geçişe koşturucu olarak hizmetten faydalananlardan karşılığının alınması.
8. Yerel yönetim birimleri ve işlevlerinin özel işletmeciliğe devredilmesi, dolayısıyla kamu hizmetlerindeki ağır bürokrasinin ve aksaklıkların giderilmesi,

9. Devletin uyguladığı kuralların esnekleştirilmesi ve bu sayede yetkilendirdiği özel sektörler üzerindeki yasal düzenlemelerin hafifletilmesi, denetleme yetkisinin sınırlandırılması, hatta bazı alanlarda tamamıyla kaldırılması (Arslan, 2013).

Bu paradigma değişimi çerçevesinde denetim yaklaşımı ve uygulanma şekillerinde önemli değişikliklerin yaşandığı görülmektedir. Bu bölümde, tarihsel süreç içerisinde değişen denetim kavramı ve tez konumuzun genel çerçevesini oluşturan iç denetim kavramsal açıdan incelenmeye çalışılacaktır.

## 2.2. Denetim Kavramı

Denetimin tarihsel geçmişi incelendiğinde M.Ö. 3000 yıllarına kadar uzandığı görülmektedir. Arkeolojik sonuçlara göre; Mezopotamya’da hüküm sürmüş olan krallıklarda, kraliyete ait bakliyat ambarlarının sayımını yapmak ve bu ambarlarda görev alan kişileri denetlemek amacıyla kralların birtakım kişilere yetki verdikleri anlaşılmaktadır. M.Ö. 300 yılında Atina’da ve 5. yüzyılda Roma’da kamu maliyesi denetiminin yapıyor olması, denetimin tarihi süreç içerisinde kullanılan bir kavram olduğunun kanıtıdır (Alçin, 2009).

Denetim kavramı önceleri her ne kadar muhasebe faaliyetlerinin incelemeye alınması olarak algılsa da, daha sonraları kullanım alanları giderek artmış ve değişime uğramıştır. Bu değişimi kronolojik olarak aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür:

- Sanayi Devrimi’nden 1900’lere kadar “Belge denetimi yaklaşımı”;
- 1930’lu yıllarda dek mali bilgilerin doğru ve tam olarak denetimiyle ilgili “Mali Tablo Denetimi Yaklaşımı”;
- 1930’lu yıllar sonrasında ve iç kontrol birimlerinin faaliyetlerinde “Sistemlere Dayalı Denetim Yaklaşımı”;
- 1960’lı yıllardan itibaren bilgi teknolojisi ve denetim konularında meydana gelen değişimlerin sonucunda, geleneksel denetim anlayışı yerini faaliyete esaslı denetim anlayışına bırakmış ve “Yönetim Denetimi Yaklaşımı”;
- 2000’li yıllara gelindiğinde ise; art arda meydana gelen finansal krizler sonucunda, “Risk Esaslı Denetim Yaklaşımı” anlayışları ortaya çıkmıştır (Güredin, 2008).

Denetimin Türk tarihindeki gelişimi incelendiğinde ise; Osmanlı İmparatorluğu öncesinde Anadolu’da hakimiyet kurmuş Büyük Selçuklular ve Anadolu Selçuklularının devlet teşkilatında mevcut olan “Divan-ul İsrâf” veya “Divan-ı Müsrif” adı verilen kurumun işlevi, günümüz Sayıştay’ın işlevine büyük oranda benzerlik göstermektedir. Osmanlı Devleti’nin hem merkez hem de taşradaki idari birimlerin mali faaliyetlerinin denetimi “Divan-ul İsrâf” tarafından gerçekleştirilmekteydi. “İsrâf-ı Memalik” olarak anılan divan başkanı, gerekli hallerde şehir ve kasabalara mali ve idari iş ve işlemlerin denetimini sağlamak üzere “Naib” adıyla anılan denetçilerini göndermekteydi. Naibler yerinde gerçekleştirdikleri denetimlerin sonucuna ilişkin raporlar hazırlayarak Divan-ul İsrâf’a sunulmakta ve burada deneyimli denetçiler tarafından gözden geçirildikten sonra Divan başkanına sunulmaktaydı (Uzunçarşılı, 1988).

Tanzimat dönemine dek, imparatorluğun her döneminde (yükselme, duraklama ve gerileme) malî yapının işleyişine önem verilmiş ve sürekli düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerden en önemlisi de Avrupa’daki uygulamalar kıstas alınarak Divan-ı Hümayun yerine bakanlıklar (nezaretler) kurulmuştur. Devlet bütçesinin denetimi konusundaki teşebbüslerin Tanzimat döneminde daha da güçlendiği, bu dönemde denetimin kurumsallaşmasının ilk adımlarının atıldığı bilinmektedir. Buna ilaveten bu dönemde Sayıştay’ın da kurulması ve devlet bütçesinin denetiminin Sayıştay tarafından yapılmaya başlanması, malî yapının kuvvetlendirilmesi adına başlatılan faaliyetlerin bir ürünü olarak ifade edilebilir (Coşkun, 1997).

Sayıştay’ın ilk olarak 1862’de “Divan-ı Ali-i Muhasebe” ismiyle kuruluşu ilk meclis olan Heyet-i Mebusan öncesine rastlamaktadır. Bu nedenle, 1876’da yürürlüğe konan “Kanuni Esasi” ile anayasal bir kuruma dönüştürülen Sayıştay, eski dönemlere ait denetim faaliyetleri raporlarını Meclise sunmakla görevlendirilmiştir. 1878 tarihli Kararname’de ise Sayıştay’ın kuruluş ve işleyişi tanımlanarak hükme bağlanmış, ancak denetim çalışmalarında içerik olarak önem arz edecek herhangi bir değişikliğe yer verilmemiştir. Ayrıca Kararnamede devlete bağlı tüm idari birimlerdeki harcamalar için görevlendirilmiş olan kamu görevlileri tarafından yapılan harcamaları hesaplamalarının denetlenmesi hükmü verilmiştir. 1885’te yapılan bir düzenlemede ise, Maliye Teftiş Kurulu Sayıştay’a bağlanmış ve üç yıl süreyle Sayıştay’ın alt kadrosunda kalmıştır. Daha sonra 1923 yılında yürürlüğe giren

“Divan-ı Muhasebatın Sureti İntihabına Dair Kanun” ile Sayıştay yeniden yapısal anlamda değiştirilmiştir.

Yirminci yüzyılın ilk yarısından sonra dünyada karmaşık ve geniş yapıya sahip şirketlerin ortaya çıkmasıyla beraber denetim işlevinin gelişimi de hız kazanmıştır. Bu bağlamda, iç denetim özellikle gelişmiş ülkelerin özel ve kamu sektörlerinde uzun yıllardır uygulama alanı bulmuştur.

Ülkemizde Cumhuriyet’in kuruluşundan sonraki yıllarda kamu mali yönetiminde yapılan değişiklikler, en önemli yapılandırmalardan birisidir. Bu konuda ilk önemli düzenleme, 1927’de yürürlüğe giren “Muhasebe-i Umumiye Kanunu” ile gerçekleştirilmiştir. Kamu mali yönetim sisteminin temelini oluşturan bu kanun 80 yıl kadar ülkemizde geçerliliğini korumuştur. Ancak bu süreçte dünya kamu mali yönetimi ve denetimi mekanizmalarında önemli derecede değişimlerin yaşandığı görülmektedir. Gerek dünyadaki bu değişimler, gerekse Türkiye’nin Avrupa Birliği’ne girme çabaları nedeniyle Türk kamu mali yönetim ve denetim sisteminde değişikliğe gidilmesine neden olmuştur (Kesik, 2005). Bu bağlamda; 1927’te düzenlenen 1050 Sayılı “Muhasebe-i Umumiye Kanunu” 2003 yılına kadar yürürlükte kalmış, 24.12.2003 tarihinde yayımlanan 5018 sayılı “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrolü Kanunu”nda “iç denetim” başlığına yer verilmiştir (Başpınar, 2005). Bu kanun beraberinde, tüm kamu idarelerinin kendi bünyesinde bir iç denetim mekanizmasının oluşturulmasını ve iç denetimcilerin görev almasını, Sayıştay tarafından da dış denetim yapılması hükümlerini getirmiştir. Yani bir kurumun dışarıdan herhangi biri tarafından ya da kurum içindeki başka bir birim tarafından iç denetim olanaksızdır.

5018 sayılı Kanunla yürürlüğe giren kamu mali yönetim ve kontrol mekanizması, temelde 3 basamaktan oluşmaktadır (Hacıcaferoğlu, 2010):

- Politikalar ve önceliklerin tespit edilmesi,
- Kaynakların belirlenen politika ve önceliklere göre tahsis edilmesi
- Tahsisi yapılan bu kaynakların iktisatlı, etkin ve verimli bir biçimde tüketilmesini sağlamak amacıyla kontrol ve denetim mekanizmalarının oluşturulması.

Bu aşamalara göre iç denetim; gerekli planlamaların yapılmasından sonra üçüncü aşamada yer almaktadır.

Kanunun 63 üncü maddesinde iç denetim: Kamu dairesinin faaliyetlerine değer kazandırmak ve gelişimine katkıda bulunmak için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve prodüktivitesine uygun yönetilip yönetilmediğini araştırmak ve kılavuzluk etmek maksadıyla gerçekleştirilen bağımsız, nesnel güvenilirlik oluşturma ve danışmanlık çalışmaları, şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Yasa koyucu bu kanunla kamusal anlamda iki alanda radikal değişiklik yaparak düzenleme yoluna gitmiştir. Bunlardan ilki finansal yönetimle ilgili değişikliklerin gerçekleştirilmesidir. Diğeri ise kamu yönetiminde yeni bir kavram olan iç kontrol sisteminin uygulamaya konulmasıdır (Kesik, 2005). Bu bağlamda; iç kontrol mekanizmasının bir parçası olan iç denetim ile kamunun denetim anlayışını bir paradigma değişimi olarak değerlendirmek mümkündür

### **2.2.1. Denetimin Tanımı**

Genel anlamda denetim; bir faaliyet sonucunda elde edilen çıktılarla ilgili olarak önceden belirlenmiş olan standartlarla kıyaslanması ve uygulamaların bu standartlara ters düştüğü noktaların düzeltilmesine yönelik belirlemelerin sistemli bir şekilde yapılması ve ilgili birimlere bildirilmesi işlemi olarak ifade edilmektedir (Sanal, 2002). Türk Dil Kurumu ise denetlemeyi; “Bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırma, denetim, bakı, teftiş, murakabe, kontrol” şeklinde tanımlamaktadır (TDK, 2019). Ayrıca bir organizasyonun önceden belirlemiş olduğu standartları ne ölçüde uyguladığının kontrolüne yönelik bir işlev olduğu için de denetim bu yönüyle bir performans ölçümü olarak ifade edilebilir (Akpınar, 2006).

Denetim kavramının gerek literatürde gerekse uygulamada çeşitli anlamlarda kullanıldığına rastlanmaktadır. Bu nedenle günümüze kadar denetimin birçok tanımı yapılmıştır. Ekiz; denetimin günümüz uygulamalarında, “yoklama, kontrol, revizyon, inceleme, teftiş, murakabe, muayene, araştırma, gözleme, sınama, gözetleme gibi kavramlarla ifade edilmeye çalışılan hizmetler” olarak farklı anlamlarda kullanıldığını ifade etmektedir. Bununla birlikte araştırmacı; literatürde de bu terimler her ne kadar denetim kavramıyla tam olarak eşleşmese de, zaman zaman bu kavramın yerine kullanıldıklarını ileri sürmektedir (Ekiz, 2011).

Bir başka tanımda ise denetimin; bir kuruluş ve kurumun belirli bir plan, program veya projenin içeriği, fonksiyonu ve sonuçlarının daha öncesinde oluşturulmuş

standartlara uygunluk seviyesini araştırma, inceleme, sorgulama gibi yöntemlerle saptanması ve edinilen bulguların objektif ve sistematik bir şekilde değerlendirilmesi yapılarak ilgili birim ve mercilere iletilmesi süreci şeklinde ifade edilerek kamudaki yeri vurgulanmaktadır (Köse, 2000). Yani tüm kamu kurum/kuruluşlarının denetimi; çalışan personelin, kanun ve yönetmelikte yer alan hükümlere göre görev ve sorumluluklarının bilincinde olup olmadıklarını, görevleri sürecinde ihmalin, suiistimalin ya da yolsuzluğun olup olmadığını tespit etmek, şayet varsa bunların sorumlularını belirleyerek, tekrar edilmesini önlemek ve kamu hizmetlerinin etkili ve verimli bir şekilde işlerliğinin sağlanmasıyla kaliteyi artırmak için önerilerde bulunmak amacıyla müfettiş ya da görevlendirilmiş memurlar aracılığıyla yapılan teftiş olarak tanımlamak mümkündür. Aynı zamanda etkin ve zamanında yapılan denetimle meydana gelen zararlar giderilebilmekte, ileride oluşabilecek hataların da önüne geçilebilmektedir (Köse, 2000).

Sayıştay tarafından düzenlenmiş olan “Performans ve Risk Denetim Terimleri” adlı çalışmada ise denetim; İktisadi faaliyetlere ilişkin işlem süreci tamamlanmış konuları önceden tespit edilmiş hedefler, ilkeler ve normlara göre, tarafsız bir şekilde analizini ve ölçümünü gerçekleştirmek suretiyle kanıtlar doğrultusunda değerlendirmek, ileride olası yanlışlar için tedbir alınmasına yardımcı bulunmak, çalışanların ve kurumun gelişmesine, finansal yönetim ve kontrol mekanizmasının geçerliliği, güvenilirliği ve tutarlılığını sağlayarak ilgili birime kılavuzluk etmek, önerilerde bulunmak ve elde edilen çıktı ve bulguları ilgili yerlere bildirmek üzere uygulanan sistematik bir süreç olarak tanımlanmıştır (Sayıştay, 2000)

Yapılan tanımlamalara göre denetimin sistematik bir süreç olduğunu, yasal ve belirli standartlar çerçevesinde örgütün finansal ve yönetsel olarak gelişimine katkı sağladığını söylemek mümkündür.

### **2.2.2. Denetimin Amacı**

Günümüzdeki denetim anlayışı, gerek kamu gerekse özel kurum ya da kuruluşlarda yalnızca yapılan hataları tespit edilerek eleştirilmesi değil, aynı zamanda bu hataları tespit ederek düzeltmek ve mevcut problemlere çözüm üretmek ya da yönetimin şüphelerini ortadan kaldırmaktır. Denetim konusu ile ilgili kaynaklarda bu amaçlar şu şekilde yer almaktadır:

Kurum ya da kuruluşlarda;



- Amaç ve politikalara açıklık kazandırmak, geliştirmek ve bu amaca ulaşabilmek için ilgili kişilere yardımcı olmak,
- Varlıkların her türlü suiistimal ve verimsiz kullanımının önlenmesine, mali tabloların tam ve doğru bir şekilde yapılmasına yönelik çalışmalar yaparak örgütün güvenilirliğini artırmak,
- Gerçekleştirilen faaliyetlerin hukuka uygun şekilde uygulanıp uygulanmadığını, bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak,
- Kalite standartları çerçevesinde, tarafsız bir şekilde çalışanların ve örgütün kapasitesinin artırılmasını sağlamak,
- Plan ve programlarının hedeflere uygun olup olmadığını inceleyerek politika ve uygulamaları karşılaştırmak,
- Yönetimin karşı karşıya geldiği riskleri analiz etmek,
- Gerçekleştirilen faaliyetlerin, hizmet edilen kitlenin gereksinimlerine cevap verebilecek şekilde geliştirilmesine katkı sağlamak,
- Çalışma ortamı ile ilgili yenilik ve gelişmelerin izlenerek sonuçları ilgili birime bildirmek ve onların yararlanmalarını sağlamak,
- Kişiler ve birimler arasında iletişim ve işbirliğini sağlamak ve bu konularda karşılaşılan olası sorunları gidermek,
- Üretilmekte olan mal ya da hizmetin nitelik ve niceliğini tespit etmek, hatalı ve noksan konuları ilgili birimlere bildirmek, bunların düzeltilmesi yolunda çareler bularak ilgililere önerilerde bulunmak,
- Kurum görevlilerinin kural dışı davranışlar sergilemeleri veya disipline aykırı uygunsuz davranış sergilemeleri halinde, haklarında gereken soruşturma veya incelemeyi raporlayarak ilgili mercilere sunmaktır (Gürkan, 2009; Teke, 2011; Halıcı ve Ergün, 2012; Demirel, 2013).

### **2.3. Denetim Türleri**

Denetimi; amacına, yapılış sebebine, denetçilerin statüsüne ve uygulama zamanına göre dört grupta toplamak mümkündür.

### 2.3.1. Amaç Yönünden Denetim

Amaç yönünden denetim mali ya da finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimi ve performans denetimi olmak üzere üç başlıktan oluşmaktadır.

#### **Mali (Finansal) Tablolar Denetimi**

Finansal denetim, bağımsız denetçiler ve kamu denetçilerince bir kuruluşun finansal tablolarının (bilanço, gelir tablosu, dağıtılmayan karlar tablosu ve finansal durumda değişmeler tablosu) önceden belirlenmiş kıstaslara (yasa, tüzük, yönetmelik ya da muhasebe ilkeleri gibi) göre uygunluğunu hususunda bir görüş beyan etmek maksadıyla bu finansal tabloların incelemeye alınmasını içermektedir (Ulusoy, 2005; Akpınar, 2006).

Denetçi finansal tabloları incelerken, bu tabloların farklı birimlerce farklı amaçlarla kullanıldığını dikkate alır. Bu açıdan değerlendirildiğinde denetim; ilgili tüm grupların gereksinimlerine cevap vermek üzere yapılan genel amaçlı bir uygulama olarak ifade edilebilir. Her birim için ayrı denetim yapılmamakla birlikte, şayet bu birimlerden biri yapılan bu genel denetimin kendi birimleri açısından yetersiz olduğunu beyan ederse, bu birim için gereken diğer bilgileri inceleyerek denetimin genişletilmesi de mümkün olabilmektedir (Güredin, 2008).

Mali denetimin özellikleri aşağıda görüldüğü gibi sıralanabilir (Akpınar, 2006):

- Denetimin amacı işletmenin mali tablolarında yer alan yanlış beyanların tespit edilmesini ve bu tabloların güvenilirliğini sağlamaktır.
- Mali tabloları denetleyen denetçi, işletme dışından bağımsız kendi adına ya da bir grup adına çalışandır.
- Mali tablolar üzerinde denetçi tarafından bir bütünlük sağlanarak tek bir görüş ortaya atılmaktadır.
- Denetçi mali tabloların güvenilir olup olmadığı hususundaki görüşünü mantıklı bir esasa dayandırmaktadır.

Bu bilgiler ışığında mali denetimi; devletin gelirlerinin toplanarak amacına uygun şekil sarf edilmesinin kendi kural ve ilkeleri çerçevesinde denetlenmesi olarak ifade etmek mümkündür.

## **Uygunluk Denetimi**

Uygunluk denetimi; kurum ya da kuruluşların amaçlarına ulaşmak için faaliyetlerini belirli kural, politika, mevzuat ve standartlara uygun süreçler oluşturarak uygulamayı bu çerçevede gerçekleştirip gerçekleştirmediklerinin değerlendirilmesi amacıyla yapılan denetimdir. Bu bağlamda kuruluşlar yasal çerçevede yapılan bu düzenlemelere uymak zorundadırlar. Uygunluk denetiminin amacı, yöneticiler tarafından düzenlenmiş olan kurallara ya da mevzuata işletme içinde ya da dışında uyulup uyulmadığının tespitidir (Başpınar, 2005).

İşletmelerde bu tür denetimler genellikle iç denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedir. Devlet kurum ve kuruluşlarında ise, kendi konuları kapsamında çeşitli kurallar koymaktadırlar. Bunlara riayet edilip edilmediğini saptamak için ise kendi elemanlarından belirledikleri kişilerce denetimin gerçekleştirilmesi sağlamaktadırlar (Eliuz, 2007).

Yapılan işlemlerin istenilen ölçütlere uygun olup olmadığının araştırılmasında gerçekleştirilecek olan bir denetimin etkin ve verimli olabilmesi için;

- Denetçinin bu konularda yetenekli ve deneyimli olması,
- İşletme içerisinde bir belge dosyalama sisteminin mevcut olması,
- Denetim sonucunda elde edilen çıktıların raporlanmasının bir sistem dahilinde olması gerekmektedir (Güredin, 2008).

## **Performans Denetimi**

Faaliyet denetimi ile aynı anlama gelen performans denetimi, kaynakların hukuki anlamda uygunluğundan başka, yerinde, tam zamanında, tutumlu ve etkin şekilde kullanıldıklarına dair hesap verebilmek, şayet olumsuz durumlar varsa gidermek için yapılan denetimdir. Bu denetimin içeriğinde; harcamaların ihtiyaca göre yapılıp yapılmadığı, planlanan faaliyetlerin istenen zamanda bitip bitmediği, belirlenmiş hedeflere ulaşmak için, örgüt yapısı ve işleyişinin ne şekilde daha etkili olabileceğinin değerlendirilmesi yapılmaktadır (Ataoglu, 2010).

Başpınar (2005)'a göre ise; işletmenin faaliyetlerini arttırma, kar elde etme ve gelişme gibi fırsatlarını değerlendirmeye ya da buna dayalı olarak belirlenmiş işletme hedeflerinin uygulanabilirliği ve performansını ölçmeye, hedeflere ulaşmada

karşılaşılan zorluklar ve negatif gelişmeleri bularak yönetime destek olmaya dönük sistematik incelemeler ve araştırmalardır.

Örgütlerde performans denetimi ile ilgili faaliyetler giderek yaygınlaşmakta olup ileriki yıllarda da sürekliliğini koruyacağı anlaşılmaktadır. Öyle ki, örgütün bütünü ya da bir kısmı (üretim, finans ve pazarlama gibi bölümleri), denetimin yapılmasını gerektirebilir. Ayrıca, performans denetiminde kullanılan kıstasları belirlemenin subjektif bir konu olması yönüyle de yönetim danışmanlığına benzemektedir (Ulusoy, 2006).

### **2.3.2. Yapılış Sebebine Göre Denetim**

Bu denetim türünü, zorunlu yani yasal denetim ve isteğe bağlı denetim olarak iki şekilde incelenmesi mümkündür.

- *Zorunlu (Yasal) Denetim:* Yasal zorunluluğu olan ve yasal hükümler çerçevesinde gerçekleştirilen denetim faaliyetleridir. Bu denetimde; faaliyetlerin ne şekilde, ne zaman ve kim tarafından yürütüleceği kanun, yayınlanan genelge ve yönetmeliklerle belirlenmektedir.
- *İsteğe Bağlı Denetim:* Yasal anlamda bir zorunluluk gerektirmeyen, örgütlerin isteği ve aldıkları kararlarla belirledikleri sınırlılıklar doğrultusunda gerçekleştirilmesini talep ettikleri denetim türüdür (Aksoy, 2008).

### **2.3.3. Denetim İşlevini Yapan Kurumdaki Denetçinin Statüsüne**

#### **Göre Denetim**

Denetim işlevini gerçekleştiren birimde görev alanların statüleri veya denetlenecek kurum ya da kuruluşlarla olan ilişkileri çerçevesinde denetimi dış ve iç olarak iki grupta değerlendirmek mümkündür.

#### **2.3.3.1. Dış Denetim**

Dış denetim; örgütle herhangi bir ilişkisi bulunmayan, bağımsız ve ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olan bir ya da birden fazla denetçiler tarafından denetlenmesi işlemidir. Başka bir ifadeyle; bir kurum/kuruluşun fonksiyonlarının başka bir kurumca denetlenmesi dış denetim olarak ifade edilmektedir. Dış denetim dalında, düzenlilik denetimi önemiyetini muhafaza etmekle birlikte, performans denetimine daha fazla odaklanıldığı da görülmektedir (Demirel, 2013).

Kamusal anlamda; demokratik gelişime bağlı olarak halkın kamuya ait kaynakların ne şekilde kullanıldığına dair bilgisinin artması neticesinde kamu idaresinde sorumluluk bilincinin oluşması, mali ve yönetsel boyutlarının yeni bir denetim olgusu kapsamında araştırılması gerekliliğini ortaya koymuştur (Altıntaş, 2012).

Dış denetim, 5018 sayılı Kanunda da mevzuu bahis olduğu üzere Sayıştaylar tarafından gerçekleştirilen denetimler için bir enstrüman olarak değerlendirilmektedir. Bu sebeple Sayıştayların uyguladıkları denetim “Yüksek Denetim” olarak adlandırmak da ifade edilebilmektedir. Dış denetim olgusunu geniş anlamda tanımlamak gerekirse; kamuoyu denetimi, yasama ve yargı denetimi, uluslararası denetimi de dış denetim kapsamında değerlendirmek olasıdır (Ataoglu, 2010). Dış denetim, bağımsız denetim, kamu denetimi ve yüksek denetim olmak üzere üç başlık altında incelenebilir.

### **Bağımsız Denetim**

Bağımsız denetim; denetlenen kurum/kuruluşun, kendisi ile hiçbir irtibatı bulunmayan kişiler veya kurum/kuruluşlarca denetlenmesidir. Özer’in tanımına göre; bağımsız denetim; kendi adına çalışan ya da bir denetim şirketinin ortağı olan, denetimini yaptıkları kurum/kuruluşla üst-ast ilişkisi olmayan denetçilerin, kurumun talebiyle ve bir denetim akdi kapsamında, mali tablolarının genel olur almış muhasebe prensiplerine uyumluluk derecesini tespit etmek maksadıyla yaptıkları bir denetim çalışmasıdır (Özer, 2018)

Bağımsız denetim faaliyetleri çerçevesinde örgütlerin mali tablolarının doğruluğu araştırılmaktadır. Ekonomik faaliyetlerin gelişimi ve dolayısıyla karmaşık bir durum almasıyla birlikte örgütlerde, bağımsız denetime olan ihtiyacın artmasına yol açmıştır. Ülkemizde son yıllarda yaygınlaşan bir kavram olan bağımsız denetimle ilgili yasal düzenlemeler aşağıda görüldüğü gibi belirtilebilir:

- 3568 sayılı Kanun ve Yeminli Mali Müşavir Kurumu,
- “Sermaye Piyasası Kanunu “ve bağımsız denetim,
- Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu ve bağımsız denetim
- “Bankalar Kanunu “ve bağımsız denetim,
- “Sigorta Murakabe Kanunu” ve bağımsız denetim (Başpınar, 2005).

Dış denetimi; iç denetim kavramını içinde barındıran ve iç denetimin doğru ve uygun şekilde uygulanıp uygulanmadığını kontrol eden bir üst yapı olarak değerlendirmek mümkündür.

### **Kamu Denetimi**

Kamu kurum/kuruluşlarının kamu mevzuatı çerçevesinde denetlenmesidir. Kamu düzeninin sağlanması ve kamusal hakların gözetilmesi amacıyla kamu kurum ya da kuruluşunun kendi bünyesinde bulunan denetim elemanlarınca denetlenmesidir (Özer, 1997). Muhtelif kamu kurumları bünyesinde kurulmuş ve örgütlendirilmiş bulunan bu denetim birimleri, kamu sektörünün kanun, yönetmelik, devlet siyaseti ve kamu yararına sadakat derecelerini gözlemler ve denetlerler (Başpınar, 2005).

Kamuda bulunan dış denetim birimleri, fonksiyonlarına göre organize edilmektedir. Bu birimler, hem iç, hem de dış denetim kuruluşu niteliklerini birlikte taşıyabilmektedirler. Bu bağlamda; kamu denetim kuruluşları, iç ve dış denetim birimi ya da aynı anda her ikisini de kapsayan bir birim olabilmektedirler (Arslan, 2014).

### **Yüksek Denetim**

Literatürde, yüksek denetim anayasaya dayalı, meslek sahiplerinin yasal güvencesi ve hatta bazı devletlerde hukuki yetkilerle teçhiz edilmiş, bağımsız denetim kurumları marifetiyle, kamu kurum/kuruluşlarının bütünü üzerinde millet meclisi adına yürütülen denetim olarak tanımlanmaktadır (Demirel, 2013).

Yüksek denetim; yasama, yürütme ve yargı dışında kalan, kendine has, parlamento adına gerçekleştirilen ve finansal bağımsızlığa sahip bir devlet faaliyetidir. Yüksek denetim kuruluşlarının parlamento rapor verilmesi prensip olmakla birlikte, bu uygulama her ülkede farklılıklar arz etmektedir. Ancak, yargısal erkleri bulunan yüksek denetim kuruluşları, daha ziyade denetim bulgularını yargılama aracılığıyla neticelendirirken, parlamento rapor sunma fonksiyonunu arka planda bulundurmaktadır (Arslan, 2014).

#### **2.3.3.2. İç Denetim**

İç denetim; kurumun amaçlarına yönelik çalışmalarının daha yeterli ve verimli şekilde gerçekleştirilmesi, rekabetin artırılması, kaynakların ölçülü değerlendirilmesi, mevduatların idaresi, yönetim rehberliği, kurum içerisindeki yanlış, zimmet, irtikap, suistimal ya da yolsuzluk gibi konuların tespit edilmesine yönelik olarak yönetimle

koordineli, ancak yürüttüğü çalışmalar açısından bağımsız denetçilerce yapılan denetimdir (Özer, 1997).

Örgütlerin çeşitli gereksinimlerini cevaplamaya çalışan bir meslek türü olarak iç denetim, ortaya çıktığı günden itibaren sürekliliğini devam ettirmiş, ancak örgütler için ifade ettiği anlam ve niteliğinde birtakım değişiklikler olmuştur. Bunda iş hacminin büyümesi, işlemlerin artması ve buna bağlı olarak karmaşık bir durumun ortaya çıkması, örgütün büyüyen ve dönüşen dış çevresi ile bağlantılarında aktif idare edilmesi gereği etkili olmuştur. Bütün bu konular, işletmelerde kontrol kavramının önemini artırırken, yönetimin iç kontrol sistemi kurması ve işlerlik kazandırması sorumluluğunu da beraberinde getirmiştir (Munteanu ve Zaharia, 2014).

İç kontrol sisteminin işlevselliği aracılığıyla yönetime karşı güven sağlayan iç denetim, olması muhtemel risklerin tespitinde idareye yardımcı olma, iç kontrollerin etkinlik ve etkililiğini değerlendirerek, iş akışlarının verimliliğini yükseltmek, olası risklerin yol açabileceği kayıpları asgariye indirmek gibi avantajları ile global ve bölgesel platformda rakiplerine karşı ayakta kalmak ve büyüme hedeflerine sahip örgütler için kaçınılmaz bir gereklilik haline gelmiştir. İç denetim çalışmalarının anlamı ve niteliğinin gün geçtikçe değişimi ve gerekliliğinin giderek artması, yani iktisadi ve toplumsal alanlarda yaşanan değişimlerden etkilenerek dönüşüme uğrayan bir yönetim anlayışı ve iş bitirme kültürünün etkisinin olduğunu ifade etmek mümkündür (Kartal, 2013). Ayrıca bu değişiklikler; iç denetimin kurum/kuruluşlara katmaya çalıştığı kıymeti artırma maksadı gütmektedir ve iç denetim akışları, yetkinlikler ve rollerin de yeniden tanımlanmasını gerekli kılmıştır.

#### **2.4. Kavramsal Çerçeve İç Denetim**

İç denetim genel anlamda; kurum iş ve işleyişlerinin ve bu işlerin gerçekleştirildiği süreçten mesul bulunan kişilerin gördükleri işlerin uygunluğu ve etkinliğinin, ortaya çıkarılan finans, muhasebe gibi her türlü bilginin güvenilirliği ve doğruluğunun değerlendirilip sonuçlarının raporlanarak üst makamlara sunulması şeklinde tanımlanmaktadır (Tüm, 2010).

Türkiye İç Denetim Enstitüsü iç denetimi; bir kurum/kuruluşun çalışmalarını geliştirmek ve katma değer kazandırmayı hedefleyen, kimsenin etkisi altında kalmadan ve nesnel bir güvence ve danışmanlık uygulamalarıdır. İç denetim olgusunun risk yönetimi, kontrol ve yönetişim süreçlerinin incelenmesi ve kalitenin

arttırılması amacıyla belirli bir düzen ve disiplin çerçevesinde kurumun beklentilerine ulaşmasına destek olduğu biçiminde tanımlamışlardır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Etik Kuralları, 2008).

5018 sayılı “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” madde 63’te iç denetim başlığı şu şekildedir: İç denetim, kamu yönetiminde gerçekleştirilen faaliyetlere değer kazandırmak ve yükseltmek için eldeki kaynakların ekonomik, etkililik ve verimlilik kavramları çerçevesinde yönetimin ne şekilde yerine getirdiği hususunu değerlendirmek ve kılavuzluk etmek maksadıyla yapılan tarafsız, nesnel güvence verme ve danışmanlık işidir. Bu çalışmalar; kamu yönetim ve kontrol mekanizmaları ile mali fonksiyonlarının risk yönetimi, yönetim ve denetim akışlarının etkinliğini ölçümlemek, analiz etmek ve geliştirmek doğrultusunda ve genel kabul görmüş standartlar çerçevesinde, sistemli, süreğen ve disiplinli bir bakış açısıyla gerçekleştirilmesidir.

Bu tanımlardan hareketle; kurumlardaki iç denetim fonksiyonunu sistematik olarak birbirine bağlı üç bölümde incelemek mümkündür. Bunlardan birincisi, bir kurum ya da kuruluşun ne şekilde yönetildiğine dair yönetişim mekanizmalarıdır. Yönetişim, kurumun hedefleri doğrultusunda işlemleri gerçekleştirirken; amaç ve stratejik planlarını belirlemek için kullanmış olduğu karar alma süreçlerinde, şeffaflık, hesap verebilirlik ve ihtiyatlılık ilkeleri ile sorumluluklarını yerine getirmeyi kapsamaktadır. İç denetim de kurulan bu yönetişim sürecinin iyileştirilmesine katkıda bulunur.

İkinci sistem; kurum ya da kuruluşun hesap verebilirlik ilkesini hayata geçirebilmek için işleme koyduğu tüm politikalar, prosedürler, yönetmelikler ve kontrolleri kapsayan iç kontrol sistemidir. İç denetimin bu aşamadaki rolü; iç kontrol sisteminin düzenli bir şekilde işlemesine yardımcı olmak ve gördüğü olumsuzlukları yönetime rapor ederek yaşanması muhtemel problemleri ortadan kaldırmaktır.

Üçüncü sistem ise risk yönetimidir. Risk, bir kurum ya da kuruluşta olumsuz bir şekilde etki eden potansiyel bir eylem olup, hedeflerine ulaşmasına engel bir unsurdur. Risk yönetimini ise; bir kurum ya da kuruluşun maruz kalabileceği olası risklerden haberdar olmasını sağlamak için alınan önlemleri kapsamaktadır. İç denetimin bu sistemdeki rolü ise; kuruluşun karşı karşıya gelebileceği riskleri tespit



ederek bu risklere karşı hazırlanabilecek faaliyetlere ilişkin yönetimi bilgi vermek ve tavsiyelerde bulunmaktır.

#### **2.4.1. İç Denetimin Önemi**

İç denetimin gelişimi ve önemi II. Dünya Savaşı'ndan sonra hızla artmıştır. Bu durumu etkileyen pek çok etken olmakla birlikte en önemlilerini şu şekilde sıralamak mümkündür:

#### **Küreselleşmenin Etkisiyle İktisadi Faaliyetlerin Hız Kazanması**

1980 sonrasında küreselleşmenin hız kazanması ile birlikte, ülkeler arasındaki sınırlar ortadan kalkmış, ekonomik, ticari, finansal engeller azalmış, rekabet uluslararası platforma taşınmış, ülkeler arası bağlantılar ve etkileşim artmıştır. İç denetim çalışmalarını etkisi altına alan, iç denetimin değerini yükselten en önemli faktörlerden birisi olan ve fazla sayıda tehdit ve fırsatı da beraberinde getiren küreselleşme; iç denetçilerin faaliyet alanlarının sınırlarını da genişletmiştir. Dolayısıyla iç denetimin gerçekleştirilebilmesi için;

- Küresel standartlar oluşturma,
- Dünya genelinde iç denetçilerin mesleki sertifikasyonu,
- Mesleğin gelişmesini ve iç denetimin teşviki,
- Üye dernekler arasında güncel olarak bilgi alışverişini kolaylaştırma,
- İç denetim mesleğini küresel boyutlara taşıma,
- Yatırımcıların çeşitliliği ve sayılarının artışı,
- Kurum/kuruluşlarda gerçekleştirilen işlemlerin sayı bakımından artışı ve bunun yanı sıra işlerin karmaşık hale gelmesi,
- Kurumsallaşmanın yaygın hale gelmesi, buna paralel olarak olası risklerin çoğalması ve dolayısıyla yönetimin uzman kişilerce profesyonel olarak yürütülmesi gerekliliğinin ortaya çıkması,
- Bilgi teknolojilerinde yeni gelişmeler,
- İşletmelerde meydana gelen iflaslar ve skandallar (Yurtsever, 2015).

Tüm bu nedenler; iç denetimin önemine ve ne denli gerekli olduğuna dikkat çekerken, yapılan kanuni düzenlemeler de pek çok sektör için iç denetim zorunluluğu getirmiştir. Bu sayede kurum/kuruluşlar içerisinde bir birim olarak yerini alan iç

denetim; yadsınamayacak kadar önemli bir kavram konumuna gelmiştir (Tektüfekçi, 2008).

### **Bilgi Teknolojilerinde Gelişim**

Bilgi teknolojilerinde meydana gelen gelişmeler; tüm dünyada ekonomik ve sosyal hayatı etkisi altına almış, işletmelerin örgüt yapılanmalarından kültürlerine, çalışma biçimlerine kadar pek çok unsurun değişmesine neden olmuştur (Özbilgin, 2003). Yaşanan bu değişimlerle bilgi teknolojileri giderek karmaşık bir hal almış ve dolayısıyla denetimi zorlaştırmış, ancak iç denetim faaliyetlerinin ne denli önemli olduğunun da bilincine varılmıştır. Bu bağlamda iç denetim; teknolojiyi kabullenmek ve iş akışlarını etkili bir biçimde denetlemek ve tüm bunları bir denetim aracı olarak kullanmak mecburiyetindedir. Bilişim teknolojisinin kontrolü, bilgi teknolojisi denetleme teknikleri ve bilgi teknolojilerinde yer alan hali hazırdaki trendler bilgisi, iç denetim çalışmalarının anlaşılmasını ve etkin kullanımını artırmakla beraber, denetlenmesi gereken bir saha olarak bilgi teknolojilerinin kapsadığı risklerin değerlendirilmesi ve yönetilmesi gerekliliğini de doğurmuştur (Hass et all, 2006).

### **Kurumsal Yönetim Konusundaki Gelişmeler**

Kuruluşla ilgili tüm paydaşların haklarının gözetildiği ve bu kişilere bu anlamda bir güvence sağlanmaya çalışıldığı, işletme yönetiminin konuyla ilgili olarak sorumluluklarının ortaya konulduğu bir yönetim anlayışı olan kurumsal yönetim; adillik, saydamlık, hesap verilebilirlik ve sorumluluk prensiplerini güçlü kılarak sermaye piyasalarına karşı güvenin artırılmasını hedeflemektedir. Küresel rekabet ortamında sürekli gelişme ve büyümeyi hedef alan kuruluşlar; kurumsal yönetimde kalitenin sürekliliğini sağlamak amacıyla iç denetim uygulamalarına gereksinim duymaktadırlar. Tüm bunlar, iç denetimin kurumsal kurum/kuruluşlar için ne denli önemli olduğunu ortaya koymaktadır (Özbek, 2012).

### **Faaliyetlerin Çeşitlenmesi ve Karmaşık Hale Gelmesi**

Küreselleşme ve teknoloji alanındaki değişim ve gelişimler; kuruluşların uluslararası platformdaki mali kaynaklarına ve pazar ortamlarına erişiminde kolaylık sağlamışlardır. İmkânların artmasıyla birlikte, rekabet ortamında yer almayı hedefleyen işletmeler, çok sayıda bölgede faaliyetlerini sürdürme çabasına girmişlerdir. Ayrıca müşteri beklentilerinin ve piyasa koşullarının sürekli olarak hızla değişimi, bilginin serbest ve hızlı dolaşımı, işletmelerin değişen koşullara karşı hızlı

bir şekilde adapte olabilmeleri ve sağlıklı karar alabilmelerini gerekli kılmıştır. Dolayısıyla bu durum işletmelerde gerçekleştirilen faaliyetlerin sayısının artmasına ve daha karmaşık bir hal almasına sebebiyet vermiştir. Sonuç olarak da tüm bu değişen ve gelişen koşullar; algılayabilen, ayak uydurabilen, birçok teknik alanda uzman olan kişilerce yapılan iç denetim faaliyetlerinin önemini artırmıştır (Özbek, 2012).

### **Hileli Mali İşlemler**

Özellikle ABD’de (Amerika Birleşik Devletleri) hileli mali rapor düzenleme eylemleri ve kurum içi yolsuzluklar sonucunda ortaya çıkan skandallar ve iflaslar, iç denetim faaliyetlerinin aranılır olmasında ve önemli hale gelmesinde etkili olmuştur. Çünkü işletme skandallarının en önemli sebeplerinden biri iç denetimin yetersiz olmasından kaynaklandığı görülmüş ve bununla ilgili olarak yasal düzenlemelere gidilmiştir. Bu düzenlemelerle gerekli kılınan iç denetim, yönetim adına denetleme yerine yönetimi denetleme anlayışına dönüşmüş ve kuruluşların risk değerlendirmelerini gerçekleştiren bir mekanizma olarak kapsamı genişlemiştir (Özbek, 2012). Bu anlamda yapılan yasal düzenlemelerden biri 2002 yılında ABD’de düzenlenen Sarbanes-Oxley Act (SOX)’tir. SOX sonrasında dikkati çeken en önemli yenilik; yönetimin iç kontrol hususunda sorumluluklarının tekrar gündeme gelmesidir. Bu bağlamda iç denetim uygulamaları, SOX sonrası dönemde iç kontrollerin değerlendirilmesi çerçevesinde güçlü bir düzenlemeyle daha da önem kazanmıştır (Desai, et al., 2002).

#### **2.4.2. İç Denetimin Kapsamı ve Amacı**

İç denetimin faaliyet alanları, coğrafik sınırlamalara ya da iç sınırlara bakılmaksızın, kurumun tüm faaliyetlerini içerir. Gerçekleştirilen faaliyetlerin kurumun hedef, politika, performans plan ve programlarına yönelik ve mevzuat çerçevesinde planlanarak hayata geçirilmesini; kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını; bilgilere güvenilir ve zamanında ulaşılabilir olmasını hedefler (Bilge ve Kiracı, 2010).

Adiloğlu (2011), iç denetimin faaliyet alanlarını şu şekilde özetlemiştir:

- Kurumun hedeflerine erişebilmesine yardımcı bulunacak bir kontrol sürecinin iç denetim faaliyetleri kapsamında ele alınması ve değerlendirilmesi,

- Kurumun amaçlarına ulaşmayı hedeflediği süreç içerisinde engel teşkil eden risklerin olması, bu risklerin kaynağının araştırılması ve bertaraf edilmesi ile ilgi tüm faaliyetlerin gerçekleştirilmesi,
- Kurumun hesap verilebilir ve yapısal olarak sağlamlaşması amacıyla yönetim süreçlerinin ne kadar etkin olduğunun incelenmesi ve bu doğrultuda tavsiyelerde bulunulması.

İç denetimin amaçlarını aşağıda görüldüğü gibi sıralamak mümkündür (Uyar, 2009):

- Kurum ya da işletmelerde; finansal olmayan kontrolleri de kapsayacak şekilde gerçekleştirilen çalışmaların verimlilik, etkililik, etkinlik ve yeterlilik bakımından incelenmesi ve değerlendirilmesi,
- Denetimin işletmenin önceden belirlemiş olduğu hedef, plan, performans programlarına ve yasalara uyumlu şekilde planlanması ve uygulanması,
- Kurum içerisinde olası eksiklik, hata ve yolsuzlukların tespiti ve önlenmesi,
- Kaynakların verimli kullanımına yönelik performans değerlendirmelerinin yapılması, varlıkların güvence altına alınması,
- Yönetime danışmanlık hizmeti yapılması ve tavsiyelerde bulunulması,
- Finansal tabloların, yeterliliği, doğruluğu ve ne ölçüde güvenilir olduğunun incelenmesi ve zamanında elde edilebilirliğinin mümkün kılınması,
- Denetimin sonucunda maddi açıdan tasarruf sağlanması,
- Kamuda elektronik ortamda verilen hizmetlerin yönetimi ve sistemin işleyişinin ne kadar güvenilir olduğunun kontrolü konularını içerir.

İç denetim kapsamı ve amacı tarihsel süreçte incelendiğinde, 1950'li yıllarda, muhasebe kayıtlarının kontrolünün yapılmasıyla kurum varlıklarını korumak anlayışı hakim iken, 1960'lı yıllarda, mali ve uygunluk denetimleri gerçekleştirilerek işletmenin mali verilerinin güvenilirliği hedeflenmiştir. 1970'li yıllarda işletmenin bütün faaliyetlerinin mali ve uygunluk denetimlerinin yapılarak, işletmenin tüm mali ve mali olmayan nitelikteki verilerini koruma altına alınmıştır. 1980'li yıllarda işletmenin faaliyetlerine ilişkin süreçlerin ve kontrollerin etkinliğinin denetlenerek, verilerinin güvenilirliğini sağlamaya odaklanmıştır. 1990'lı yıllarda, işletmenin iç kontrol yapısının ve risk yönetimi denetlenerek, işletmenin amaçlarına ulaşmasına

katkıda bulunulmuştur. 2000'li yıllardan itibaren ise iç denetimin kapsamı ve amacı işletmenin kurumsal yönetimi, iç kontrol ve risk yönetimi ile ilgili süreçler konusunda güvence verme ve işletmeye değer katmak için danışmanlık faaliyetlerini sürdürmek şekline dönüşmüştür (Memiş, 2008).

### **2.4.3. İç Denetimin Özellikleri**

İç denetim konusunun örgüt yapısındaki yeri; gerçekleştirdiği çalışmaların içeriği ve iç denetim biriminden beklentiler göz önünde bulundurulduğunda, iç denetimi diğer denetimlerden farklı en önemli hususun güvence sağlama ve yönetime danışmanlık hizmetinin bir arada sunulmasıdır. İç denetim, yönetimin bir parçası olmasına karşın, işlevsel anlamda faaliyetlerini bağımsız olarak yürütmekte ve bu sebepten dolayı kurum ve kuruluşlarda yönetsel hesap verilebilirlik anlayışının benimsenmesine önemli ölçüde katkı sağlamaktadır. Ayrıca iç denetimin, bireysel işlemleri analiz etmekten daha çok temelinde sistem odaklı bir denetim anlayışını güttüğü ve elde edilen sonuçların kalitesi üzerine odaklandığı ifade edilebilir (Akşam, 2005).

Uzman iç denetçiler tarafından gerçekleştirilen iç denetimin özelliklerini, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 2006 yılında hazırlanmış olduğu İç Denetim Rehberi'nde şu şekilde sıralanmıştır:

- İç denetim, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun belirlemiş olduğu ve kabul görmüş standartlar çerçevesinde yapılır.
- İç denetim; iç denetim birim başkanlığınca düzenlenen ve üst yönetimden onamı alınan risk odaklı denetim program ve planlarına göre yapılır.
- İç denetim sistemli ve belli bir disiplin dahilinde uygulanır.
- İç denetim çalışması işlevsel bağımsızlık ilkesine bağlı kalınarak yürütülür.
- İç denetim, finansal ve finansal olmayan tüm iş ve işlemleri kapsar (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2006).

Bu açıklamalar ışığında iç denetimin temel özelliklerini aşağıda görüldüğü gibi sıralamak mümkündür.

### **Fonksiyonel Bağımsızlık ve Tarafsızlık**

İç denetim çalışmalarının statü kazanmasında en belirgin etmen olarak kabul gören bağımsızlık ve objektiflik, IIA tarafından yayınlanan uluslararası standartlarda mevcut birçok konu dikkate alınarak düzenlenmiştir. Buna göre bağımsızlık:

faaliyetlerin, iç denetim sorumlulukları çerçevesinde, taraf tutmaksızın, hiç kimsenin etkisi altında kalınmadan gerçekleştirilmesi kabiliyeti şeklinde tanımlanmıştır. Objektiflik ise; iç denetçilerin hiçbir baskı altında kalmadan dürüst ve net bir biçimde, yaptığı işin kalitesinden taviz vermeden gerçekleştirmelerini sağlayan tarafsız bir davranıştır (IIA, 2010).

Demir (2010); bağımsızlığın yalnızca iç denetim için değil tüm denetim faaliyetleri için önemli bir kavram olduğunu ileri sürmektedir. Bağımsızlık kelimesiyle kast edilen, kurumun karar alma ve uygulama mekanizmalarının haricinde iç denetimin kendi fonksiyonel görüş açısı ve standartları ile yerine getirilmesi açıklanmaya çalışılmıştır.

İç denetçilerin bağımsızlığını, görevlendirildikleri kurum/kuruluşun hiyerarşik düzenine tabi olmaksızın veya kurum haricinde herhangi bir hiyerarşik yapıya bağlı kalmadan görevlerini icra etmeleri şeklinde algılamak yerinde olacaktır. Çünkü iç denetim; gerçekte, iç denetçilerin görev aldıkları kurumun iş ve işleyişlerine değer kazandırmak için kurgulanmış bir nesnel güvence danışmanlık faaliyeti olarak ifade edilmektedir (Can, 2013).

İç denetim standartlarında yer alan iç denetçilerin kişisel tarafsızlık standardına göre; denetim faaliyetlerinde taraf tutmadan, her türlü menfaat çatışmasından kaçınarak, denetimin plan, program, uygulama ve raporlama aşamalarında hiçbir şekilde herhangi bir müdahaleye mahal vermeden serbestçe görevlerine yerine getirmeleri gerekmektedir. İç denetçi bağımsızlık sıfatını yalnızca yasalar ve hiyerarşik konumundan değil, mesleki yeterliliğinden, profesyonel oluşundan ve sonuç olarak ortaya koyduğu faaliyetlerin niteliğinden alır (Aksoy, 2008; Arcagök ve Erüz, 2006).

### **Kurum Faaliyetlerine Değer Katma ve Geliştirme**

İç denetim faaliyetinin temelinde denetimin yanı sıra yukarıda da değinildiği üzere, kurum çalışmalarına değer kazandırmak amacı yatmaktadır. Bu bağlamda iç denetim, yönetimin etkinliğini artırmak, kurum varlıklarının korunmasına yardımcı olmak ve olası risklere karşı önlemler almak gibi işlevleriyle yönetime katkıda bulunmakta ve aynı zamanda kuruma değerini de arttırmaktadır. Bu noktada iç denetim; kurum içerisinde yanlışlık, yolsuzluk ve düzensizliğin önüne geçilmesi açısından yönetimin tasarrufunda çok etkin bir araç olarak nitelendirilmektedir. Kurumsal yönetim açısından bakıldığında; iç denetim süreçlerinin geliştirilmesi, kurumsal etkinlik ve

verimliliğin yönetimi, işletme içi iletişim ve başarılı uygulamaların ve bilgilerin paylaşımları gibi kuruma değer katma faaliyetlerinin kapsamında, iç denetim önemli bir fonksiyonel görev üstlenmiş olmaktadır (Aksoy, 2008).

Yönetimle ters düşmeyen, kendisini yönetimden üstün görmeyen bir denetim anlayışı, yapıcı yöndedir ve sonuçta kurumun vizyonuna katkı sağlayacaktır.

### **Güvence ve Danışmanlık Hizmeti Sağlama**

Güvence, güvenilir verilere dayanarak tüm iş işlemlerin gerçeği yansıttığının ispatlayan bir garanti göstergesidir. Bu bağlamda; iç denetçilerin faaliyetlerinde taraf tutmadan, profesyonelce davranmaları gerekir ki o zaman verilen garantiler de o derecede güvenilir olur. Bu nedenle iç denetim, yönetim tarafından potansiyel bir etkiden veya müdahaleden uzak ve bağımsız olmalıdır (Pickett, 2005).

IIA ise; kurum/kuruluşlarda yapılan risk ve yönetim ile ilgili incelemelerin tarafsızca yapılması, aynı zamanda ilke ve standartlara uygunluğu konusunda üst yönetime garanti vermesi şeklinde güvence hizmetlerinin niteliğini denetimle ilgili yasal çerçevede tanımlamış ve kuruluş dışındaki taraflara garanti sağlanması, gerektiğinde bu güvencelerin niteliğinin de yönetmelikte yer almasının gerekli olduğunu vurgulamıştır (Kumru, 2017).

Burada sözü edilen güvence yüzde yüz garantisini taşımamakta, kabul edilebilir en iyi düzeyde sağlanması söz konusu olmaktadır. Bunun nedenlerinden birisi verilen güvence hizmetini gerçekleştirenin insan olması ve hata yapabilir olabilecek olasılığının bulunmasıdır. Bir diğer neden ise; iş akışında tüm işlemlerin değerlendirilmesi zaman ve maliyet sınırlılığı açısından işlevsel olmamasıdır. Bu bağlamda; iç denetçinin vermiş olduğu güvence hizmeti ile anlatılmak istenenin kesin, net ve tamamen güvenilir olması yerine makul bir güvence olduğudur. Makul güvence ise; normal şartlarda, teknik açıdan donanımlı bir denetçinin, mesleki ve insani özellikleri doğrultusunda gereken itina ve dikkati göstererek tüm ayrıntıları gözlemlemesi ve görüşlerini güvenilir bir delile dayandırması, ancak yanılma payının da olabileceği anlamına gelmektedir (Özbek, 2012).

Danışmanlık hizmetleri ise, hiçbir idari mesuliyet almadan bir kurumu ya da kuruluşun çalışmalarını iyileştirmek ve onlara değer kazandırmak amacıyla yapılan faaliyetlerdir. Usul ve yol göstermek, tavsiyelerde bulunmak, işlerin

yürütülmesinde kolaylık sağlamak ve eğitim vermek gibi faaliyetler bu hizmetlere örnek olarak verilebilir (Gönülaçar, 2008).

Danışmanlık hizmeti, güvence hizmeti sebebiyle gündeme gelebileceği gibi, danışmanlık hizmetinin verilmesi sonucunda da güvenlik hizmeti ortaya çıkabilir. İç denetimin kuruma bağımsızlık ve tarafsızlık bağlamında sunmuş olduğu danışmanlık hizmeti; kurumun hedeflediği politika ile çalışmalarının sistematik olarak değerlendirilmesi ve gelişimi yönünde tavsiyelerde bulunulması aracılığıyla kurum hakkında gerekli görüşlerin ortaya konduğu hizmet türüdür (Yüksel, 2011).

İç denetim hizmetleri çerçevesinde sunulan güvence ve danışmanlık faaliyetlerinin sonucunda kurum ya da kuruluşlar; kurum içi faaliyetlerin plan ve politikalara, yasa ve mevzuatlara uygunluk derecesi, kaynakların hedeflenen kriterler çerçevesinde etkin ve verimli sarf edilmesinin sağlanıp sağlanmadığı, varlıkların hedeflenen seviyede koruma altına alınıp alınmadığı, kurum iç denetiminin yeterli olup olmadığı, kurum tarafından elde edilen sonuç bilgilerinin doğruluğu ve güvenilirliği, gibi hususlarda bilgi sahibi olmaktadır.

### **Risk Odaklı Denetim ve Yönetime Sağladığı Katkı**

Geçmişten günümüze denetim anlayışında oluşmuş olan değişimler sonucunda, geleneksel denetim anlayışından uzaklaşarak risk odaklı denetim anlayışına geçilmiştir. Çağdaş iç denetim uygulamalarında; iki konu üzerinde hassasiyetle durulması gerekmektedir. İlki, iç denetim kurum/kuruluşlarda karşı karşıya gelinen risk seviyelerinin anlaşılması ve doğru şekilde yönetilmesi aynı zamanda belli bir güvencenin oluşmasına da imkan sağlamaktadır. İkincisi ise bu uygulamalardan hareketle çalışanlara belli bir eğitimin verilmesi ve tavsiyelerde bulunulmasıdır (Akşam, 2005).

Denetim kaynaklarını doğru noktalara yönlendirebilmek için riskleri analiz ederek, en büyük riskten başlayarak riskin etki ve şiddetine göre denetim faaliyetinin sıralanması ve denetimlerin gerçekleşmesi gerekir. Bu şekilde denetimin etkinliğini artırmak amaçlanmaktadır (IIA, 2010).

Günümüzde kamu kaynaklarının sınırlı olmasına rağmen, kamusal hizmetlerin çeşitlenerek artması, kamuya bağlı kurumların bu kaynakları verimli şekilde kullanmalarına bu da daha yüksek risk içeren ortamlarda çalışmalarına neden olmaktadır. Risk değerlendirmesi, IIA'nın standartlarında, örgütü negatif



etkileyebilecek olası durum ya da olayların sistemli bir şekilde ilerleyen süreç içerisinde değerlendirilmesi şeklinde ifade edilmektedir. İç denetçinin görevi, denetlenebilmesi mümkün tüm çalışma alanlarını ve bunlarla ilişkili risk etmenlerini tespit etmek ve her bir etmene önem vererek değerlendirmektir.

İnsan unsurunun etkili olduğu her alanda, özellikle kurum ve kuruluşların politik, stratejik, finansal ve işlevsel hedeflerini yerine getirmesine engel olabilecek bazı risklerin olması kaçınılmazdır. Denetimin yapılmayacağı zihniyetinin olduğu ve bağımsız bir şekilde üçüncü bir kişinin ya da kuruluşun değerlendirmesinden yoksun bırakılan alanlarda risk faktörünün daha ciddi boyutlarda risk taşıyor olması da bir gerçektir. Yönetimin bu riskleri yok etmesi ya da en aza indirgemesine, etkili ve yüksek performansa dayalı bir iç denetim sisteminin büyük oranda katkı sağlayacağını altı çizilmektedir (Özaydın, 2009).

### **Standartlara Göre Yürütülmesi**

Denetim standartları; faaliyetleri planlama, yürütme, raporlama ve değerlendirme safhasında ortak bir temel oluşturan ve denetim faaliyetini sürdürebilmesi açısından denetçiye asgari düzeyde kılavuzluk görevi yapan ilke ve kurallardır. Bu bağlamda; örgütteki iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde görev alan iç denetçilerin haiz oldukları nitelikler, bu sistemli ve disiplinli çalışmanın bir parçası olan tüm ayrıntılar, belirlenen standartlarla belli bir ölçüye oturtulmaktadır (Özbek, 2012) .

Standart kapsamlı bir iç denetim faaliyetiyle ve iç denetim performansının değerlendirilmesiyle ilgili hususları tanımlayan ve IIA İç Denetim Standartları Kurulu'nca yayınlanan bir beyandır. Bu bağlamda Standartların amaçları aşağıda görüldüğü gibidir (Can, 2013);

- İç denetim uygulamasında rehber görevi görecek temel prensiplerin tanımlanması,
- Değer oluşturan iç denetim faaliyetlerini uygulamasına yönelik bir planlamanın yapılması,
- İç denetim performansının değerlendirilmesinde uygun bir zemininin oluşturulması
- Gelişmiş kurumsal süreç ve faaliyetlerin harekete geçirilmesi.

## 2.5. İç Denetim Süreci

İç denetim süreci; iç denetim ilkeleri, iç denetimin planlaması, iç denetimin yürütülmesi, bulgularının oluşturulması ve sonuçlarının rapor edilmesi aşamalarından oluşmaktadır (Uyar, 2009).

### İç Denetim İlkeleri

İç denetim sürecinde gerçekleşen faaliyetlerden beklenen faydaların sağlanabilmesi için birtakım temel ilke ve kurallara riayet edilmelidir. Dünya genelinde kabul gören ve etkin bir iç denetimin oluşturulmasında göz önünde bulundurulması gereken temel ilkeler; görevlerin ayrımı, kıymet hareketlerinin yetkilendirilmiş olması, belgeleme ve muhasebe kayıt düzeni, fiziki koruma ve bağımsız mutabakat olarak sıralanabilir (Uyar, 2009).

*Görevlerin Ayrımı:* Bu ilkenin içeriği oldukça geniş olup muhasebe ile ilgili tüm konuları kapsamaktadır. Bir kıymet hareketinin başlangıcından sonuna ve muhasebe kayıtlarına alınmasına kadarki sorumluluğun birkaç görevli arasında paylaşılmasını öngörmektedir. Böylelikle olması muhtemel hataları bertaraf etme ya da minimum düzeye indirme amaçlanmış olur. Kamu kurumları açısından harcama yetkilisi olanların aynı zamanda muhasebe yetkilisi olmaması bu ilkedен kaynaklanan bir durumdur.

*Kıymet Hareketlerinin Yetkilendirilmiş Olması:* Her işlem mutlaka yetkili kişilerin bilgisi dahilinde yürütülmelidir. Yetkinin mevzuat kapsamında kullanılması genel bir yetkiyi, mevcut sınırların dışına çıkılmasını gerektiren istisnai durumlarda ise özel yetkiyi gerektirir. Özel yetki gerekli olan her defasında alınmalı ve belgelendirilmelidir.

*Belgeleme ve Muhasebe Kayıt Düzeni:* Etkin bir kontrol için belgeleme ve muhasebe kayıt düzeninin mevcudiyeti zorunludur. Kıymet hareketine sebebiyet veren olayın muhasebe kayıtlarına geçirilmesi ve sorumluluk belgelendirilmeli, bu belge ve kayıtların kolaylıkla sorgulanabilmesi için sıra numarası verilmeli ve kıymet hareketleri olduğu esnada ya da kısa sürede düzenlenmelidir. İç kontrolün en önemli görevleri arasında muhasebe düzeninin sağlanması ve düzgünce işletilmesi gelmektedir. Belgenin düzenli olması aynı zamanda belgenin belirli bir süreç içerisinde korunmasını da sağlamış olacaktır.

*Fiziki Koruma:* Varlıkların ve muhasebe kayıtlarının fiziki olarak korunması için her türlü fiziksel tedbir alınmalıdır.

*Bağımsız Mutabakat:* İç denetimin uygun şekilde yürütülüp yürütülmediğinin kontrolü için bağımsız iç mutabakatların yapılması gerekmektedir. Bu mutabakatlar, sorumlu kişiler haricindeki kişilerce rutin aralıklarla ve habersizce yapılmalıdır. Mutabakat sonucu ortaya çıkan uygunsuzluklar yönetime raporlanmalıdır (Uyar, 2009).

### **İç Denetim Planlaması**

Teknolojik gelişmeler iç kurumsal bilginin de değişmesine neden olmuştur. Dolayısıyla, raporlama süreçleri de artık klasik yöntemler yerine mesleki çalışmalarını destekleyen ve geliştiren gerçek zamanlı uygulamalarla gerçekleştirilmeye başlanmıştır. Bu nedendir ki, iç denetim planı; iç denetim faaliyetinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini sağlamak amacıyla denetimin içeriğini, denetlenecek ortam ve konuları, gereksinim duyulan işgücü ve diğer kaynakları kapsayacak biçimde, birim yöneticileriyle görüşülerek düzenlenir. Bu planlamanın amacı, denetim konusunu denetim alanları arasında sınıflandırma yapmak (raporlar, bütçe, iş planları, maliyet hesapları, personel işleri gibi), denetçilere bu denetim alanları içerisinde görev dağılımı yapmak, her bir denetim alanında uygulanacak olan yöntem ve işlemleri belirlemek, denetim faaliyetinin sürecini ayarlamak ve tüm bu işlemleri belgelemektir (Demirel, 2013). Kamu kurumlarında ise planlama; kurulca hazırlanan Kamu İç Denetim Strateji Belgesi de göz önünde bulundurularak, üç yıllık dönemler şeklinde yapılır. Bu plan, her yıl risk değerlendirmesi çıktılarına göre gözden geçirilerek, gerekli görüldüğünde değiştirilebilir (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Md. 39).

Planlama aşağıdaki hususlar dikkate alınarak belgelenmelidir (Tok, 2010).

- Denetim hedeflerinin ve faaliyet planının tespiti,
- Denetlenecek konu ile ilgili ayrıntılı bilgilerin elde edilmesi,
- Denetimin süreci için gereken kaynakların belirlenmesi,
- Denetimle ilgili bilgilendirilmesi gereken kişilerle iletişim kurulması,

- Denetimin vurgu alanlarını tespit etmek üzere faaliyetleri, riskleri ve kontrolleri yakinen tanımak ve denetlemenin yorumlarını ve tavsiyelerini almak için, bir alan taraması yapılması,
- Denetim programının yazılması,
- Denetim sonuçlarının ne şekilde, ne zaman ve kimlere iletilmesi gerektiğinin belirlenmesi,
- Denetim çalışma planı için onay alınması,

### **İç Denetimin Yürütülmesi**

İç denetçi, denetime başlarken denetlenmesi gereken birimin idarecileri ve gerek duyulan personelin katılımıyla bir toplantı yapar. Bu toplantıda; denetimin hedefi, içeriği, süreci, denetime yardım edecek personel, denetim esnasında personellerden neler beklenildiği, yönetimin denetimden ne beklediği gibi hususlar konuşulur (Aydın, 2011).

Görevlendirme belgesini alan iç denetçi, denetimin süreç açısından plan ve kontrol listelerini de kapsayacak şekilde denetimin amacını belirleyerek denetleme süreci ile ilgili fizibilite çalışması yapar ve veri toplar. Denetimin yapıldığı süreç içerisinde gerçekleştirilen faaliyetlerin (denetime hazırlık, risk ve kontrol değerlendirmeleri, yapılan testler, bunların sonucunda sağlanan bilgi, delil ve bulgularla raporlama ve izleme çalışmaları) kağıt üzerinde belgelendirilmesi gereklidir (Can, 2013).

İç denetçi, denetim kılavuzlarından da yararlanarak denetim faaliyetlerini sürdürür. Belirlenen denetim planına göre hedefine ulaşabilmek için, tam ve güvenilir bilgi/belgelerin tespiti, analizi ve değerlendirilmesinden sorumludur (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Md. 42). Ayrıca iç denetçiler, görüşlerini ve faaliyet sonuçlarını uygun analiz ve değerlendirmelere dayandırmalıdır. Görevler; amaçlara ulaşılabilmeyi, kalitenin sağlanmasını ve personelin gelişimini sağlamak için düzenli aralıklarla denetlenmelidir.

### **İç Denetimin Bulgularının Oluşturulması**

İç denetçi denetim testlerinin uygulanması sonucunda elde ettiği bulguları yeterli delille destekler ve bu bulguları değerlendirerek kuruma katma değer sağlayacak tavsiyeler ve alternatifler geliştirir. Denetçi, denetim esnasında saptadığı hususları önem derecesine göre tasnif ederek bulgu formuna ekler. Bu işlemler sonrasında

denetçi, denetim bulgularını kapanış toplantısında değerlendirilmek üzere yazılı belgeler halinde denetlenen birime gönderir (Bilge ve Kiracı, 2010). Denetçi önerileri aşağıda görüldüğü şekilde olmalıdır (Köse, 2004):

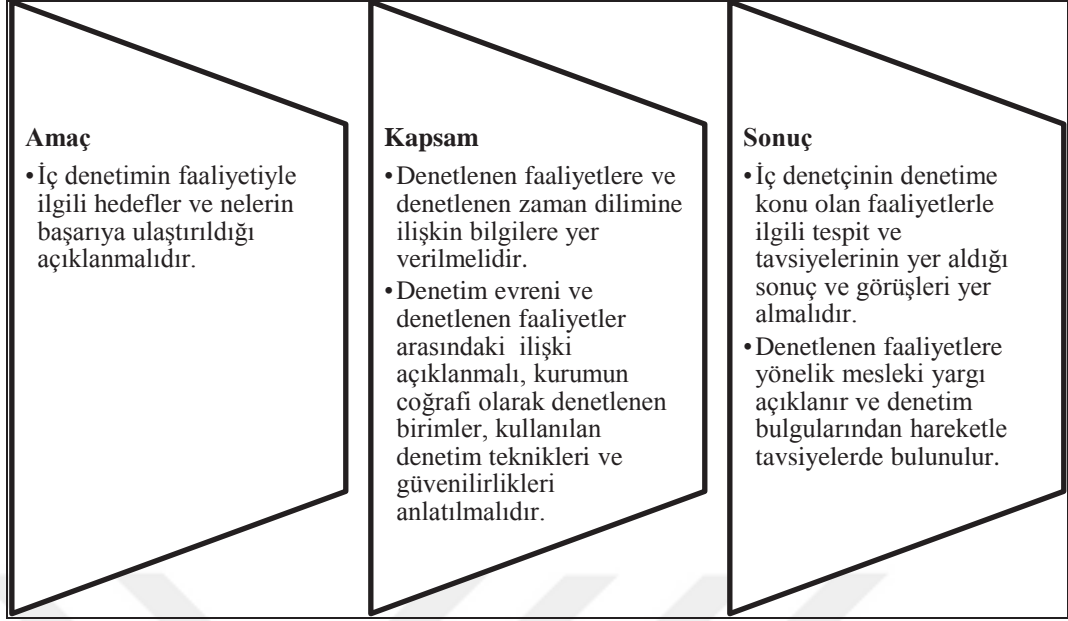
- Denetimin amacı ile denetim bulgu ve sonuçları uyumlu olmalıdır.
- Açık ve anlaşılır olmalı, kendi içinde bir mantık bütünlüğü oluşturmalıdır.
- Saptanan eksiklik ya da yetersizliğin altında yatan sebeplerle ilişkili olmalıdır.
- Eylem odaklı, maliyet etkin ve uygulanabilir olmalıdır.
- Uygulama sürecine ilişkin ayrıntılar içermemelidir. Örneğin; nelerin yapılması gerektiği açıklanmalı, ancak bunların ne şekilde ve nasıl yapılacağı konularına girilmemelidir.
- İçerik olarak yapıcı olmalıdır.
- Sonuç almaya yönelik olmalı ve sonuçları izlenebilir olmalıdır.
- Birbiriyle uyumlu, tutarlı ve mantıklı bir kurgu içinde sunulmuş olmalıdır.

### **İç Denetim Sonuçlarının Raporlanması**

İç denetim bulgularının elde edilmesinden sonra bunların ilgili birimlere bilgilendirme amacıyla iletilmesi için rapor hazırlanır. İç denetim raporu gerçekleştirilen denetim çalışmalarının amacını, kapsamını ve sonuçlarını özetleyen verilerdir (Pehlivanlı, 2010).

İç denetim raporunun temel hedefleri bilgilerin açıklanması, iç denetim işlevlerinin aksayan ve güçsüz yönlerinin tanımlanması, denetleyen kişiyi görüşünün belgelenmesi olarak sıralanabilir. Her denetim raporunda olduğu gibi iç denetim raporunda da sade ve anlaşılır bir dil kullanılması gerekmektedir. Rapor aynı zamanda önemli noktaları içermeli, doğru, kısa ve öz olmalıdır. Kolaylıkla uygulanabilir tavsiyeler içerecek şekilde hazırlanmalıdır. Raporda içindekiler sayfası, yönetici özeti ve eylem planı yer almalıdır. (Pehlivanlı, 2010:).

Denetim faaliyetleri ile ilgili raporlama, İç Denetim Standartları'na göre düzenlenmelidir. Aşağıda raporun bu standartlara uygun şekilde hazırlanması için içeriğinde yer alacak ana başlıklar görülmektedir (Şekil 2.1).



**Şekil 2.1.** İç Denetim Raporunda Yer Alması Gereken Hususlar  
Kaynak: (Bilge ve Kiracı, 2010)

## 2.6. İç Denetim Uygulamaları

İç denetim uygulamalarını uygunluk denetimi, performans denetimi, mali denetim, bilgi teknolojilerinin denetimi ve sistem denetimi olmak üzere beş başlık altında toplamak mümkündür:

### Uygunluk Denetimi

İç denetim sürecinde uygunluk denetimi kurum ya da kuruluşun bütün birimlerini kapsamaktadır. İç denetçiler işletmelerin iş süreçlerinin belirlenmiş olan mevzuat, yönetmelik ve yönergelere uyumlu olup olmadığını değerlendirmekle birlikte, kurum içi mevzuatların dış mevzuat ve işletme hedeflerine yönelik olup olmadığını, ihtiyaçlara uygunluğunu ve yeniden düzenleme gerektiren alanların hangileri olduğunu da değerlendirmekte, üst yönetimi bu konuda bilgilendirerek fayda sağlamaktadır (Güredin, 2008; Aksoy, 2008).

### Performans Denetimi

Performans denetimi ile işletme personelinin ve kapasitesinin doğru çalışıp çalışmadığı denetlenmektedir. İşletmede yapılan tüm faaliyetlerin, varlıkların olası risk faktörlerinin yol açabileceği her türlü ziyan ve kayıp ihtimaline karşı korunarak,

işletmenin büyüme, karlılık, performans gibi önceden belirlemiş olduğu hedeflere ne ölçüde ulaşıldığının ve aynı zamanda kaynakların faaliyetler esnasında ne ölçüde verimli, etkili ve etkin kullanıldığının ve aynı şekilde ne derece etkili ve verimli sarf edildiğinin değerlendirilmesi amacıyla yapılan denetimdir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010).

Bir başka ifadeyle performans denetimi; geleceğe yöneliktir, geçmişi gelecekteki projeler açısından denetler, bugünü düzenler, geleceğe yön verir, amaçların yerine getirilme derecesini değerlendirir (Altuğ, 2000).

### **Mali Denetim**

Bir kurum/kuruluşta gerçekleştirilen mali ve operasyonel iş ve işlemlerin önceden tasarlanmış politika, yöntem, yasa ve standartlara uygun şekilde uygulanıp uygulanmadığının değerlendirilmesinin yapıldığı denetimdir. Burada çalışanların üst yönetim ya da düzenleyici otoritelerce hazırlanan kurallara ne kadar uydukları tespit edilmeye çalışılmaktadır (Tok, 2010).

### **Bilgi Teknolojisi Denetimi**

Teknolojik gelişmelerle birlikte denetim alanında da mesleki ve uygulama açısından önemli değişiklikler olmuştur. Teknolojik gelişmeler işletmeleri de etkilemiş ve günümüzde işletmeler iş ve işlevlerinin tamamını gerçekleştirmede bilgi teknolojilerinden faydalanır duruma gelmişlerdir. Böylece, faaliyetlerini internet ortamında gerçekleştirmeye başlayan işletmelerin bilgi teknolojilerinden yararlanarak ortaya koyduğu bilgilerin güvenilirlik derecesinin denetimi de oldukça önem kazanmıştır (Sirikulvadhana, 2002).

İşletmedeki bilgi teknolojileri altyapı ve süreçlerinin beklenen performansı sağlayıp sağlayamadıkları ile alakalı güvence sağlamayı hedefleyen bilgi teknolojileri denetimi, bilgisayar destekli sistemlerin verimli, etkin ve ekonomik durumlarının değerlendirilerek, sistemlerin gizlilik, güvenilirlik, erişilebilirlik ve yasalarla uyumluluğunun tespit edilmesi hususlarını kapsamaktadır (BTRİSK, 2021).

### **Sistem Denetimi**

Sistem denetimi geleneksel bir denetim uygulaması olup, işletmelerde mevcut iç kontrol sisteminin etkililiği ve verimliliğinin düzeyinin değerlendirilmesinin yapıldığı bir denetim şeklidir. İç denetimin, örgütlerde kurulmuş iç kontrollerin kendilerinden

beklenen hedefe uyumlu şekilde yapıldığı ve ortaya çıkan risklerin en aza indirildiği noktada güven sağlaması sistem denetiminin bir çıktısıdır (Koçak ve Kavakoğlu, 2010). Bir başka ifadeyle sistem denetimi, denetlenen örgütün veya birimin çalışmalarının ve iç kontrol mekanizmasının, örgüte derece katkı sağladığının değerlendirilmesi, eksik yönlerinin tespiti, kaliteli ve uygun olup olmadığının araştırılması, kaynakların ve uygulanan tekniklerin verimli olup olmadığının ölçülmesi yoluyla sistemin ayrıntılı olarak analizlerinin yapılmasıyla değerlendirilmesi ve olumsuzlukların giderilmesi olarak nitelendirilmektedir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010).

## **2.7. İç Denetimin İç Kontrol Sistemi İçindeki Yeri**

Denetim kavramı çoğu kez kontrol kavramı ile karıştırılmaktadır. Denetim ve kontrol kelimeleri her ne kadar bazı zamanlar birbirlerinin yerine kullanılsa da, anlam olarak birbirlerinden farklıdır. Denetim, iş sürecinde bağımsız ve profesyonel kişilerce gerçekleştirilirken, kontrol bir mekanizma içerisinde bulunan otomatik olarak veya çalışan tarafından manuel olarak yürütülen kontrol faaliyetleridir. Bu bağlamda; iç kontrol ile iç denetim arasındaki temel farklılıklar şunlardır (Bilge ve Kiracı, 2010):

- İç kontrol eş zamanlıdır, iç denetim geçmişe yöneliktir.
- İç kontrol sürekli, iç denetim ise belirli aralıklarla gerçekleştirilen bir görevdir.
- İç kontrolde mekanik araçlar kullanılabilir, denetim insan tarafından yapılır.
- İç kontrol, tüm çalışanların, iş tanımlarını hazırlar, çalışma yöntemlerini belirler, iş akış şemalarını yapar, bilgi sistemlerini kurar. İç denetim ise, iş tanımlarının uygun olup olmadığını, idarenin amaç ve hedeflerine hizmet edip etmediğini, bilgi işlem sistemlerinin etkin kullanılıp kullanılmadığını denetler.
- İç denetimin idarenin işleyişinden işlevsel olarak bağımsız olması gerekmektedir. İç kontrol ise idarenin faaliyetleriyle bütünleşmektedir (Gökmen, 2009)

İç denetimin kapsamı, herhangi bir sınırlama yapılmaksızın kurum ya da kuruluşun tüm iş ve işlemlerini içerir. İç denetçiler risk odaklı denetim yaparak, örgütün karşılaştığı riskleri cevaplandırmada yönetişimin, risk yönetiminin ve iç kontrol



sisteminin süreç içerisinde ne derece yeterli ve etkin olduğunu değerlendirirler (Korkmaz, 2008)

İç kontrol; iç denetimi de içinde barındıran, bir örgütte tüm iş akışı ve işlemleri güvence altına almak amacıyla planlanan bir süreçtir. Daha geniş anlamda tanımlamak gerekirse iç kontrol; kurum kültürünü, etik değerleri, işgören performansını, kurumsal örgüt yapısını, plan ve programlama çalışmalarını, vizyon ve misyon kapsamında stratejik hedefler oluşturulmasını, risklere karşı kontrol çalışmalarının gelişimini, kayıt ve dosyalama işlemlerini, kurum içi iletişimi, bilgi güvenliğine yönelik stratejileri, raporlama faaliyetlerini ve iç denetimi kapsayan bir yönetim sürecidir (Ağmaz, 2017).

5018 Sayılı Kanununun 55 inci maddesinde iç kontrol şu şekilde tanımlanmıştır:

“... idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür.” şeklinde tanımlanmıştır.

Kamu idarelerinde iç kontrolün amaçları, 5018 sayılı Kanununun 56 ncı maddesinde;

“Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini”,

“Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini”,

“Her türlü mali karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini”,

“Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini”,

“Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını sağlamaktır.”

Etkili bir iç kontrol sisteminin tasarlanması, bu sisteme hedeflenen doğrultuda işlerlik kazandırılması ve izlenmesi görevi yönetime aittir. Ancak her ne kadar en ince ayrıntısına kadar tasarlanmış olsa da, bir iç kontrol sistemi hataların bulunması ve tedbir alınması açısından tam bir güvence sağlayamaz. Dolayısıyla, yönetim tarafından iç kontrol sisteminin etkinliğinin düzenli bir şekilde izlenmesi ve revize

edilmesi gerekmektedir. Bu noktada iç denetim biriminin düzenlemiş olduğu raporlar; üst yönetime bilgi sağlar, değerlendirme yapar ve görüş beyan eder (Korkmaz, 2008).

Bu bağlamda;

- Mali ve işleme ait bilgilerin toplanması ve bu bilgilerin tanımlarının yapılması, ölçümleri, sınıflandırılması ve raporlanmasında başvurulan yöntemlerin ne kadar doğru ve güvenilir olduğunun araştırılması,
- Örgütün çalışmaları ve buna bağlı olarak düzenlenen faaliyet raporlarına önemli derecede etki eden strateji ve planların, yasa ve yönetmeliklere uyumlu hale getirmek amacıyla tasarlanan sistemlerin incelenmesi ve örgütün bu kıstaslarla uyum sağlayıp sağlamadığının tespiti,
- Varlıkların korunmasında izlenen yöntemlerin yeniden gözden geçirilmesi ve uygun olduğunun tespitinden sonra, aynı tür varlıkların var olup olmadığının kontrolü,
- Kaynakların etkin ve verimli bir şekilde harcanıp harcanmadığının değerlendirilmesi,
- Etik değerlerin kanunsuz ya da usulsüz davranışları ne kadar önlediği gibi konular iç denetimin içeriğini oluşturmaktadır (Kayım, 2005).

İç denetim sürecinde ortaya çıkarılan yanlışlıklar, hileler ve yolsuzluklar işletmenin karanlıkta kalan kısmını aydınlığa kavuşturan unsurlardır. İç denetim bu işlevleri gerçekleştirirken, iç kontrol sisteminin yol açtığı riskleri, aksaklıklarıyla beraber tespit ettiğinden, alınacak tedbirlerle iç kontrol sisteminin etkinliği de artmakta, buna karşılık riskler azalmaktadır (Mete, 2008). Unegbu ve Kida (2011), yaptıkları çalışmada, iç denetimin, dolandırıcılık ve dolandırıcılık faaliyetlerini etkin bir şekilde kontrol ederek, kamu sektöründe kurumsal yönetime olumlu katkı sağladığını ortaya koymuşlardır.

Özetle; iç denetimin bir fonksiyon olduğu, iç kontrolün bir süreç olduğu ve iç denetimin kuruluşun iç kontrol sisteminin etkin ve verimli şekilde işleyip işlemediğini riskleri önceliklerine göre sıralayarak belirli aralıklarla gözlemlediği ifade edilebilir.

## 2.8. Teftiş ve İç Denetim

Kurum ve kuruluşlarda teftiş ve müfettişlik görevleri organizasyon şemalarında genellikle iç denetimle denk olarak algılanmaktadır. Gerek kamu kurumları, gerekse özel kuruluşlarda ve özellikle bankacılıkta, bir mazisi olan müfettişlik, geleneksel bir olgudur. Hile ve suiistimal olaylarının soruşturulması ve incelenmesi müfettişliğin önde gelen görevlerindedir (Doğmuş, 2010).

İç denetim faaliyetinde ise hile ve suistimallere karşı yaklaşımda farklılıklar vardır. Uluslararası İ Denetim Standartları'nda iç denetim konusu şu şekilde açıklanmaktadır:

İ denetçiler, suiistimal risklerini ve bu risklerin kurum içinde yönetim şeklini değerlendirebilecek yeterli bilgiye sahip olmak zorundadır. Fakat i denetçilerden esas ve sorumluluğu suiistimalleri tespit etmek ve soruşturmak olan bir kişinin uzmanlığına sahip olması beklenmez (Uluslararası İ Denetim Standartları, 2011).

5018 Sayılı Kanun'da ise teftiş ve iç denetim kavramları ile arasında nasıl bir bağlantının olduğu hakkında tam olarak bir açıklama bulunmamaktadır. Bu kavramlara açıklık getirilmemesi, önceleri her ikisinin birbirlerine alternatif olarak algılanmasına neden olmuştur. Ancak birtakım farklılıkların da olduğu görülmektedir. Geleneksel teftiş algısı ile ağdaş iç denetim arasındaki bu farklılıklar aşağıda görüldüğü gibi açıklanabilir (Doğmuş, 2010);

- İç denetim verimlilik, etkililik ve ekonomikliğe dayalı riskli denetimleri yaparken, teftiş mali uygunluk denetimlerini gerçekleştirir.
- Teftiş yanlış bir faturayı ortaya çıkarırken, iç denetim yanlış olan tüm faturalara neden olan sistemin zayıf yönlerini tespit eder.
- Teftiş hatayı (idarenin yanlışını) ortaya çıkarmaya odaklanırken, iç denetim idareye güven aşılar ve önerilerde bulunur.
- Teftiş yalnızca mali işlemleri sorgularken, iç denetim ise tüm faaliyetleri içerir.
- İç denetim denetimin kaynak maliyetini göz önünde bulundururken, teftiş denetimin maliyeti ile ilgilenmez.
- İç denetim sistematik ve sürekli, teftiş ise sistematik ve sürekli olmayıp kesintilidir.

- İç denetim sistem ve sürece dayalı işlem yapar, teftiş ise birey ve olaylara odaklanır.
- İç denetim yönetimi geliştirmeyi hedeflerken, teftiş hukuki çerçeveye uymaya hedeflidir.
- Teftiş çoğu zaman uygunluk denetimiyle sınırlıdır, iç denetim ise denetimin tüm çeşitlerini kapsamaktadır.
- Teftiş geçmişe yönelik, iç denetim ise geleceğe odaklanmaktadır.
- Teftiş geleneklere uyarken, iç denetim yazılı kurallara dayalıdır.
- Teftiş yönetsel hesap verebilirliğin bir işlevi iken iç denetim yönetimde sorumluluk almaz.
- İç denetimde katma değer daha yüksektir.
- İç denetim, kurumu çok daha iyi tanır.
- Teftişi koordine eden bir birimi bulunmamaktadır. İç denetimin koordinasyonunu sağlayan İç Denetim Koordinasyon Kurumu mevcuttur.
- Teftiş usulsüzlük ve yolsuzlukların soruşturulması aşamasında rol alırken, iç denetim yolsuzluk ve usulsüzlüğün olmamasına garanti vermez.

Ülkemizde; denetim sisteminin gelecekte daha sağlıklı işlemesi açısından yasal olarak düzenlenmesi ve her iki kavramın da net bir şekilde tanımlanması, görev tanımlarının yapılması, yani aralarındaki bağlantının net bir şekilde açıklanması gerekmektedir.

## **2.9. İç ve Dış Denetim İlişkisi**

Günümüzde bağımsız dış denetim ve iç denetim çalışmaları arasındaki koordineli çalışmalar giderek önem kazanmaya başlamıştır. İç kontrol ve iç denetiminin yeterli düzeyde yapıldığı kanaatine varılan kurum ya da kuruluşlarda; bağımsız denetçi iç kontrol sisteminin etkinliğini belli başlı denetim kanıtları arasında değerlendirebilir, faaliyet sonuçları ve mali durumlara ilişkin görüşlerde bulunabilir. Buna ilaveten bağımsız denetçinin katkısıyla iç denetim programının planlanması ve iş bölümünün yapılması da aktif bir işbirliğini meydana getirebilmektedir (Ataman vd., 2001).

İç denetçinin rolü ile bağımsız denetçinin rolü arasındaki farklılıklara bakıldığında iç denetçinin yönetime bağımlı olarak çalışması en belirgin fark olarak görülmektedir. Zira iç denetimin faaliyetinin hedefleri yönetim tarafından belirlenmektedir. Mali tabloların doğruluğunun tespiti de yönetimden bağımsız çalışan dış denetçilerin hedefidir. Ancak amaçlarına ulaşmak için uygulamış oldukları yöntemler her iki denetçi türü arasında benzerlik göstermektedir. İç denetçi ve bağımsız denetçi arasındaki farkları aşağıda görüldüğü gibi sıralamak mümkündür:

1. İç Denetim; kurum ya da kuruluşun iç denetim departmanı tarafından yerine getirilen süreklilik arz eden bir denetim çalışmasıdır. Dış Denetim; kurum ya da kuruluşun dışında bağımsız bir başka kuruluşça yıllık olarak görüş ibraz edilen ve yılda bir yapılan denetim türüdür.
2. İç Denetim isteğe bağlı olup dış denetim mecburiyet gerektirir.
3. İç Denetimde gerçekleştirilen faaliyetler sonucunda düzenlenen raporlar üst yönetime sunulur. Dış Denetimde ise; tüm paydaşlara sunulur.
4. İç Denetimin amacı, kurum ya da kuruluşun düzenli olarak işleyişini gözden geçirmek ve geliştirme için tavsiyelerde bulunmaktır. Dış Denetim ise, mali tabloların güvenilir ve doğru analiz edilmesini amaçlamaktadır.
5. İç Denetim, kurum ya da kuruluşun işlevsel faaliyetlerinin etkililiği ile ilgili görüş bildirir. Dış Denetim ise, mali tabloların doğruluğu hakkında fikir vermektedir.
6. İç denetimin içeriği yönetim tarafından hazırlanır. Dış denetimin içeriğini yasalar belirler.
7. İç Denetçiler kurum ya da kuruluştaki çalışanlardan seçilerek atanırlar. Dış Denetçiler ise çalışanlar değildir, dış kuruluşlardan atanırlar (Simpson, 2018).

## **BÖLÜM 3**

### **YEREL YÖNETİMLERDE İÇ DENETİM**

#### **3.1. Yerel Yönetim Kavramı**

Yönetim, insanların yaşamlarını önceden belirlenmiş amaçlar çerçevesinde bir arada yaşamalarına olanak tanıyan bir çevrenin oluşturulması olarak tanımlanabilir (Yılmaz, 2008) . Bu tanımdan yola çıkarak kamu yönetimini; insanlar arasındaki etkileşimi düzenleyen ve bu etkileşimlerin kurallara uygun şekilde yürümesini sağlayan, anlaşmazlıklara çözüm getiren, kamuya ait mal ve hizmetleri üretilip halka sunan devletin söz konusu işlevleri gerçekleştirmekte kullandığı araç olarak tanımlamak mümkündür (Ökmen ve Parlak, 2008).

Devlet kavramının oluşması ile birlikte ortaya çıkan kamu yönetimi teşkilatına bakıldığında; merkezi ve yerinden yönetim şeklinde iki temel yönetim modelinin mevcut olduğu görülmektedir. Merkezi ya da yerinden yönetim şeklinden hangisinin baskın olarak uygulamaya konulacağı, ülkelerin ve toplumsal yapıların yönetsel bakış açılarını belirleyen etmenlere bağlıdır. Merkezi yönetimi; idarenin ülke sınırları içerisinde yaşayan halka sunacağı hizmetlerin devlet merkezinde toplanarak sayıları belirli ve sınırlı yetkililer tarafından yürütülmesi şeklinde tanımlamak mümkündür (Günday, 2011).

Siyasal bir teşkilatlanma olan devletin temel hedefi; belirli bir toprak parçası (ülke) üzerinde yaşayanların müşterek ihtiyaçlarına çözüm bulmaktır. Bu ortak ihtiyaçlara; güvenlik ve adaletin sağlanması, ülkenin genelinde refah ve kalkınmanın gerçekleştirilmesi, gibi unsurlar örnek verilebilir. Devletler bu tür faaliyetleri gerçekleştirebilmek amacıyla tüm ülkeyi içeren bir “merkezi idare” örgütü kurmuşlardır. Ancak merkezi yönetimin varlığına rağmen, yaşamın ülke sınırları içerisinde en ücra köşede dahi var olması, yerel nitelikteki birtakım hizmetlerin verimli bir şekilde dağılımının sağlanabilmesi açısından merkezi yönetimden farklı olarak yerel yönetim kuruluşlarının kurulmasına gereksinim duyulmuştur. Başka bir ifadeyle, kamu hizmetlerinin hepsinin ülke merkezinden yürütülmesinin, bölge

koşullarının farklılığı, merkeze olan mesafesi, halka yerinde ve zamanında daha iyi hizmet sunulması ve halkın yönetime katılımının sağlanması gereği gibi farklı ve çeşitli gerekçelerle yerine getirilmesinin güçlüğü, yerel yönetim kavramını ortaya çıkarmıştır (Nadaroğlu, 2001) .

Günümüzde yönetsel yapılanmada önemli bir yeri bulunan yerel yönetimler, yönetim yapısının vazgeçilmez unsurları arasında değerlendirilmektedir. Diğer taraftan kamu hizmetlerinin sunumunda mevcut kaynakların en verimli biçimde kullanımı ve hizmetlerin vatandaşa yakın olan birimler tarafından gerçekleştirilmesi önem kazanmaktadır. Bu nedenlere bağlı olarak yerel halkın taleplerinin yerinde giderilmesini benimseyen yerinden yönetim ögesi, halkın merkezi yönetime nazaran yönetime daha çok katılımını da sağlaması sebebiyle demokrasinin de önemli unsurlarından biri haline gelmiştir (Köse, 2004) .

Literatürde yerel yönetim kavramı ile ilgili birçok tanıma rastlanmaktadır. Deliveli, “Kamu Yönetimi Sözlüğü”nde yerel yönetimi, merkezi idarenin haricinde, yerel nüfusun müşterek ihtiyaçlarını gidermek için kurulan, karar mercileri halkın oylarıyla belirlenen, demokratik ve özerk bir yönetim anlayışına sahip olan, halkın yönetime katılmasına imkan kılan, kendi seçmiş olduğu organlarca yönetilmesini kapsayan bir yönetim biçimi; ayrıca yürütme gücünün belirli seviyede merkezi yönetim ile yerel yönetim birimleri arasında paylaşılmasını ve bir kısım yetkinin yerel birimler nezdinde kullanımını gerekli kılan yönetim kipi” olarak tanımlamıştır (Deliveli, 2002).

Bir başka tanım ise: Devletin sınırları dahilinde hayatlarını sürdüren farklı sayıda toplulukların (köy, kasaba, şehir vs.) müşterek ve yerel ihtiyaçlarını yerine getirmek üzere oluşturulmuş anayasal kuruluşlar, şeklindedir (Ulusoy ve Akdemir, 2013).

Yalçındağ (1995), çalışmasında yerel yönetimleri şu şekilde tanımlamıştır: Sınırları belirlenmiş coğrafik bir alanda yani belde, köy, il gibi yerlerde, yerel halkın bir arada yaşamaları sebebiyle onları en çok ilgilendiren hususlarda;

- Buldukları bölgenin coğrafik, demografik ve sosyolojik özelliklerini çok iyi bilmek ve bunları göz önünde bulundurarak hizmet üretmek amacına sahip olan,

- Yöre halkının seçim yoluyla göreve getirdiği, kanunlarla belirlenmiş görev ve yetkileri, özel bütçesi ve personeli bulunan, sorumluluğunu aldığı görevler için kendi hizmet kadrosunu oluşturabilen,
- Merkezi yönetim ile diyaloglarında yönetsel özerklikten faydalanan tüzel kişiliklerdir.

Yerel yönetim 1982 Anayasasının 127 nci maddesinde ise;

“Mahalli İdareler; il, belediye veya köy halkının mahalli müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere kuruluş esasları kanunla belirtilen ve karar organları, gene kanunda gösterilen, seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzel kişileridir.”

şeklinde tanımlanmaktadır.

Yapılan bu farklı tanımlamalar değerlendirildiğinde; yerel yönetimlerin özelliklerine ilişkin birtakım ortak görüşlerin olduğu görülmektedir. Bu görüşleri aşağıda görüldüğü gibi özetlemek mümkündür:

- Merkezi yönetimden ayrı,
- Sınırları belirlenmiş bir coğrafyada yer alan,
- Yerel halkın ortak ihtiyaçlarını karşılayan,
- Kendine özgü teşkilat yapısı olan,
- Yasaların belirlediği doğrultuda faaliyetlerini icra eden,
- Karar mercileri yerel halkın oylarıyla seçilen,
- Kendi özel bütçesi, personeli ve gelirleri olan,
- Tüzel kişiliğe sahip olan,
- Yerel halka kamu hizmeti sunan,
- Yerel siyasi ve toplumsal karar mekanizmalarına sahip olan demokratik kuruluşlardır.

### **3.1.1. Yerel Yönetimlerin Varlık Nedenleri**

Günümüzde toplumların uygar ve saygın olmaları hemen hemen yerel yönetimlerin varlıkları ve ülke yönetimlerindeki rolleri ile eşdeğer görülmektedir (Orkut, 2008). Toplumun okuryazarlık oranı, demokratik anlayışın halk tarafından kabul görmesi,



nüfusun yoğun olması, iktisadi kalkınma gibi nedenler toplumların gelişimi yönünden önem arz etmektedir (Keleş, 2000). Dolayısıyla tüm bu hususlar, yerel yönetimlere olan ihtiyacı doğurmaktadır.

Her devlet, toplumlarını ilgilendiren ve onların ihtiyaçlarını karşılamayı amaçlayan idari bir örgüt kurar. Ancak kurduğu bu idari örgütle ortak veya yarı ortak özellikteki yerel hizmetlerin sunumunda elbette ki tek başına yetersiz kalır. Dolayısıyla merkezi yönetimden ayrı, yerel yönetimlerin varlığını ihtiyaç duyulmaktadır.

Açıkgöz (2007) çalışmasında; yerel yönetimlerin varoluşlarını siyasi ve ekonomik nedenler olmak üzere iki temel unsura dayandırmıştır. Siyasi nedeni demokrasi inancı doğrultusunda yerel halkın kendi kendini yönetmesi, ekonomik nedeni ise sınırlı kaynakların verimli ve etkin bir şekilde kullanılmasının sağlanması şeklinde açıklamaktadır. Literatürde yer alan araştırmalarda, yerel yönetimlerin varlık nedenleri ekonomik nedenler, siyasi nedenler ve hukuki nedenler olarak üç başlık altında incelenmiştir.

### **Ekonomik Nedenler**

Bu nedenler yerel hizmetlerin, yerel yönetimlerce merkezi yönetime nazaran daha etkin şekilde karşılanması esasına dayanmaktadır. Belirli bir bölgenin sınırları içerisinde bir arada yaşayan halkın, bölgeye özgü pay edilemez mallarla ilgili tercihlerini kendilerinin seçtikleri kuruluşlara iletmeleri daha kolay ve etkin olabilmektedir. Aynı zamanda halkın, kendilerine sunulan hizmetin tarafından ne şekilde karşılandığını denetleme olanakları da bulunmaktadır (Acar, 2009).

Yerel yönetimlerin temel gelirleri; merkezi bütçeden ayrılan paylar, merkezi yönetimce gerçekleştirilen transferler ve kendi öz gelirlerinden oluşan kalemlerdir. Ancak bu gelirlerin, yerel yönetimlerin sunmuş olduğu hizmetlerin birden fazla kalem üzerinden hizmet sunuyor olması nedeniyle genelde kendine yetecek kadar olmadığı görülür (Koçak, 2013). Bu anlamda hangi hizmetlerin ivedilikle karşılanacağı, hangilerinin geniş zamana bırakılabileceği, hangi hizmet için ne kadar bütçenin gerektiği ve hangilerinin uzun dönemde fayda sağlayabileceği açısından merkezi yönetime nazaran daha verimli ve ekonomik bir şekilde tespit edilebilmesi ve buna ilişkin alınacak olan kararların daha etkili olabileceği yerel yönetimlerin ekonomik yönden nedenlerini teşkil ettiğini ifade etmek mümkündür.

## **Siyasi Nedenler**

Yerel yönetim sisteminin varoluş nedenlerinden biri de siyasal faktörler olup temeli demokrasiye olan inanca dayanmaktadır. Yerel yönetimlerde; halkın kendi kendisini yönetmesi, vatandaşların yönetim tarafından alınacak kararlara iştirak etmesi ve fikirlerini aktarabilmelerinin yanında toplumun gelişmesine katkıda bulunmak amacıyla sahip oldukları bilgileri kullanabildikleri sürece demokrasinin varlığından söz edilebilir. Bu noktada demokratik değerlerle birlikte; temsil etme, çoğulculuk, halkın iştirak etmesi gibi hususlar da oldukça önem arz eden ilkeler olmaktadır. Bahsi geçen ilkeler, yerel yönetimlerin sunduğu hizmetlerin etkin ve verimli olmalarını sağlar (Eken, 2009).

Bunun sonucu olarak bölgesel sınırlar içerisinde yaşayan insanların kendi sorunlarına karşı daha duyarlı ve yakın olmaları dolayısıyla kendi sorunlarını çözümlenmede gerekli hukuki zeminin tanınmış olması ve bu amaç doğrultusunda yerel yönetim birimlerinin kurulmasına olanak tanınması, hem demokratik anlayışın temeline, hem de hizmetlerin etkin ve yerinde gerçekleştirilmesi için gerekli siyasi yönetim anlayışına uygun düşmektedir. Yerelleşmenin artmasıyla birlikte yerel halkın yerel yönetim sorunlarını daha iyi denetleme olanağına sahip olabileceğini ve yöneticilerle yönetilenler arasında yakın ilişkilerin kurulabileceğinin mümkün hale geleceğini vurgulamaktadır (Orkut, 2008).

Her ne kadar demokrasi yalnızca yerel yönetimlerin varlığına ve ülke içindeki yerine dayandırılması doğru olmasa da, bu kurumların ne denli önemli olduklarını ifade etmek açısından bu tür bir değerlendirmenin doğru bir yaklaşım olduğu ileri sürülebilir.

## **Hukuki Nedenler**

İdarenin hukuka olan bağlılığı ve kanunların anayasaya uygunluğu prensibi doğrultusunda, bir ülkede yerinden yönetimin oluşturulması için ülkedeki mevcut yasal düzenlemelerin böyle bir teşkilatın varlığını onaylaması gerekmektedir. Bir ülkedeki yönetim şekli toplumun sosyal koşullarına, siyasi bakış açısına, coğrafi gerekliliklerine, kamusal hizmet talep ve anlayışına göre değişim gösterebilir. Tüm bu olası değişimlerin yönetim kademelerine uygulanması ise, kanunların yeniden düzenlenerek gerçekleştirilecek yönetim biçimine uyumlu hale getirilmesi ile mümkün olacaktır (Orkut, 2008).

### 3.1.2. Yerel Yönetimlerin Faydalı ve Sakıncalı Olabilecek Yönleri

Günümüzde kamu yönetiminin olmazsa olmaz birimleri arasında yer alan ve nüfus artışına paralel olarak kamusal hizmetlerin sunumunun kolaylıkla sağlanması açısından her geçen gün daha da önemli duruma gelen yerel yönetimlerin faydalı yönleri şu şekilde sıralanabilir:

- Yer yönünden yerel yönetim demokratik esaslara daha uygundur.
- Kırtasiyeciliğin ve bürokrasinin azaltılmasını sağlar.
- Sunulan hizmetlerin halkın taleplerine uygunluğu daha fazladır.
- Birçok hizmetin sunumunda ivedilik ve kolaylık sağlar.
- Yerel yönetimler; yerel halka yaşadıkları sorunlara çözüm getirebilmeleri açısından alternatif yolları deneme olanağı da sağlamaktadır. Bu açıdan bakıldığında belediyeler, birlikte çözüm üretme hususunda yardımlaşma alışkanlığının gelişmesine katkıda bulunur. Diğer taraftan yerel yönetimlerin sakıncalı olarak nitelendirilebilecek yönlerini ise şu şekilde sıralamak mümkündür:
- İyi yönetim olmadığı takdirde ülkenin bütünlüğü ve milli birliği bozulabilir.
- Bölgeler arasında eşitsizlikler meydana gelebilir.
- Benzer siyasi görüşteki kişilere ayrıcalık tanınmasına neden olabilir.
- Yeterli mali kaynaklara ve teknik olanaklara sahip olunmaması durumunda hizmet sunumunda aksaklıklar meydana gelebilir.
- Mali ve yönetsel denetimlerinde güçlüklerle karşılaşılabilir (Parlak ve Sobacı, 2005).

### 3.1.3. Yerel Yönetimlerde Özerklik ve Denetim

Özerklik kavramı; yasal olarak geniş anlamda kendi kendini serbestçe kendi kanunlarıyla yöneten bir bölgenin veya ülkenin durumunu ifade etmektedir. Daha dar anlamda ise, bir kamu kurumunun, merkezi yönetimden yardım almadan işlerini yürütebilmesini sağlayan yetki ve kurumlarla donatılmış olması hali olarak ifade edilmektedir (Büyük Larousse, 1986).

Yerel özerklik ise; merkezi yönetimin ve bürokratik faaliyetin sakıncalı taraflarını azaltmak ya da tamamen ortadan kaldırmak amacıyla düşünülen bir yönetim biçimi

olup, kurumların kendi sorumlulukları çerçevesinde ve ülke menfaatleri yönünde kendi hizmetlerini belirleme haklarını ifade eder (Tortop, 1991). Zira yetkilerin tek elde toplanması ve kararların üst düzey merkezi birimlerce alınması; yürütmeyi geciktirerek hizmet sunumunu aksatmakta ya da yavaşlatmakta, o işle görevlendirilmiş uzman kişilerin görüş ve düşüncelerinin de göz ardı edilerek sağlıklı kararlar alınmasında zorluklar yaşanmasına neden olmaktadır. Buna karşın, özerk kuruluş temsilcilerinin yönetimde söz veya yetki sahibi olmaları durumunda ise, ülkenin menfaatlerine yarar sağlayacak çözüm yolları bulunması daha da kolay hale gelecektir (Tortop, 1991). Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartının 3 üncü maddesinde özerklik kavramı şu şekilde tanımlanmıştır:

Özerk yerel yönetim kavramı yerel mercilerin, yasanın öngörmüş olduğu kapsam dahilinde, kamu iş ve işlemlerinin önemli bir kısmını kendi yükümlülükleri altında ve yerel halkın menfaatlerine yönelik düzenleme ve yönetme hakkına sahip olması anlamına gelir (Keleş, 2012).

Yerel özerkliğe sahip olan yerel yönetimlerin, merkezi yönetimle olan ilişkilerinde, merkezi yönetimden tümüyle bağımsız olmaları beklenemez. Bağımsızlık, özerklikten farklı bir kavram olup, yerel kurumların, kendi iş ve işlemlerini, merkezi yönetimin desteği olmaksızın, kendi olanaklarıyla görebilmeleridir (Egeli ve Diril, 2012). Yerel yönetimlerin, bölge halkıyla olan ilişkilerinde ise, halkın seçimiyle gelen yerel organların, halkı layıkıyla temsil edebilmeleri; temsil yönteminin bu nitelikteki kişilerin seçilmesine elverişli olması bakımından önemlidir (Keleş, 2000).

Özellikle belediyelerin mali özerkliğe sahip olduğundan söz edebilmek için; öz kaynaklarının mevcudiyeti ve bu kaynakların aktif bir şekilde kullanılabilir durumda olması gerekmektedir. Bu bağlamda mali açıdan özerk yerel yönetimler; gelirleri üzerinde istedikleri gibi tasarrufta bulunabilirler (Arıkboğa, 2004; Nadaroğlu, 2001).

Yerel yönetimlerin özerkliği, önemli miktarlarda kamu kaynağını ve gücünü kullanan yerel yönetimlerin denetimini de beraberinde getirmektedir. Özerk kuruluşların denetimi; devlet hizmetleri ile çelişen, birlik ve bütünlüğü bozan, hizmetlerin sürekliliği ilkesine zarar veren uygulamaları engeller (İğdeler, 1995). Burada denetimin özerkliğin bir sonucu olduğunu ifade etmek mümkündür. Önemli miktarlarda kamu varlıklarını kullanan yerel yönetimlerin denetlenmesi zorunlu olmakla birlikte, özerkliklerini engellemeyecek biçimde denetim araçlarının ve

sınırlarının belirlenmesi de gerekmektedir.

### **3.1.4. Yerel Yönetimlerin Denetlenme Şekilleri**

Yerel yönetimlerin denetlenme biçimlerini; siyasi, yargısal ve idari üç ana başlık altında incelemek mümkündür. Ayrıca çalışmamızda bir idari denetim biçimi olan iç denetim konusu incelendiğinden yargısal ve siyasal denetime tanımsal olarak yer verilecektir.

#### **Siyasal Denetim**

Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin hükümeti ve hükümet aracılığıyla yerel yönetimleri genel görüşme, meclis araştırma ve soruşturması, gensoru gibi bilgi toplama amaçlı ve denetim yöntemleriyle, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin dilekçeyle yapılan başvurular sonucunda gerçekleştirilen faaliyetler ve İnsan Hakları İnceleme Komisyonu'nun faaliyetleriyle denetlemesi, siyasal denetim olarak ifade edilmektedir. Bu denetimde; farklı siyasi partilerin bulunduğu yerel yönetim meclislerine de önemli görevler düşmektedir (Konca,2010).

#### **Yargısal Denetim**

Anayasa'nın 125 nci maddesinde idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşılık yargı yolunun açık olduğunun belirtilmiş olması; hukuk devletinin vazgeçilemez şartının gerçekleştirilmesi ve dolayısıyla yönetilenlere hukuki güvenlik sağlanması anlamına gelmektedir Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı'nın 11 inci maddesinde; "Yerel yönetimler kendi yetkilerinin serbestçe kullanımı ile anayasa veya ulusal mevzuat tarafından belirlenmiş olan özerk yönetim ilkelerine riayetini sağlanması amacıyla yargı yoluna başvurma hakkına sahip olacaklardır", hükmü yerel yönetimlere vesayet makamlarının eylem ve işlemlerine yönelik yargıya yoluna gitme hakkına olanak sağlamaktadır. Türkiye Cumhuriyeti bu maddeyi sakıncalı bulmasına rağmen, uygulamada merkezi yönetimin iş ve işlemlerine karşı yerel yönetimler yargıya başvurabilmektedirler. Ayrıca, yerel yönetimlerin birimlerinin almış olduğu kararlara karşın, diğer yetki mercileri de yargı yoluna gidebilmektedirler (Konca, 2010).

Yargı denetimi sonuçlarının kesinlik ihtiva etmesi, düzenlediği toplumsal ilişkilere yönelik tartışmaların ve belirsizliklerin açıklığa kavuşturması nedeniyle, etkili ve objektif denetim şeklidir. Bunun yanı sıra, diğer denetim şekillerine nazaran daha sürecin ağır işlemesi ve geç sonuçlanması açısından bu denetimin önemli

sakıncaları arasında yer almaktadır (Akıllıoğlu, 1990).

Yerel yönetimlere birtakım yeni yasal düzenlemeler ile merkezi yönetimin yerel yönetimler üzerindeki vesayeti yetkisi önemli ölçüde sınırlandırılmış, vesayet mercilerine yerel yönetimlerin işlemlerinin iptali için adli makamlara (idari mahkeme ve yüksek mahkeme) başvurması yetkisi tanınmış, yargı birimleri bu işlemlerin kanuni uygun olup olmadığının denetlenmesi konusunda yetkilendirilmişlerdir (Konca, 2010).

### **İdari Denetim**

İdari birimler ve kurumca, bir takım idari yönetmelerle yapılan denetim şekline idari ya da yönetsel denetim denilmektedir. Bu denetim türünde; bir kamu kuruluşunun idari yollarla, kendi içerisinde denetim hakkına sahip olduğu gibi, farklı bir kamu kuruluşunca da denetlenebilmesi mümkündür. Bu bağlamda idari denetimde kuruluşun kendi kendini denetlemesine iç denetim; farklı kuruluşlarca denetlenmesine de dış denetim adı verilmektedir (Gözübüyük, 1971).

İdari denetimin amacı; yönetimin etkili, verimli ve hedefleri doğrultusunda faaliyette bulunmasını, kamu çalışanının mevcut kaynakları doğru ve zamanında kullanarak görevlerini icra etmelerini ağlamaktır (Karanfiloğlu, 2000). Burada şunu da belirtmek gerekir: Yerel yönetimlerin kendi kendilerini denetlemesinden daha çok, merkezi idare ya da başka kuruluşlarca denetlenmesi daha çok önem arz etmektedir.

### **3.2. Bir Yerel Yönetim Birimi Olarak Büyükşehir Belediyesi**

Belediyeler konusunda; 1982 Anayasası döneminde yapılan en önemli yenilik 1984'te uygulamaya konulan 3030 sayılı "Büyükşehir Belediyelerinin Yönetimi Hakkında Kanun" ile kurulmuş belediyelerdir. 1982 Anayasası'nın 127 nci maddesinde yer alan; "... büyük yerleşim yerlerinde özel yönetim biçimleri oluşturulabilir" hükmünden yararlanılarak, 3030 sayılı Kanun'un 3 üncü maddesinde, "Belediye sınırları içinde birden fazla ilçe bulunan şehirleri", büyükşehir olarak tanımlanmış, 4 üncü maddesinde ise belirli büyüklüğe ulaşan şehirlerde büyükşehir belediyesinin kurulabileceği karara bağlanmıştır. Nitekim 1984 yılında büyükşehir belediyesi, Türk Belediyecilik tarihinde yerini almaya başlamıştır. Büyükşehir belediyesi, 2012 yılında yürürlüğe giren 5216 Sayılı Büyükşehir Belediye Kanunu 3/1(a) bendinde;

“Sınırları il mülki sınırı olan ve sınırları içerisindeki ilçe belediyeleri arasında koordinasyonu sağlayan; idarî ve malî özerkliğe sahip olarak kanunlarla verilen görev ve sorumlulukları yerine getiren, yetkileri kullanan; karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzel kişisi”

şeklinde tanımlanmıştır. Ayrıca tanımında Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı’na uyumlu biçimde idari ve mali özerklik vurgulanmış ve yasal olarak tanımlanmıştır. Kanun’da yer alan 7 nci madde ile büyükşehir belediyelerinin görev, yetki ve sorumlulukları kapsamlı bir şekilde hükme bağlanmıştır.

Büyükşehir belediyesi kapsamında birden fazla belediye yer almaktadır. Bunlar; büyükşehir belediyesi yanında, büyükşehir ilçe belediyeleri, ilk kademe belediyeleri ve bunların her birinin ayrı ayrı organları mevcuttur. Buna göre, büyükşehir belediyeleri, ilçe belediyeleri ve ilk kademe belediyelerinin her birinin belediye başkanı, belediye meclisi ve belediye encümeni bulunmaktadır (Ökmen ve Parlak, 2008).

Kamu yönetiminde değişim faaliyetlerinde önemli bir yeri olan yerel yönetimlere ilişkin mevzuat incelendiğinde ise; 2004 yılından itibaren önemli değişikliklerin yapılmış olduğu görülmektedir. Belediye Kanunu, Büyükşehir Belediyesi Kanunu, İl Özel idaresi Kanunu ve Mahalli İdare Birlikleri Kanunu bu değişim kapsamında art arda çıkarılan kanunlardır ve tüm faaliyetler bu kanunlar çerçevesinde yürütülmektedir (Arslan, 2013).

### **3.2.1. Büyükşehir Belediyesinin Yönetim Organları**

Büyükşehir belediyesi organları belediye meclisi, belediye encümeni ve belediye başkanı ve belediye personeli olup, aşağıda tanımlarına yer verilmiştir.

#### **3.2.1.1. Büyükşehir Belediye Başkanı**

5216 Sayılı Kanun’da başkanının tanımı şu şekildedir: “Büyükşehir belediye başkanı, büyükşehir belediye idaresinin başı ve tüzel kişiliğinin temsilcisidir.” (md. 17). Başkan; belediye sınırları dahilinde ikamet eden halk tarafından doğrudan seçilmektedir (md. 17/1). Görev süresi 5 yıldır. Başkan adaylarının herhangi bir siyasi partiye üye olması gerekli değildir. Yani bağımsız aday olması da mümkündür (2972 Sayılı Kanun, md. 13/1).

Belediye başkanları sorumlu olduğu şehrin yalnızca kentsel gelişimiyle değil, ülkenin iktisadi, sosyal, kültürel ve yönetsel yönden geliştirilmesi ve

kalkındırılmasıyla da yakından alakalıdır. Bu hedeflerin gerçekleşmesi için hem belde sakinlerinin, hem de merkezi yönetimin yararına olabilecek iki yönlü bir koordinasyonun sağlanması gerektiğini ifade etmek mümkündür.

Başkanın; izinli, hasta olduğu ya da başka sebeplerle görevine devam edemediği durumlarda, yerine vekâlet etmek üzere, büyükşehir belediye meclis üyeleri içerisinde vekil tayin eder. Büyükşehir belediyesi başkan vekili; başkanın tüm yetki ve sorumluluklarına sahiptir. Büyükşehir kapsamındaki ilçe belediye başkanları, büyükşehir belediye başkanına vekalet edemez (5216 Sayılı Kanun, md. 17/2). İlgili kanunun 17/3. maddesinde; büyükşehir ve ilçe belediye başkanları, başkanlıkları süresince hiçbir siyasi partide ve profesyonel spor kulüplerinde başkan ya da yönetici konumunda görev alamaz hükmü yer almaktadır.

Başkanın görevden alınması ile ilgili olarak da; 5216 Sayılı Kanun md. 19'a göre; "Belediye Kanunu'ndaki hükümler saklı kalmak kaydıyla büyükşehir belediye meclisinin feshine neden olan eylem ve işlemlere katılan büyükşehir ve ilçe belediye başkanlarının görevlerine Danıştay kararıyla son verilir."

### **3.2.1.2. Büyükşehir Belediye Meclisi**

Meclis karar organıdır ve 5216 Sayılı Kanun'un 12. maddesinde ve 2972 Sayılı "Mahalli İdareler ile Mahalle Muhtarlıkları ve İhtiyar Heyetleri Seçimi Hakkında Kanun"da gösterilen esas ve usullere göre seçilmiş üyelerden oluşur. 3 yıl süre için seçilirler. Meclis, belediye sınırları içerisindeki ilçe seçim bölgeleri için belirlenen belediye meclisleri üye sayısının, her ilçe için 5/1'i alınarak bulunan toplam sayı kadar üyeden oluşmaktadır. Meclis, yılda üç kez toplanır ve bu toplantılarda bütçeyi, kesin hesabı, belediyenin faaliyet programı, imar planı, belediyeye ait taşınır ve taşınmaz mallarının kullanımı ile ilgili kararlar verir. Belediye meclisinin çoğu kararları bir başka makamın onayına gerek kalmaksızın yürürlüğe girmektedir. Kanunun 12 nci maddesinin 2 nci bendinde; büyükşehir belediye başkanının aynı zamanda meclise de başkanlık ettiği ve diğer ilçe belediye başkanlarının da bu meclisin üyeleri oldukları hükmü yer almaktadır.

### **3.2.1.3. Büyükşehir Belediye Encümeni**

Encümen; belediye başkanının başkanlığı nezdinde, meclisin her yıl kendi üyeleri içerisinde bir yıl süreyle ve kapalı oylamayla seçilerek göreve getirilmektedir. Encümen üyeleri; bir genel sekreter, bir mali hizmetler birim sorumlusu ve



büyükşehir belediye başkanının her yıl tüm birim amirleri içerisinde seçtiği beş kişiden oluşmaktadır. Büyükşehir belediye encümenine, belediye başkanı başkanlık etmekte, katılmadığı durumlarda ise genel sekreter bu görevi yürütmektedir (5216 Sayılı Kanun, md. 16/1-2).

Büyükşehir belediye encümeni, belediyenin günlük işlerini ve belediye meclisi tarafından alınmış olan kararları yürütmekle görevlidir (Gözler, 2015: 212). Encümenin görev ve yetkileri; 5216 Sayılı Kanun'da açık olarak belirtilmemiştir. Ancak Kanun'un 28 inci maddesindeki; "Belediye Kanunu ve diğer ilgili kanunların bu kanuna aykırı olmayan hükümleri büyükşehir ve ilçe belediyeleri hakkında da uygulanır", esas ve usullerden de anlaşılacağı üzere, 5393 Sayılı Kanun (md. 34) ve diğer bağlantılı kanunların encümenlere verdiği yetki ve görevlerden büyükşehir belediyesini ilgilendirenlerin, büyükşehir belediyesi encümenleri tarafından yerine getirileceği açıktır.

#### **3.2.1.4. Büyükşehir Belediyesi Örgüt ve Personeli**

Büyükşehir belediyesi örgütü, norm kadroya göre genel sekreter, daire başkanlığı ve müdürlüklerden oluşmaktadır. Bu birimlerin oluşturulması, kaldırılması veya birleştirilmesi meclis kararıyla gerçekleştirilir (5216 Sayılı Kanun, md. 21/1-2 ).

Büyükşehir belediyesinde başkan yardımcısı bulunmamaktadır. Nüfusu 3 milyonu aşan büyükşehir belediyelerinde en çok 5, büyükşehir ilçe belediyelerinde ise en fazla 3 genel sekreter yardımcısı atama yoluyla göreve getirilir. Hizmetler, belediye başkanı adına ve onun sorumluluğunda mevzuata göre, belediyenin hedef, stratejik plan ve yıllık programlar çerçevesinde genel sekreter ve yardımcılarınca gerçekleştirilir (Günday, 2011).

### **3.3. Büyükşehir Belediyelerinde İç Denetim Sisteminin Genel Perspektifi**

İç denetim, finansal ve yönetsel konuların yerel yönetim yapıları içinde nasıl işlediğine dair inceleme yapılması, güçlü ve zayıf yanlarını ortaya çıkararak rapor halinde üst yönetime sunulmasıdır. Denetim bulguları, sonuçları ve önerileri genellikle belediyelerdeki yönetim süreçlerinin sürekli iyileştirilmesini destekler. Ayrıca, iç denetim, belediyenin karar alma süreçlerinde bütünlüğü korumak ve tarafsızlığı artırmak için de önemlidir. İç denetim, varlık yönetimi, satın alma, nakit yönetimi vb. gibi yüksek riskli alanlarda ihlalleri tespit etmek için özellikle yararlı bir araçtır (Guide to Corruption-Free Local Government, 2018).

### **3.3.1. Büyükşehir Belediyelerinde İç Denetim Türleri**

Büyükşehir belediyelerinde; hiyerarşik denetim, teftiş kurulu başkanlığınca yapılan iç denetim ve belediye meclisince yapılan iç denetim ve iç denetim birimlerince yapılan denetim olmak üzere dört denetim türü var olup aşağıda ayrıntılı olarak açıklanmaya çalışılmıştır.

#### **3.3.1.1. Hiyerarşik Denetim**

Hiyerarşi; bir örgütün yetki, görev ve sorumlulukları arasındaki bir ast-üst ilişkisi olup, söz konusu ilişki tamamen yönetsel niteliktedir (Atay, 1999: 100). Hiyerarşik denetim ise; kamu kurum ve kuruluşlarındaki hiyerarşik yapıyla alakalı olarak amirin çalışan üzerindeki denetimi veya denetleme yetkisine sahip olması şeklinde ifade edilmektedir. Bu denetim şekli nitelikli yönetim kavramının kapsamında yer almakta ve farklı bir hukuksal düzenlemenin yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Herhangi bir yönetsel kuruluş içerisinde yetki ve sorumluluk dağılımında bütünlüğü sağlamayı hedefler (Aykaç ve Özer, 2002).

Bu denetim şekli; yalnızca merkezi yönetime has bir uygulama olmayıp yerel yönetimlerde de uygulanmaktadır. Merkezi yönetimde önemli bir yerinin bulunması; genel yönetimin merkezden yerele doğru hiyerarşik bir düzen çerçevesinde örgütlenmesinden kaynaklanmaktadır. Bu örgütlenmede en yüksek merci “bakanlık” olup, alt basamaklara doğru inildikçe farklı konumlarda amir pozisyonlarının bulunduğu görülmektedir. Yerel yönetimlerde hiyerarşik denetim; bu kuruluşların iş ve işlemleri ile ilgili olarak hem mülki idari amirlerinin, hem de meclis, encümen, başkan gibi mahalli yönetim birimlerinin denetimi anlamına gelmektedir (Gözübüyük, 1971).

Yerel üst yönetimler, hiyerarşik yetkilerinden dolayı bu kurumlarda çalışanların gerçekleştirdikleri iş ve işlemlerini mevzuata uygun şekilde denetlemekte olup, onların bu iş ve işlemlerini düzenleme, değiştirme ve iptal etme yetkileri bulunmaktadır.

#### **3.3.1.2. Teftiş Kurulu Başkanlığınca Yapılan İç Denetim**

Belediyelerde nüfusa ve statülerine göre teftiş ve iç denetim birimi oluşturulmakta ve ihtiyaca göre müfettiş ve iç denetçi istihdamı yapılmaktadır (Güngör, 2018). 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 48 inci maddesinin 1 inci fıkrasında belirtildiği üzere, belediyenin temelini yazı işleri, malî işler, fen işleri ve zabıta birimlerinin

oluşturduğunu, 2 nci fıkrasında ise gerekli görüldüğü hallerde, itfaiye, imar, insan kaynakları ve yasal işlemler ile ilgili diğer birimlerin kurulması hükmolunmuştur.

Büyükşehir belediye teşkilatını düzenlemekte olan 5216 sayılı Büyükşehir Belediye Kanunu'nun 21 inci maddesinde ise teftiş biriminin kurulması ile ilgili herhangi bir düzenlemeden bahsedilmemiştir. Belediye başkanına bağlı olarak teftiş ve denetim yapan bu birimlerin görev sahaları, yetkileri ve aralarındaki ilişki ilgili kanunlarda tam olarak yer almamakla olmakta birlikte, 5393 sayılı kanunun 48 inci maddesi ile 5216 sayılı kanunun 21 inci maddeleri birlikte incelendiğinde, belediyeler ve bunlara bağlı kuruluşlar gerektiğinde teftiş birimi oluşturabilir ya da oluşturmadan yalnızca müfettiş görevlendirebilirler şeklinde bir yorum yapmak mümkündür. Ancak bu yasal olarak kesin bir hükme bağlanmamıştır. Yani yasal zorunluluğu bulunmamaktadır.

5393 sayılı Kanunun 38 nci maddesi ile 5216 sayılı Kanunun 18 inci maddelerinde belediye başkanının görevlerinden birinin de belediye ve bağlı kuruluş ve işletmelerin denetlenmesi olduğuna dair düzenleme mevcuttur. Belediye başkanı bu yetkiye dayanarak denetim görevini oluşturmuşsa teftiş biriminde görev alan müfettişlerce, böyle bir birim oluşturulmamışsa kendisinin seçeceği bir personelce denetim işlemini gerçekleştirir. Görevlendirilen kişi ya da kişiler doğrudan belediye başkanına bağlıdır. Bu birimler belediye başkanının onayladığı çerçevede belediyenin tüm faaliyetlerini denetleme hakkına sahiptirler.

Büyükşehir belediyelerinde düzenlenen yönetmeliklerde teftiş kurulu başkanının ve görev, yetki ve sorumlulukları belirlenmiştir. Bu yönetmeliklere örnek teşkil edecek şekilde bir Büyükşehir Belediyesi'nin 2016 yılında düzenlemiş olduğu "Teftiş Kurulu Başkanlığı Çalışma Yönergesi"nin 6 ncı maddesinde teftiş kurulunun, 7 nci maddesinde teftiş kurulu başkanının ve 8 inci maddesinde ise kurula bağlı müfettişlerin görev, yetki ve sorumluluklarına yer verilmiştir.

Bunun yanı sıra, 657 sayılı "Devlet Memurları Kanunu"nun 125 ve 126 ncı maddelerinde yer alan hükümlere göre; belediye başkanı teftiş birimlerine, teşkilat bünyesinde görev yapan memurlar hakkında disiplin soruşturması görevini verebileceği ifade edilmektedir.

Merkezi ve yerel yönetimlerin Teftiş Yönetmelikleri arasında benzer yönler bulunmaktadır. Bu noktada; söz konusu kanuna göre soruşturma görevini yürüten kişilerin üstlendikleri konularla ilgili olarak aşağıda belirtilen usul ve esaslara göre

soruşturmaya konu olan kişiyi usulünce görevden uzaklaştırma yetkisine sahiptirler (Başbakanlık Teftiş Kurulu Yönetmeliği, Md. 13):

- a. Kamu hizmetleri gereği görevini devam ettirmesinde sakınca bulunması,
- b. Para ve para benzeri belge/senetleri, her çeşit mal/aynıyatı, bunlarla ilgili hesap dokümanlarını belgelemek ve konuyla ilgili yöneltile sorulara cevap vermekten kaçınmak, denetim ve soruşturmayı zorlaştırıcı ve engelleyici davranışlar sergilemek,
- c. Rüşvet, yolsuzluk, zimmet gibi suç teşkil edici eylemlere karışmak ,
- d. Sahte evrak hazırlamak ve evrak kayıtları üzerinde değişiklik yapmak.

Ancak belediyelerin teftiş birimleri genellikle, denetimin iç ve dış denetim şeklinde gerçekleştirilmesinde, doğrudan belediye başkanına bağımlı görev yapmaları ve ücretlerini kurumdan almaları sebebiyle, iç denetim birimi kapsamında yer aldıklarını da ifade etmek yerinde olacaktır.

### **3.3.1.3. Belediye Meclisince Yapılan İç Denetim**

Resmi Gazete'nin 2005 tarih ve 25874 sayılı kısmında yayınlanmış olan 5393 sayılı Belediye Kanunu kapsamında belediyenin denetimi ile ilgili olarak belediye meclisinde denetim komisyonunu ve iç denetim mekanizmasının kurulması yönünde iki önemli değişiklik yapılmıştır. Söz konusu Kanun'un 25 inci maddesinde:

“İl ve ilçe belediyeleri ile nüfusu 10.000'in üzerindeki belediyelerde, belediye meclisi, her ocak ayı toplantısında belediyenin bir önceki yıl gelir ve giderleri ile bunlara ilişkin hesap kayıt ve işlemlerinin denetimi için kendi üyeleri arasından gizli oyla ve üye sayısı üçten az beşten çok olmamak üzere bir denetim komisyonu oluşturur. Komisyon, her siyasî parti grubunun ve bağımsız üyelerin meclisteki üye sayısının meclis üye tam sayısına oranlanması suretiyle oluşur.”

hükmü yer almaktadır.

Meclis üyelerinin oluşturduğu Denetim Komisyonu, yalnızca belediye teşkilatından değil, belediyeye bağlı birimlerden de gerektiğinde her çeşit bilgi ve belgeyi talep edebileceği gibi, faaliyetlerinde gerekirse kamu ya da özel kuruluşlarda görev yapan uzman kişilerden de yararlanma yetkisine sahiptir. Söz konusu kanuna göre denetim komisyonu 45 günde incelemelerini tamamlayarak raporunu meclis başkanlığına sunmak durumundadır.

### **3.3.1.4. İç Denetçiler ya da Müfettişler Tarafından Yapılan Denetim**

Büyükşehir belediyelerinde uygulanan denetim türlerinden biri de 5018 sayılı kanun kapsamında büyükşehirlerdeki iç denetçilerce gerçekleştirilen denetimdir. İç denetçilik sistemi, Avrupa Birliği Uyum Programları çerçevesinde kurulmuş bir birimdir. Ancak bu birimlerin belediyeler tarafından etkin bir şekilde işletilmediğine dair sorunların yaşandığını da ayrıca belirtmek gerekir.

Kanun kapsamında oluşturulan iç denetçilerin yanı sıra, müfettişler de yönetsel bağlamda denetçi görevi yapabilmektedirler. Genellikle belediye başkanı ya da yetkililerin talebi doğrultusunda görevlendirilen müfettişler denetim faaliyetini gerçekleştirerek sonucunu ilgililere rapor halinde sunmaktadırlar (Koçak, 2013).

### **3.4. Belediyelerde İç Denetim Koordinasyon Kurulu**

5018 sayılı “Kamu Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 66 ncı ve 67 nci maddeleri İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) ile ilgili konuları kapsamaktadır. Bu kurul kanun gereği Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde 01.03.2004 tarihinde 2004/7449 sayılı Bakanlar Kurulu kararıyla kurulmuştur.

Kanunun 66 ncı maddesinde; bu kurulun yedi üyeden oluşacağı hükme bağlanmıştır. Kanuna göre; üyeler 5 yıl süreyle görevde kalabilmekte, görev sürelerinin bitiminde yeniden atanabilmektedirler. Ayrıca üyelik; kişinin 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48A/5 maddesinde anılan suçlardan herhangi birinden dolayı nihai mahkumiyeti mevcutsa ya da görevini aksatmasına neden olabilecek bir hastalık veya sakatlığı varsa ve bu durumu sağlık kurulu onaylı raporla ispat edilirse, kurul üyeliği otomatik olarak sonlanır şeklinde belirtilmiştir.

İç Denetim Koordinasyon Kurulunun “Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” 6 ncı maddesinde görevleri aşağıda görüldüğü gibi sıralanmıştır:

- İç denetimle alakalı rapor ve denetleme standartlarını düzenlemek, denetim kılavuzlarını hazırlamak ve sürekli güncel kalmasını sağlamak,
- Uluslararası uygulamalara ve denetim standartlarına bağlı kalınarak yıllık risk analizi ve riskle ilgili yeni denetim yöntemleri geliştirmek,
- Kamu kurumlarında iç denetim birimleri ile mevcutsa diğer denetim birimleri arasında koordinasyonu sağlamak.

- Yolsuzluk veya usulsüzlüklerin önüne geçilmesi amacıyla gereken tedbirlerin alınması ile ilgili kamu kurumlarına tavsiyelerde bulunmak.
- Risk ihtiva eden alanlarda iç denetçilerin program haricinde denetim yapabilmeleri için kamu kurumlarına tavsiyelerde bulunmak.
- İç denetçilerin eğitimleriyle ilgili programları düzenlemek ve güncel hale getirmek,
- İç denetçilerle yönetim arasında görüş ayrılığının olması durumunda, uyuşmazlığın çözümüne katkıda bulunmak,
- İdarelerin iç denetim raporlarını değerlendirip görüşlerini de katarak sonuçlarını yıllık rapor şeklinde Maliye Bakanına sunmak ve kamuoyunu bilgilendirmek,
- İşlem hacimleri göz önünde bulundurularak ilçe ve belde belediyelerine iç denetçi atanıp atanmamasına karar vermek,
- İç denetçilerin atanmasıyla ilgili diğer yöntemleri tespit etmek,
- İç denetçilerin uyması gereken etik ilkeleri belirlemek,
- İç denetçilerin sertifika programlarını düzenlemek ve gözlemek,
- Dış denetim ile işbirliği içerisinde olmak,
- Kalite güvence programları ekseninde, en az 5 yılda bir iç denetim birimleri hakkında durum değerlendirmesi yapmak,
- İç denetim birimleri ve iç denetçilerin görevlerini yerine getirirken, kurumun yapmış olduğu düzenlemeleri dikkate alıp almadıklarını gözlemek ve değerlendirmek,
- İç denetçiler ve denetçi adaylarının eğitimleriyle kurulum diğer çalışmalarıyla ilgili giderleri düzenlemek,
- İç denetçilerin, iç denetçilik itibarına gölge düşürecek davranışlar sergilediklerine dair Kurula yansıyan raporları inceleme,
- Kurulun hazırlamış olduğu yönetmelikleri, değişen ve gelişen koşullara uyumlu hale getirmek için yılda en az bir kez güncellemek (Resmi Gazete, 2005).

İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun yetkileri ise çalışma usul ve esaslarını düzenleyen yönetmeliğin 7 nci maddesinde ise aşağıdaki gibi düzenlenmiştir:

- Görev yeri ile ilişkili konulara yönelik tebliğ, kılavuz ve kararların yayımlanması,
- Kurula yapılan başvuruların değerlendirmeye alınması ve sonuçlarının izlenmesi,
- Gerekli görüldüğünde iş ve ihtisas grupları oluşturarak karşılaştırmalar yapmak,
- Rey hakkı gözetmeksizin teknik destek alınması ve uzman kişilerin danışmak amacıyla toplantılara davet edilmesi,
- İç denetime ilişkin istatistiksel verilerin; etüt, inceleme, araştırma vb. yöntemlerle incelenmesi ve uygun görülen bilgilerin yayımlanması,
- İç denetim birimi ve iç denetçilerin gizli tutması gerekli olan bilgi ve belgelerin düzenlenmesi,
- Görev gereği, tüm verilerin kamu kurumlarından talep edilmesi (Resmi Gazete, 2005).

### **3.5. İç Denetçi Tanımı, Görev ve Yetkileri**

Günümüzde iç denetçiler, kurumun maddi kaynaklarından maddi olmayan kaynaklarına, finansal ya da yönetsel anlamda gerçekleştirilen tüm çalışmalarının incelenmesinden kurumda sağlanan bilgi transferinin güvenilir olup olmadığını test etmeye kadar birçok önemli görevlerden sorumlu kişilerdir (Acar ve Şahin, 2009). Farklı bir anlatımla iç denetçiler; kamu kurumlarının faaliyetlerine değer katmak ve gelişmelerine katkıda bulunmak amacıyla varlıkların ekonomik, etkili, etkin ve verimli bir şekilde yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve yol göstermek için denetim standartları ve etik kuralları çerçevesinde iç denetim faaliyetini yürütürler (Bilge ve Kiracı, 2010).

5018 sayılı “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”nun 65 inci maddesinde; iç denetçilerin özellikleri şu şekilde ifade edilmiştir.

“İç denetçi olarak atanacakların, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48. maddesinde belirtilenler ile aşağıdaki şartları taşıması gerekir”:

- “İlgili kamu idaresinin özelliği de dikkate alınarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen alanlarda en az dört yıllık yükseköğrenim görmüş olmak”.
- “Kamu idarelerinde denetim elemanı olarak en az beş yıl veya İç Denetim Koordinasyon Kurulunca belirlenen alanlarda en az sekiz yıl çalışmış olmak”.
- “Mesleğin gerektirdiği bilgi, ehliyet ve temsil yeteneğine sahip olmak. İç Denetim Koordinasyon Kurulunca gerekli görölen diğer şartları taşımak”.

5018 sayılı kanunun 63 üncü maddesinde iç denetim tanımlanmış olup, 64 üncü maddesinde ise iç denetimi gerçekleştiren iç denetçinin görevleri aşağıda göröldüğü üzere, hüküm altına alınmıştır.

1. Nesnel risk analizleri kapsamında kamu kurum ve kuruluşlarının yönetim ve kontrol yapılarının değerlendirilmesi,
2. Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde kullanımının sağlanıp sağlanmadığının incelenmesi ve konuyla ilgili olarak görüş ve tavsiyelerde bulunulması,
3. Harcamaların ardından yasal uygunluk denetiminin yapılması,
4. İdarenin yapmış olduğu harcamaların, finansal işlemlerde alınan kararların ve tasarrufların, belirlenmiş olan hedef ve politikalar, stratejik gelişim planları ve performans programları ile uyumlu olup olmadığını izlemek ve değerlendirmek,
5. Malî yönetim ve kontrol sürecinde sistemin denetlenmesi ve tavsiyelerde bulunulması,
6. Denetim sonuçları doğrultusunda, iyileştirmeye yönelik tavsiyeler sunulması ve bunların izlenmesi,
7. Denetim sırasında veya denetimin sonuçlarına suç ihtiva eden ve hukuki bir işlemin yapılmasını gerektiren bir durum ortaya çıktığında, en üst yönetimi haberdar etmek,
8. Kamu idaresinin faaliyetleri sonucunda elde etmiş olduğu bilgilerin doğruluğunun denetlenmesi,



9. Üst yöneticinin gerekli gördüğü durumlarda performans ölçütlerini belirlemesi esnasında yardımda bulunulması,
10. Belirlenen bu ölçütlerin uygulanabilir olup olmadığının değerlendirilmesi,
11. Suç ihtiva eden durumların tespitlerinin üst yöneticiye bilgi verilmesi.

Aynı maddede; denetçinin bu görevlerini “İç Denetim Koordinasyon Kurulu”na belirlenen ve uluslararası kontrol ve denetim standartlarına uyumlu biçimde gerçekleştireceği, bağımsız olacağı, tanımlı görevleri haricinde herhangi bir görevin verilemeyeceği ve yaptırım uygulanamayacağı hükmü yer almaktadır. Yine aynı maddede iç denetçilerin düzenledikleri raporları en üst amire sunmaları gerektiği belirtilmektedir (Gökmen, 2009).

Belediyelerde; iç denetçiler doğrudan belediye başkanına bağlı olup bağımsızlıkları da kısmi niteliktedir. Bu noktada bahsi geçen bağımsızlıktan kastedilen, iç denetim faaliyetleri esnasında denetçinin hiçbir etki altında kalmadan görevlerini icra ederken gereken tüm yetkilere haiz olmalarıdır. Zira iç denetçi, denetimin devam ettiği süre boyunca suç oluşturabilecek bir durumla karşı karşıya geldiğinde, bu konuyu rapor ederek belediye başkanına bildirmekle yükümlüdür. Dolayısıyla belediye başkanı haricinde suçla ilişkili yetkili makamlara başvurması mümkün değildir (Düzoğlu, 2009). Tüm bu bilgilerden hareketle iç denetimin ağırlıklı olarak danışmanlık hizmeti olduğunu söylemek mümkündür.

İç denetçi, görevini gerçekleştirirken sorumlu olduğu hususlar aşağıda görüldüğü gibidir:

- Uluslararası denetim standartlarına ve mesleki etik ilkelerine riayet etmek,
- Mesleki açıdan kendilerini geliştirmek,
- İç denetim faaliyetleri esnasında yetkilerini aşan bir durum ortaya çıktığında konuyla ilgili olarak birim başkanını haberdar etmek,
- Yapılacak faaliyetlerin kimsenin etkisi altında kalmadan bağımsız olarak yerine getirilmesini engelleyici ya da görevin hukuka aykırı olduğu şüphesinin bulunduğu durumlarda, iç denetim birimi başkanlığını bilgilendirmek,
- “Denetim raporlarını kanıtlara dayalı olarak objektif şekilde hazırlamak,

- Denetim sırasında edinilen bilgileri gizli tutmak.” (İzmir Büyükşehir Belediyesi, İç Denetim Birimi Başkanlığı Yönergesi, 2016).

İç denetim personelinin ve iç denetimi yapan birimin tüm bu görevleri gerçekleştirebilmesi için yeterli mesleki donanıma sahip olması denetim süreci için büyük önem arz etmektedir. Ayrıca her bir iç denetçinin belirli dönemlerde mesleki bilgilerinin gelişimi açısından, mesleki eğitime tabi tutulması gerekmektedir. Bunun yanı sıra, iç denetim elemanlarının iş tanımıyla ilgili her işi yapabilmeleri, her türlü faaliyeti görebilmeleri ve kendilerini yetiştirebilmeleri için periyodik olarak ekip değişikliklerinin yapılması mesleki yeterliliğin sağlanması açısından fayda sağlayacaktır (Arslan, 2013).

### **3.6. İç Denetim Etik Kuralları**

Kavramsal olarak etik; bireyler arasındaki ilişkilerin temelinde yer alan değerleri ve ahlaki açıdan doğru ya da yanlış kalıpları araştıran bir felsefe alanı şeklinde tanımlanabilir (Ay, 2005). Meslek etiği ise; iş hayatında sergilenen davranışları biçimlendiren, bireylere yol gösteren ilkeler bütünü olarak ifade etmek mümkündür (Balsarı vd., 2013).

IIA'nın Etik Kurallarının amacı, etik kültürünün iç denetim mesleğinde gelişmesini sağlamaktır. “İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek hedefine yönelik sistemli ve disiplinli bir anlayış oluşturarak kurumun hedeflerine erişmesine destek sağlamaktadır. Kurumsal yönetim, risk yönetimi ve kontrolle ilgili nesnel güveni temel alan iç denetim mesleğine yönelik birtakım ahlaki kuralların geliştirilmesi, gereklidir. IIA'nın iç denetim tanımını yaparken etik kurallarla ilgili iki önemli konuyu da kapsayacak şekilde kapsamlı olarak yapmış olduğu açıklama şu şekildedir:

- “İç denetim mesleği ve uygulaması ile ilgili ilkeler”,
- “İç denetçilerden beklenen davranış tarzını tanımlayan Davranış Kuralları”.
- “Bu kuralların maksadı, ilkelerinin uygulamaya dökülmesi şeklinde yorumlanmasına yardımcı olmak ve iç denetçilerin etik davranışları konusunda rehberlik etmek” (<https://tide.org.tr/uploads/PerformansStandartlari.pdf>)

İç denetim birimlerinin ve iç denetçilerin bağlı oldukları etik değerler ‘Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi’ içerisinde “Etik Kuralları” (Moeller, 2004: 166) ve

ülkümüzde de ‘Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE)’nün düzenlemiş olduğu ‘Etik Kurallar’ başlığı altında yer almaktadır.

Etik kurallar, iç denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesiyle ilgili ülkelerle iç denetçilerin denetim faaliyetleri sırasında kendilerinden beklenen davranışları ihtiva eden davranış kurallarından oluşmaktadır. Ulusal ve uluslararası etik kurallara göre etik ilkeler ve davranış kalıpları; dürüstlük, objektiflik, gizlilik ve yetkinlik olarak sınıflandırılmaktadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Etik Kuralları, 2008).

### **3.6.1. Dürüstlük**

Dürüstlük ilkesi, iç denetçilerin denetleme faaliyetlerini yürütme sürecinde nasıl davranmaları gerektiği hususunu kapsamaktadır. TİDE’nin etik kurallarına göre dürüstük;

“İç denetçiler

1. Çalışmalarını doğru, dikkatli ve sorumlu bir şekilde gerçekleştirirler.
2. Yasal ve mesleki çerçevede özel durum açıklamada bulunurlar..
3. Mesleki ve kurumsal açıdan kanuna aykırı eylemlere isteyerek iştirak etmezler.
4. Kurumun meşru ve ahlaki hedeflerine saygı duyarak destekler ve katkı sağlarlar.
5. Alacakları her kararda kamu çıkarlarını gözetirler” şeklinde değinilmiştir.”

### **3.6.2. Objektiflik**

İç denetçiler; görevlerini; karşılaştıkları konuları ve problemleri taraf tutmaksızın bağımsız bir şekilde icra etmek zorundadırlar. Kurum ya da bireylerden gelen baskılara ve onların çıkarlarına karşı objektif bir tutum sergilerler. Denetleme yapılan birimlerden görüş ve bilgi alırlar, ancak karar aşamasında kendi hür iradeleriyle hareket ederler. Denetim faaliyeti sonucunda raporları doğru ve objektif bir biçimde hazırlarlar. Yapmış oldukları değerlendirmelerde tarafsızlığa gölge düşürecek herhangi bir eylemde bulunmazlar. Bu durum, kurum ya da kuruluşun menfaatleri ile ters düşebilecek, eylemler için de aynıdır.

### **3.6.3. Gizlilik**

Gizlilik, iç denetçilerin faaliyetleri sırasında elde ettikleri bilgilerin kullanımı ve korunmasına azami özeni göstermeleri gerektiğini ifade etmektedir. Ancak yasal ya da ahlaki değerlere uygunsuz faaliyetleri mevzuatların gereği olarak yetkili mercilere bildirirler. Sağlamış oldukları bilgileri, kişisel çıkarları için ya da hukuka aykırı şekilde veya kurum/kuruluşun etik ve meşru hedeflerini zedeleyici şekilde kullanmazlar.

### **3.6.4. Yetkinlik**

İç denetim fonksiyonunu gerçekleştiren iç denetçilerin, kişisel sorumluluklarını yerine getirmek amacıyla görevlerinin gerektirdiği beceri, bilgi ve suiistimal risklerinin yönetilmesini değerlendirebilecek, yeterli bilgi donanımına sahip olması v teknolojik tabanlı denetim tekniklerine hakim olması olarak ifade edilebilir. İç denetim faaliyetlerini, belirlenmiş olan standartlar çerçevesinde gerçekleştirirler. Vermiş oldukları hizmetlerin yeterliliği, etkinliği ve kalitesi açısından sürekli olarak kendilerini geliştirirler.



## BÖLÜM 4

### Mezarlık kavramı ve MEZARLIKLAR MEVZUATI ile BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNİN YASAL İLİŞKİLERİ

#### 4.1. Mezarlık Tanımı

Arapça kökenli bir sözcük olan mezarın sözlük anlamına bakıldığında; “Ölünün gömülü olduğu yer, gömüt, kabir, sin, makber, metfen:” şeklinde ifade edildiği görülmektedir (TDK, 2019).

Mezar kelimesi, Osmanlı İmparatorluğu’nda ziyaret yeri, ziyaretgah olarak tanımlanmış olduğu görülmekte, farklı dillerdeki anlamına bakıldığında ise; kültürlerin ölüm karşısındaki tutumlarıyla ilgili bir fikir sahibi olunabilmektedir. Örneğin İngilizcede mezarlık “Cemetery”, Yunancada “Uyku mekanı” anlamına gelen “koimeterion” sözcüğünden türemiştir. Ölü insan bedeninin mezara uyku halindeymiş gibi bir halde yerleştirilmesinden dolayı bu sözcükle adlandırılmıştır. Almancada kullanılan “Friedhof” terimi ise; huzur bulunan yer anlamına gelmektedir (Özkardaş, 2010).

Mezar sözcüğü adını, Afganistan’ın kuzey bölgesinde yer alan Mezar-ı Şerif isimli bir şehirden aldığı ileri sürülmektedir. Hz. Ali’nin bu şehirde gömülü olduğu ve adına bir türbenin bulunduğu, şehir isminin bu türbenin adıyla anılmaya başlanmasıyla birlikte “mezar” kelimesi ortaya çıkmıştır (Özkardaş, 2010).

Mezarlıkların gelişimi, toplumların sosyal ve kültürel yapısına bağlı olup, ölüme karşı tutumları, ölü gömme gelenekleri, dini ritüellerine göre şekillenmiştir. Bunun yanı sıra, yaşanan bölgenin iklim ve bitki örtüsü gibi fiziksel özellikleri de, mezar yapısının ve bu alanlarda kullanılan bitki materyallerinin seçiminde etkili olmuştur (Özkartal, 2016).

Türkal’a (1980) göre mezarlıklar; yaşam fonksiyonlarını tamamen yitirmiş organ ve kadvraların toprak içinde mikroorganizmalara bölünmesinden dolayı, çevre sağlığına zarar vermeyecek şekilde uygun derinliklerde, yasal ve üzeri kapatılmış

çözülme odacıklarının toplu halde bulunduğu yerler olarak tanımlanmaktadır (Uslu 1997).

Özetle mezar ve mezarlıklar toplumların inançları ve ölüm arasındaki ilişkiyi yansıtan mekânlardır.

## **4.2. Mezarlık Türleri**

Genel olarak mezarlıklar, sıralı münferit mezarlıklar ve parselli aile mezarlıkları olmak üzere iki şekildedir.

### **4.2.1. Sıralı Münferit Mezarlıklar**

Sıralı mezarlıklar, ada, parsel, mezar numarası belli bir plana göre olmayan rastgele sıra numaraları verilen mezarlıklardır. Mezar numaraları birbirini takip eden numaralar şeklinde değil cenaze defin edildikçe numara verilen mezarlıklardır (Aktaş, 2009).

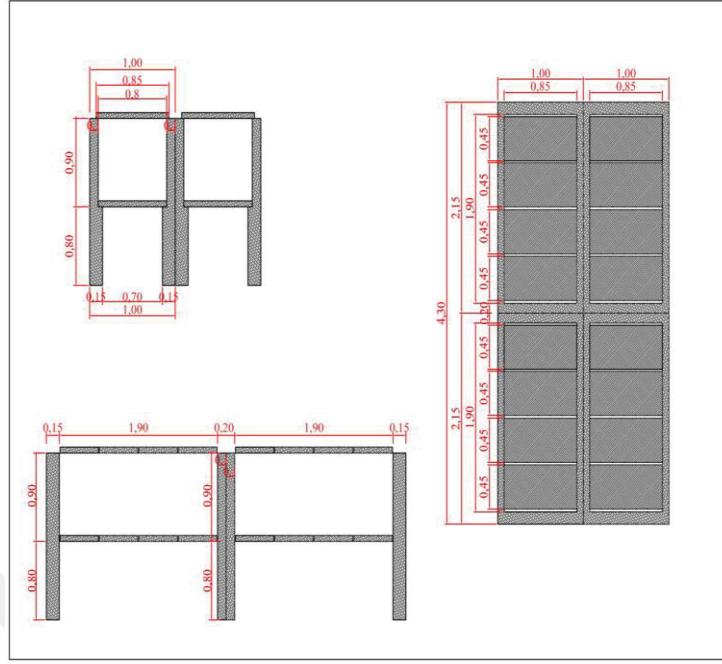
Sıralı mezarların aralarında yaya ve cenaze taşınması amacıyla genellikle kilit parke kaplamadan oluşturulan 1.5 m genişliğinde yollar bulunmaktadır. Bu mezarlardan iki ya da daha fazlasının birleştirilmesi veya etrafına duvar yapılmak suretiyle birden fazlasının aile kabri niteliğine kavuşturulması imkânı bulunmamaktadır.

Belirtilen münferit mezarlar üzerine üç aylık defin süresinin dolmasını müteakip mezarlık üst yapı (mermer ya da mozaik) ya da demir parmaklık izni alınmakta, dolayısıyla mezarların kaybolmasının önüne geçilmektedir.

### **4.2.2. Parselli Aile Mezarlıkları**

Parselli mezarlıklar, ada, parsel ve mezar numaralarının cenazenin defnedilmeden önce planlanarak yapılan mezarlık türüdür. Parselli mezarlıklar genel olarak lahit mezar biçimindedir. Gerek yerden kazanmak gerekse de belirli bir düzen oluşturması bakımından lahit mezar sistemi önemli bir gömü yöntemidir. Parselli aile mezarlıkları adası içerisinde münferit mezar tahsisi ya da satışı yapılamamaktadır. Aynı şekilde münferit mezar adaları içerisinde iki ya da dört kişilik aile kabristanlığı tahsis ya da satış imkânı bulunmamaktadır (Aktaş, 2009).

Parselli aile mezarlıkları; iki veya dört kişilik satın alındıktan hemen sonra mezarları çevreleyen, yüksekliği bir metreyi geçmeyen tuğla ya da beton duvar veya demir konstrüksiyon kullanılmak suretiyle kabirlerin etrafları çevrelenerek koruma altına alınabilmektedir (Şekil 4.1), (Akan, 2018).



Şekil 4.1. Parselli aile mezarlığı ölçü krokisi (Akan, 2018)

Ayrıca aile mezarlarına ulaşmayı sağlamak üzere yapılacak beton duvar ya da demir konstrüksiyonda bir yaya kapı aralığı bırakılmaktadır.

### 4.3. Mezarlık İçi Verimli Planlama ve Projelendirme İlkeleri

Mezarlıklar kent içerisinde bir çeşit arazi kullanım biçimi olup fiziki planlama konusu önem teşkil ettiğinden dikkatle ele alınmalıdır (Aktan, 1999). Mezarlıkların plan ve tasarım evresi çok sıkı çalışmalar gerektirmektedir. Şayet başarılı, çevreye duyarlı ve memnun edici bir planlama amaçlanıyorsa, konunun; felsefi, tarihi, kültürel, sosyal, yasal, biyolojik ve estetik bilgileri özenle incelenmelidir (Cömertler, 2001).

#### 4.3.1. Verimli Planlama İlkeleri

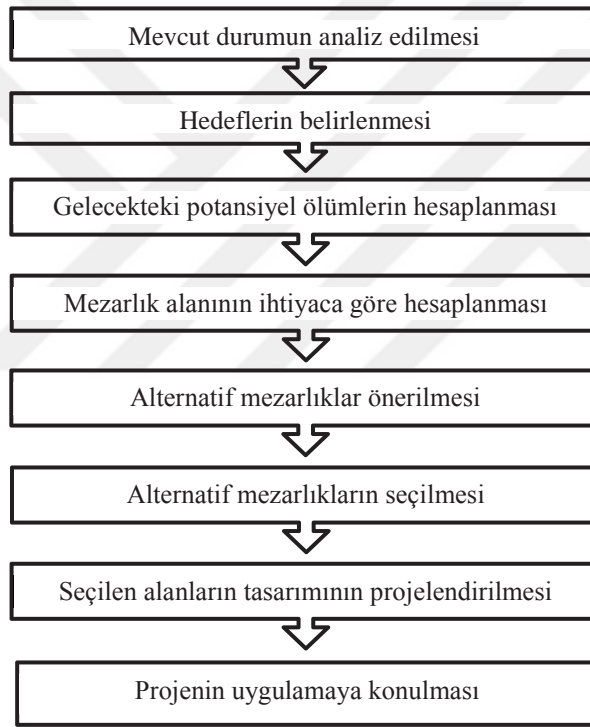
Mezarlıkların planlanması; şehrin peyzajı ve ekolojik sistemine doğrudan katkı sağlayabileceği gibi, kültürel ve tarihi mirası olarak kabul edilen mezar ve mezarlıkların korunması ve nesilden nesile aktarılmasına da yardımcı olmaktadır. Bu sebeple mezar içi planlama ilkelerine uyulması, mezarlık alanının dikkatli ve özenli bir biçimde seçilerek şehrin gelişim planına (demografik yapı, ölüm-doğum-göç sayıları, mimari gelişmeler gibi) uygun olarak şekillendirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla bir mezar alanı planlanırken, mezar içi planlama ve tasarım ilkelerinin



birlikte değerlendirilerek karar verilmesi gerekmektedir. Mezar içi planlaması fiziksel ve idari planlama şeklinde iki aşamalı olarak yapılmaktadır (Cömertler, 2001).

#### 4.3.1.1. Fiziksel Planlama Unsurları

Mezarlıkların fiziki planlaması iki biçimde oluşturulabilir. Geleceği de düşünerek hedeflenen bu alanların; konumu, büyüklüğü ve mezar tipine göre planlanması ya da hali hazırdaki mezarlıkların yenilenmesine, işletim şekline ve bunlara bağlı olarak gerekli araçların tespitine, bu alanlarda arazi kullanımının değişip değişmeyeceğine göre planlanması şeklindedir. Fiziksel planlamada, belirli bir düzen takip edilerek birkaç aşamada uygulama gerçekleştirilir (Şekil 4.2).



Şekil 4.2. Mezarlık Alanlarının Fiziksel Planlama Aşamaları (Cömertler, 2001)

Şekilde görüldüğü üzere;

- İlk aşamada, kentin demografik, sosyo-kültürel, dini ve fiziksel açıdan değerlendirilerek analiz edilir ve sorunlar belirlenir.
- Hedeflerin belirlendiği ikinci aşamada; ilk aşamada yapılan analiz sonuçlarına göre mezar türüne karar verilir.

- Üçüncü aşamada; geleceğe yönelik olası ölüm istatistiklerinin tasarlanması, ileriye yönelik ölüm istatistiklerinin tasarımı yapılır ve ihtiyaca göre mezar yeri belirlenir.
- Dördüncü aşamada; ihtiyaca göre alternatif mezarlık alanlarına yönelik önerilerde bulunulur.
- Beşinci aşamada; önerilen alternatif mezarlık alanları değerlendirilir ve seçimi yapılır.
- Altıncı aşamada; seçilen alanla ilgili tasarım projesi yapılır.
- Yedinci aşamada; hazırlanan öneri tasarım projelerinin hangisinin uygulanacağına ve uygulamanın ne şekilde gerçekleştirileceğine karar verilir.
- Sekizinci aşamada ise; bu mezarlık tasarım projelerinin uygulamaya geçirilmesi ve bakım onarım işlerinin yapılmasıdır.

Mezarlık alanlarının planlama ilkeleri; mezarlık büyüklüğünün seçimi, mezarlık alan seçimi (jeolojik yapı, mezarlık alanının yer altı suyu ve içme suyuna göre durumu, toprak yapısı, eğim, sıcaklık ve rüzgâr yönü, ulaşılabilirlik) şeklinde incelenebilir.

#### **4.3.1.1.1. Mezarlık Büyüklüğünün Seçimi**

Mezarlık alanlarının planlanmasında en önemli etmenlerden biri mezarlık büyüklüğünün belirlenmesidir. Mezarlık alanının büyüklüğünün belirlenmesinde kentin gelecek yıllardaki gelişiminin ve nüfus durumunun dikkate alınması gerekmektedir (Özkartal, 2016).

Kentler için gerekli olan mezarlık alan büyüklüğü belirlenirken; kentin nüfus artış hızı, ölümler, doğumlar, göçler göz önüne alınarak demografik bilgiler ve birim mezarların alan genişliği ve mezarlarda ölünün gömülü kalacağı süre de göz önünde bulundurularak hesaplanmalıdır. Bu durumda şehrin 20-25 yıl sonra ulaşacağı nüfus sayısı ve potansiyel ölüm sayısı hesap edilerek planlama yapılmalıdır. Mezarlarda ölünün gömülü olarak kalış süresi dini inanışlara ve gömünün şekline göre değişebilmektedir (Karaoğlu, 2007).

Mezar büyüklüğünün hesaplanmasında; yetişkin, çocuk ve aile mezarları ayrı olarak değerlendirilmelidir. Yetişkin bir insan için parsel boyutu; 220x120 cm, ziyaretçi yürüyüş yolları için 50 cm ve çevre mezarlar ile 30 cm boşluk bırakıldığı düşünülecek olursa ortalama olarak 4 m<sup>2</sup> olarak hesaplanmakta ve buna mezarlık

içindeki yol ve servis alanı payı da eklendiği varsayıldığında birey başına düşen birim mezar alanı ortalama 6 m<sup>2</sup> olarak kabul görür. Aile mezarları planlanırken öncelikle aile mezarının kaç kişi için oluşturulacağına karar verilmelidir ve bu sayı mezarlığın planlandığı bölgedeki ailelerin ortalama kaç kişilik bireyden oluştuğu verisine göre değişim gösterecektir.

Resmi gazetede yayınlanmış olan 19.01.2010 tarih ve 27467 sayılı “Mezarlık Alanlarının İnşası, Cenaze Nakli ve Defin İşlemleri” için düzenlenmiş olan yönetmelikte, “mezarlık alanların genişliği” başlıklı üçüncü bölümde; “Mezarlık alanı = (bulduğu yerdeki asgari ölüm oranı x toprağın cesetleri ayrıştırma süresi (yıl) x yollar için ayrılmış olan alan -aile mezarlıkları için ayrılmış olan alan- mezarlık alanı içerisinde yapılması planlanan tesisler için ayrılan alan” şeklinde formüle edilmiştir. Sarı ve Koçak (2005)’e göre mezarlıkların büyüklüklerinin belirlenmesi nüfusun hem doğal hem de göçlerle olan artışları göz önünde bulundurularak yaklaşık 30-40 yıllık durumunun belirlenmesi, mezarlık alanlarının büyüklüklerinin tespit edilmesinde önemli bir konudur.

#### **4.3.1.1.2. Mezarlık Alan Seçimi**

Mezarlık yeri seçimi yaparken kentin gelecekte sanayi, konut gibi kullanım alanlarının durumu dikkate alınarak yapılmalıdır. Bu sebepten dolayı arazi kullanım planları ve kent gelişim planları mezarlık alanının yeri seçilmeden önce dikkate alınarak incelenmelidir (Özkardaş, 2010)

Mezarlık alan seçimi yapılırken; öncelik kamulaştırma daha kolay olacağı için hazine arazileri tercih edilmeli, eğer ekonomik olarak olanaksızlık varsa mevcut mezarlıklara yakın yer seçilmesi idari bina, morg, gasilhane gibi tesislerin kullanımı açısından avantaj sağlayabilir ayrıca konutlara olan uzaklık, eğitim, alanın zemin özellikleri, jeolojik yapı gibi kriterler de yer seçimi için belirleyici etmenlerdir (Uslu, 1997).

Bugüne kadar inşa edilen mezarlık tesislerinin yer seçiminde göz önünde bulundurulmuş hususlar şu şekildeydi:

- Mülkiyet, yer seçimi konusunda belirleyici bir faktördür. Özellikle kamulaştırmanın kolaylıkla yapılabilmesi için hazine arazileri tercih edilmektedir.

- Ekonomik sorunlar nedeniyle mevcut mezarlıklar; idare binaları, gashane, morg vb. tesislerden ortaklaşa faydalanmak amacıyla eski mezar alanlarına yakın mesafelerden seçilmektedir.
- Mezarlık yeri olarak belirtilen alanlardan yukarıdaki hususlara uygun olanlar öncelikle seçilmektedir.
- Jeolojik yapı, zemin özellikleri,
- Konutlara olan uzaklık ve
- Eğim konuları da yer seçinde belirleyici unsurlardır.

### Jeolojik yapı

Cesedin çürüyerek toprağa karışmasının kolaylığı yönünden, mezarlıkların kurulduğu arazinin jeolojik yapısı önem arz etmektedir. Mezar alanlarının kazılarının kolaylıkla yapılabilmesi ve toprak tabakasının suyu geçirgen özelliğe sahip olmaları gerekmektedir. Örnek olarak; andezitli (kayalık) zemin, mezar alanı için uygun bir zemin değildir. Buna karşın, bozulmuş andezit zemin nispeten kolay kazılır ve su geçirgen özelliktedir. Fakat üzerinde hemen hemen hiç toprak olmaması nedeniyle mezarlık için uygun değildir (Tablo 4.1), (Uslu, 1997)

**Tablo 4.1.** Jeolojik Yapı ve Mezarlık Alanı İçin Uygunluğu

Mezarlık İçin Uygunluğu	JEOLJİK YAPI
Uygun değildir	Andezit kayaktan oluşmuş zemin - Üstünde toprak bulunmaz - Sert küskü nedeni ile çok zor kazılabilir. - Suyu geçirmez
Uygunluğu şüpheli	Bozulmuş andezit zemin - Tabanındaki andezitlere nazaran daha kolay kazılabilir
Uygun	Toprak Zemin - Mezarlık zemini için uygundur - Alüvyon zemin - Silt, kum, kil ve çakıl karışımıdır.

Jeolojik yapısı gömme işlemi için uygunsuz alanların ıslahı hem zor, hem de maliyetle olması nedeniyle öncelikli olarak ıslah çalışmaları ve gömme işlemi yapılmadan, alternatif alanların değerlendirilmesi daha uygundur. Ayrıca fay hattının geçtiği zeminlerin, deprem riskinin yüksek olması nedeniyle mezarlık alanı olarak seçilmemesi gerekmektedir. Zira depremler mezarların çökmesine, zehirli gaz ve

kötü kokuların yayılmasına neden olmaktadır (Özkardaş, 2010).

### **Toprak Yapısı**

Mezarlık alanında toprağın gözenekli olması, kolay kazılması ve geçirgen olması gerekmektedir. Balçıklı kil ya da kaba çakıllı topraklar suyu tutma ve kolay kazılamama gibi nedenlerden dolayı mezarlık için uygun zemin değildir. Cesedin bölünerek toprağa karışması sürecini yaklaşık 20 yıl olduğu tahmin edilmektedir. Ancak, gerek dini gerekse de sağlık açısından cesedin mümkün mertebe çabuk ayrışması sağlanmalıdır. Bu nedenle suyu tutan ve geçirgen olmayan toprak; mikroorganizmaların faaliyetlerini engelleyerek cesedin ayrışmasını zorlaştırmaktadır (Uslu, 1997).

Mezarlık Nizamnamesi 8 inci maddesinde; "... gömülecek cesetlerin tahribine müsait, jeolojik şartları temin üzere su ve havanın geçmesine kafi derece müsait ve küçük taneli olmalıdır. Bu maksatla kumlu ve az miktarda kireçle karışık toprakların uygun olacağı" hükmü yer almaktadır.

### **Mezarlık Alanının Yeraltı Suyu ve İçme Suyu Kaynaklarına Uzaklığı**

"Mezarlık Alanlarının İnşası, Cenaze Nakli ve Defin İşlemleri" hakkındaki 2010 yılında düzenlenmiş olan yönetmelikte mezarlık yerlerinin, insanların su ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yapılmış olan gölet, baraj, kuyu, göl gibi su kaynaklarından arazinin eğimine, mezarlık alanının kapasitesine ve toprak yapısına göre, killi olan topraklardan en az 150 mt, kumlu olan topraklardan ise en az 250 mt mesafe olacak biçimde kurulabileceği belirtilmiştir.

Mezarlık alanlarında yeraltı su seviyesinin toprağa mesafesi en az 2.5 mt olmalıdır. Ancak bu seviyenin 2.5 mt'den daha da az olması halinde, cesetlerin çürümesi ile istenilmeyen kokuların, gazların çıkışı ve aynı zamanda mikropların üremesi söz konusu olacaktır (Uslu, 1997).

### **Eğim**

Mezarlık alanı için seçilecek alanlar sulak veya yarı sulak, çukur olan alanlar mezarlık alanı olarak tercih edilmemelidir. Hafif eğime sahip olan alanların seçilmesi önerilmektedir ve eğim derecelerinin fazla olduğu alanlar çeşitli eklentilerin yapılması ve ulaşım açısından zorluklar meydana getirir. Mezarlık alanının daha fazla eğimli yerleri, gömü alanı için uygun olmayan yerleri için su yüzeyleri ve dinlenme ve oturma alanları olarak yapısal elemanlara ayrılabilir (Uslu, 1997).

Mezarlıklar Nizamnamesine göre; mezarlık olarak seçilen saha çukur ya da bataklık olmamalı, hafif meyilli düzlük bir alan olmalıdır. Morfolojik yönden çukur ve sulak ya da yarı sulak özelliğindeki alanlar, mezarlık olarak tercih edilmemekte ve hafif eğimli alanlar seçilmektedir. Eğimi fazla olan alanlar, ulaşım ve çeşitli eklentilerin yapılması yönünden zorlukların yaşanmasına yol açabilmektedir.

Mezarlık alanı olarak seçilecek olan alanın arazi eğiminin %20 ve daha fazla olduğu alanlar mezarlık alanı için uygun değildir. Mezarlık alanının %0-10 arasında bir eğime sahip olması ideal orandadır. Eğer eğim yol gibi amaçlarla kullanılacaksa %15 oranına kadar çıkabilir.

### **Rüzgâr Yönü**

Aktan (1999)'a göre mezarlık alanlarından gelen kötü kokuların kentteki insanları rahatsız etmemesi amacıyla mezarlık alanının hakim rüzgâr yönünün mezarlıktan yerleşim alanlarına doğru olmaması gerekmektedir. Ancak eğer zorunlu bir durum varsa rüzgâr perdeleri oluşturarak bu durumun engellenmesi sağlanmalıdır (Karaoğlu, 2007).

### **Ulaşılabilirlik**

Özkardaş (2010)'a göre; mezarlık alanları mümkün olduğunca insanların cenazelerini rahat bir şekilde götürebileceği, rahat bir şekilde ziyarete gidebilecekleri ana yollarda ya da ikincil derece yollara yakın, kolaylıkla tarif edilebilecek ve ulaşılacak yerlerde olmalıdır (Özkardaş, 2010). Ayrıca planlama yapılırken kentin genişleyeceği yol güzergâhları da göz önünde bulundurularak çalışma yapılmalıdır.

### **Konutlara Uzaklık**

Umumi Hıfzıssıhha Kanunu'nun 212 nci maddesinde:

“Her şehir ve kasaba belediyesi şehir ve kasabanın haricinde ve meskenlerden kafi miktarda uzaklıkta olmak üzere şehir ve kasaba nüfusuna ve senelik ve fiyatı umumiyesine nispetle lazım gelen bir ya da müteaddit mezarlık mahalli tesisine mecburdur.”

ibaresi yer almaktadır. 12.03.1942 tarihli Resmi Gazete'de yer alan “Mezarlıklar Yönetmeliği”nde ise Hıfzıssıhha Kanunu'nda yer alan ilgili hükümlere açıklık getirilmiş, mezarlıkların, yapının konut ya da diğer amaçlarla kullanıldığı şehir ve kasaba sınırlarına en az 500 m uzaklıkta inşa edilmesini, sıhhi veya diğer sebeplerle

ve yerel koşullara göre bu uzaklık daha da artırılabilceği ibaresine yer verilmiştir. Ancak Şehir dahilinde mezarlık yer seçimi ile ilgili aranan diğer Şartlar yerine getirilse de, konutlara olan uzaklığın sağlanabilmesi oldukęa güçtür.

#### **4.3.1.2. İdari Planlama Bölümlendirilmesi**

Mezarlıkların işletilmesinde yönetim planlaması aşamasında, yürütülecek olan hizmetlerin kanun ve yönetmeliklere uygun, en ekonomik ve en verimli Şekilde gerçekleştirilmesi için aşağıdaki unsurlara ihtiyaç bulunmaktadır.

##### **4.3.1.2.1. Personel Hiyerarşik Yapısı**

Büyükşehir Belediye Başkanı başta olmak üzere, genel sekreteri, ilgili genel sekreter yardımcısı, mezarlıklar daire başkanı, daire başkanına bağlı üç ayrı Şube müdürü ve müdürlere bağlı Şef ve sorumlulardan oluşan bir hiyerarşik sistem güdülmektedir.

##### **4.3.1.2.2. Mezarlık Personelinin Görev ve Yetkileri ve Yeterliliği**

Mezarlık Daire Başkanlığı idari kadrosunda yer alan görevlilerin görev yetki ve sorumlulukları sırasıyla aşağıda görüldüğü gibidir.

**Mezarlıklar Daire Başkanı:** Kendisine bağlı üç Şube müdürlüğünde yürütölen tüm mezarlık çalışmalarından yürütme ve denetim olarak sorumludur. Daire başkanının en az dört yıllık bir fakölte mezunu ya da dengi bir enstitü mezunu olması ve kurum içerisinde en az beş yıl görev yapmış olması gerekmektedir.

##### **Defin Hizmetleri Şube Müdürü:**

Cenazenin resmi cenaze aracına alınmasından başlayarak cenazenin defni ve sonrasında muhafaza edilmesine kadar geçen süreçten sorumludur. Şube müdürünün üniversite mezunu olması ve kurum içerisinde 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu'na tabi en az üç yıl görev yapmış memur olması gerekmektedir.

- Defin hizmetleri Şube müdürlüğüne bağlı defin işlemleri Şefi; cenaze kayıtlarının yapılması, defnin gerçekleştirilmesi, defin sonrası belgelendirme işlemlerinin yapılmasından sorumludur. En az lise ve dengi okul mezunu ve kurum içerisinde en az üç yıl kurum içerisinde 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu'na tabi en az üç yıl görev yapmış memur olan kişiler arasından görevlendirilir.
- Gasilhane Şefi; cenazenin yıkanması, tahnitlenmesi, gerektiğinde ilağlanması, kefenlenmesi, tabutlanması ve cenaze aracına konulmasına kadarki süreçten

sorumludur. İmam Hatip mezunu ve kurum içerisinde en 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu'na tabi en az üç yıl görev yapmış memur hizmet yapmış olması gerekmektedir.

- Araç Sevk Amirliği: Cenazenin yikanıp cenaze aracına konulmasından sonra mezarlığa definin gerçekleştirilmesine kadar geçen süreci kapsamaktadır. Kurum içerisinde 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu'na tabi en az üç yıl görev yapmış memurlar arasından görevlendirilmektedir. Araç Sevk Amirliğine bağlı 1 baş şoför ve buna bağlı üç baş şoför yardımcısından müteşekkildir. Bunların haricinde cenaze aracı sayısına yetecek şoför personel görevlendirilmiştir.
- Yazı İşleri Şefliği: Defin hizmetleri müdürlüğü içerisindeki her türlü resmi yazışmayı ve vatandaş şikayet dilekçelerini düzenleyip yönlendirir. Kurum içerisinde 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu'na tabi en az üç yıl görev yapmış memurlar arasından seçilmektedir.
- Personel Hizmetleri Şefliği: Daire başkanlığı bünyesindeki memur, sözleşmeli personel, kadrolu işçi, şirket işçileri ve stajyer personelin her türlü özlük haklarını takip edip gerekli iş ve işlemlerin yürütülmesinden sorumludur. Kurum içerisinde 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu'na tabi en az üç yıl görev yapmış memurlar arasından görevlendirilmektedir.
- Arşiv Şefliği: Defnedilen cenazelerin evraklarının muhafaza edildiği, kurum içi resmi yazışmaların dosyalanma işlemlerinin yapıldığı birimdir. Kurum içerisinde 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu'na tabi en az üç yıl görev yapmış memurlar arasından görevlendirilir.

#### **4.3.2. Projelendirme İlkeleri**

Projelendirme ilkeleri yapısal ve peyzaj projelendirme olarak iki şekilde düzenlenmiştir.

##### **4.3.2.1. Yapısal (Fiziki) Projelendirme**

Mezarlıkların yapısal açıdan projelendirilmesinde en önemli unsurlar mezarlık içerisindeki donatılardır. Bunlar; giriş kapıları, duvarlar, mezar içi yollar, merdivenler, otopark, mezarlık hizmet binaları, dini tesis alanları, taziye mekânları, gasilhane ve morg, şadırvan ve çeşmeler, hazireler, oturma elemanları, aydınlatma, tabela ve panolar



#### **4.3.2.2. Peyzaj Projelendirme**

Mezarlık alanlarının tam manasıyla planlanması hem yapısal hem de bitkisel tasarımın bütünlüğü sonucunda ortaya çıkmaktadır. Mezarlık alanlarında; ana aks ve ara yollar üzerinde yönlendirme ve mezarlık alanının sınırının çevrelenmesi amacıyla sınır unsuru olması, oturma alanlarında gölge yapması, kullanılan simgesel objeleri vurgulaması, parsel sınırlarının belirlenmesi gibi çeşitli hedeflere yönelik bitkilendirme tasarımları yapılmalıdır. Bitkilerin seçimleri ve kompozisyonları alanın insanlar tarafından genelde kasvetli olarak düşünülenin aksine daha ferah, huzurlu alanlar olarak algılanması sağlanabilir. Geniş yapraklı bitki türleri alanın park gibi algılanmasına, geniş yapraklı koyu konifer bitki türleri, yarattıkları kontrast etkiyle insanların dikkatinin mezarlardan alarak daha çok bitkiler üzerinde yoğunlaştırır, çim alanlar mekanı genişleten, açık, ferah peyzaj alanı oluştururlar, ibrelili ve geniş yapraklı türler ise dekoratif özellikleriyle alanın görünümünü zenginleştirirler (Uslu,1997; Karaoğlu, 2007).

#### **4.4. Mezarlık Bilgi Sistemi**

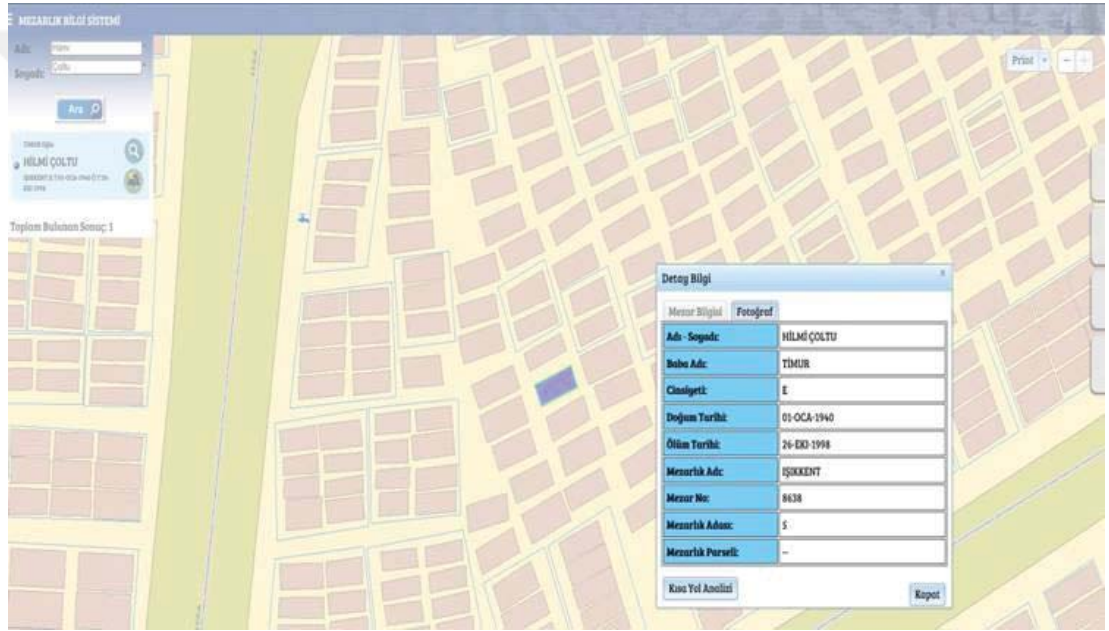
Mezarlık Bilgi Sistemi (MEBİS), mezarlıklar müdürlüklerinde bulunan tüm bilgilerin ortak bir veritabanı oluşturularak burada toplanması, mezarlıklarla ilgili haritaların hazırlanması ve parselleme işlemlerinin planlanması, sözel ya da grafiksel verilerin senkronizasyonu ve bu verilerle ilgili sorgulama ve analizlerinin yapılmasına imkân tanıyan bir sistemdir (Kocaman, 2012)

Kısaca MEBİS diye bilinen Mezarlık Bilgi Sistemi; tüm belediyelerin temel görevlerinden olan, mezarlıkların idaresi ve kullanımı ile ilgili iş ve işlemlerin yürütülebilmesi için teknolojiye dayanarak aktif, etkili, hızlı, ekonomik, doğru, güvenilir ve planlı karar destek sistemi sunan bir veritabanıdır. Coğrafi Bilgi Sistemleri (CBS)'nin bir alt konusu olan MEBİS; ülkemizde çoğu belediyelerde vatandaşların kullanımına sunulmuş, bazı belediyeler ise MEBİS'i hayata geçirmek için stratejik planlarına dahil etmektedirler.

MEBİS; belediyelerin mezarlık idarelerinde yürüttükleri iç denetim çalışmalarında hem doğru bilgiye ulaşmak, hem de bilgilerin doğruluğunu teyit etmek hususunda önemli bir role sahiptir. Örneğin; beş yıl önce vefat etmiş bir cenazenin üzerine yeni bir cenaze üste gömüsü yapılması işlemlerinde, yatanın kişisel verileri ile bulunduğu ada ve parsel bilgileri kabristan sahasındaki isim taşıyıcı yazılı olan kişisel bilgilerle

örtüşüp örtüşmediği, aynı zamanda cenaze sahibinin beyan ettiği üste gömü yapılacak mezara ait bilgilerin eşleştirilme denetiminin yapılmasında büyük önem arz etmektedir (Kocaman, 2010).

MEBİS' in temelinde iki veri grubu vardır. Bunlardan birisi, mezarlık arazisi üzerinde bulunan mezarların konumlarıyla ilgili grafiksel bilgiler; diğeri ise, cenazenin ölüm belgesinde yer alan ve mezar defteri ya da belli bir sözel ilişkiel veritabanına kaydı yapılan niteliksel verilerdir. Ayrıca arazi üzerinden elde edilen veriler arasında konumlarına ait bilgilerin yanı sıra mezarlarla ilgili fotoğraflardan edinilen sözel bilgilere de yer verilmiştir (Şekil 4.3).



**Şekil 4.3.** Mezarlık Bilgi Sistemi Veri Yapısı (İzmir Büyükşehir belediyesi, Mezarlık Bilgi Sistemi)

Belediyelerin mezarlık idarelerinde; cenazenin ölüm belgesinde yazan bilgiler ile cenazenin mezar taşında yazan bilgiler arasında birtakım farklılıkların yaşandığı görülmektedir. Bu durumun ana sebebi cenazenin kimlik bilgilerinde yazan bilgilerin aksine güncel yaşantısında farklı lakaplarla anılması ve bu lakapların cenaze yakınları tarafından mezar taşına yazmak istemesi olarak açıklanabilir. Defter kayıtları ile mezar taşında yazan bilgiler arasındaki farklılıkların diğeri sebepleri ise cenazeye ait mezar taşı yapılırken yapılan yazım yanlışları, zamanla bakımsızlıktan mezar isim taşlarının okunamayacak derecede aşınmış olması veya kırılması ya da

cenazeye ait bilgilerin hiç yazılmamış olması olarak sıralanır. Bu farklılıklar MEBİS'in kurulumu esnasında ölüm belgesinde yazan ve mezarlık defter kayıtlarına işlenen sözel bilgiler ile arazi üzerinde mezar baş taşlarının fotoğraflarının çekilmesi ile elde edilen cenaze bilgilerin eşleşmemesi sorununu ortaya çıkarmıştır. Bu sorun MEBİS için eşleştirme yapma kavramını ortaya çıkarmıştır (Akan, 2018).

Eşleştirme problemini kısaca cenazeye ait ölüm belgesinde yazan bilgiler ile mezar taşı üzerinde yazan bilgiler arasında farklılıkların olması olarak açıklamak mümkündür. Ölüm belgesinde yer alan doğum ve ölüm tarihlerinin mezar baştaşına olması gerektiği gibi yazılmaması örneği verilebilir.

Bu uygulama sayesinde ziyaretçiler; vefat etmiş yakınlarına ait bilgiler için; mezarlık girişlerinde bulunan idari binalara konulmuş olan interaktif kiosklardan yararlandıkları gibi, evlerinde oturdukları yerden internet ortamından da erişim sağlayabilmekte, mezarların konumlarını ekranda izleyebilmekte ve erişilebilecek yol güzergahlarının belirtildiği krokiyi çıktı olarak edinilebilmektedirler. Mezarlıklar idaresi ve ilgili diğer birimlerin defin işlemleri ile ilgili matbu formlar da bu bilgi sisteminden çıktı olarak elde edilebilmektedir.

MEBİS ile kurum içi ve kurumlar arası bilgi paylaşımında bulunabilmekte, merhumun tıbbi ölüm nedeni, cinsiyeti ve yaş grubu vb. gibi veri girişi yapılmış tüm alanlara ilişkin istatistik veriler grafik ya da tablo halinde kullanıma sunulmaktadır. Mezarlık, kapı, ada, parsel, yol, yeşil alan, mezar yerleri ve aile kabristanı planlarının kolaylıkla yapılabilmesi ve yer tahsis belgelerinin düzenlenmesi de bu sistem sayesinde gerçekleştirilebilmektedir. Belediye bünyesindeki mezarlıklar idaresine bağlı tüm mezarlıklar ve yeni oluşturulacak olanlar yine bu sistem aracılığıyla binlerce ölü kaydı ve onlara ait tüm veriler CBS yazılımlarında bulunan standartlara göre kullanılarak dijitalleştirilmektedir. Bu sayede istenilen tüm verilere web üzerinden kolaylıkla erişilebilmekte, bulunulan konumdan mezara en yakın güzergâh saptanarak ve cenaze ile ilgili detaylı bilgiler vatandaşa hem bilgisayar ekranından gösterilip hem de bir çıktı olarak verilebilmektedir. Ayrıca bu sistem sayesinde ölen kişilerin tıbbi ölüm nedenleri, kadın-erkek-çocuk oranları, yaşları ve doğum ve ölüm yerleri vb. istatistik bilgileri erişim sağlanabilmektedir (Akan, 2018).

#### 4.5. Mezarlıkların Yönetimi ile İlgili Mevzuat

Mezarlıklarda uygulanan yönetmelikler içerisinde yer alan maddelerin, saha uygulamasında gerçekten uygun gerekler doğrultusunda yapılıp yapılmadığının denetimi, esasen mezarlıkların iç denetimini oluşturmaktadır. Örneğin; münferit bir mezar derinliğinin 1.5 m olup olmadığı hususunun sahada görevli denetim personeli tarafından ilgili yasa ve yönetmelikler çerçevesinde denetiminin yapılması, iç denetimin ilgilendiği konular arasında yer almaktadır. Mezarlıklarla ilgili söz konusu mevzuat Resmi Gazete’de yayımlanmış olup, aşağıda görüldüğü üzere kronolojik sıralanarak özetlenmiştir:

- 03.04.1930 tarihli, 1580 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan “Belediye Mezarlıkları Nizamnamesi”: Toplam 42 madde ve 8 fasıldan oluşmuştur.
- 5393 Sayılı “Belediye Kanunu”: 03.05.1985 tarihinde çıkarılan 5393 sayılı Kanun’un 14, 60 ve 78 inci maddelerinde belediyelerin görev ve sorumlulukları arasında yer alan mezarlıklarla ilgili, mezarlık yerlerini kurmak ve işletme görevinin belediyelere verilmiş olduğu hükmolunmuştur.
- 3998 Sayılı “Mezarlıkların Korunması Hakkında Kanun”: Mezarlıkların mülkiyetinin belediyelere ait olduğu; mezarlıkların korunmasının mesai saatleri dahilinde belediyelere, mesai saatleri dışında ise kolluk kuvvetlerine ait olduğu ve mezarlıkların inşası hususunun ilgili belediyelerce yerine getirileceği hüküm altına alınmıştır.
- 5216 Sayılı “Büyükşehir Belediyesi Kanunu”: 10.07.2004 tarihli Büyükşehir Belediye Kanunu’nun mezarlıklarla ilgili 7(s), 24(h) ve ek madde-2’de mezarlıkların tesisi ve işletilmesi görevinin büyükşehir Belediyeleri’ne bırakıldığı hükmü yer almaktadır.
- 27467 Sayılı “Mezarlık Yerlerinin İnşası ile Cenaze Nakil ve Defin İşlemleri Hakkında Yönetmelik”: 19.01.2010 tarihli Resmi Gazete’de Sağlık Bakanlığı tarafından yayınlanarak yürürlüğe giren bu yönetmelikle mezarlıkların tesis edilmesi ve işletilmesi hususu son halini almıştır. Yönetmelik 45 madde ve 6 ekten ibaret olup, temel olarak bir uygulama yönetmeliği özelliğini taşımaktadır.
-

- 6360 Sayılı Kanun: 12.11.2012 tarihli Büyükşehir Belediyeleri Kanunu'nda değişiklik yapılmasına dair çıkarılan 6360 sayılı Kanun'da, mezarlık alanlarıyla ilgili olarak büyükşehir Belediyesi sınırları il sınırları haline getirilmiştir.



## **BÖLÜM 5**

### **BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNDE MEZARLIKLAR DAİRE BAŞKANLIĞI VE BAĞLI BİRİMLERİNİN GÖREV, YETKİ ve SORUMLULUKLARININ İÇ DENETİM MEKANİZMASI YOLUYLA VERİMLİLİĞİN SAĞLANMASI: BİR BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ ÖRNEĞİ**

#### **5.1. Büyükşehir Belediyesi İç Denetim Birim Başkanlığı**

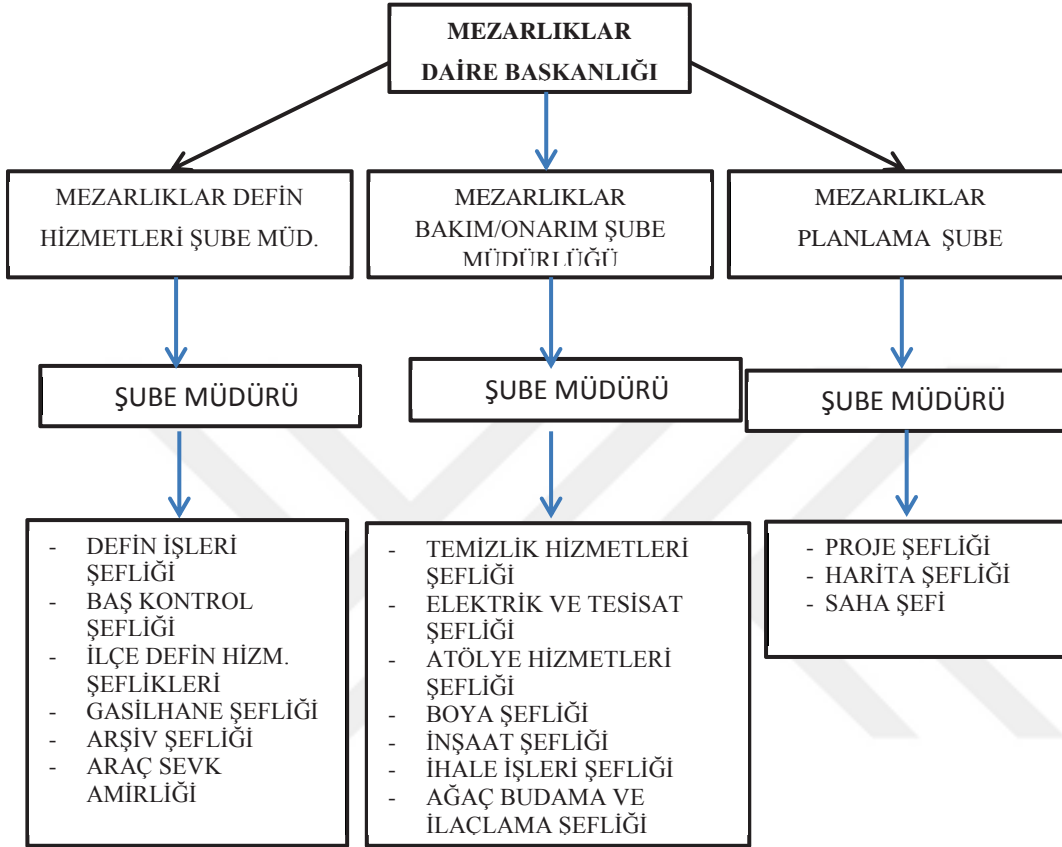
Büyükşehir Belediyesi bünyesindeki İç Denetim Birim Başkanlığı tarafından birimin yönetim, iş ve işleyişi çerçevesinde, iç denetçilerin ve belediye başkanının konuyla alakalı görev, yetki ve sorumluluklarının tanımlandığı bir yönerge hazırlamaktadır. Bu yönergenin kapsamına göre iç denetim birimi; belediye bünyesinde gerçekleştirilen faaliyetlerin önceden belirlenmiş olan plan, program, politika ve mevzuat çerçevesinde yürütülmesi ve mevcut kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması, faaliyet raporlarından elde edilen bilgilerin eksiksiz, doğru, şeffaf, güvenilir ve zamanında ulaşılabilir olmasını sağlamayı amaçlamaktadır. Bu bağlamda iç denetim biriminin görevi; Büyükşehir Belediyesinin tüm birimlerinin risk yönetimi, iç denetimi ve yönetim sürecinin verimli, etkin ve yeterli olup olmadığının değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yardımcı olmaktır (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Md.5).

İç Denetim Birim Başkanı doğrudan Büyükşehir Belediyesi Başkanı'na bağlıdır. Yalnızca Başkan'dan emir alarak görevini yerine getirmektedir.

#### **5.2. Mezarlıklar Daire Başkanlığı Teşkilat Yapısı**

Mezarlıklar Daire Başkanlığı, Büyükşehir Belediyesi teşkilatının bünyesi içerisinde yer bularak Büyükşehir Belediye Başkanı'nın gözetimi ve kontrolü altında ve bunun yanı sıra Genel Sekreter Yardımcılığı'na bağlı olarak ilgili mevzuat hükümleri dahilinde, kendilerine verilmiş olan vazifeleri gerçekleştirmektedir. Mezarlıklar Daire Başkanlığı'nda Daire Başkanı ve başkanlığa bağlı Mezarlıklar Defin

Hizmetleri Şube Müdürlüğü, Mezarlıklar Bakım/Onarım Şube Müdürlüğü ve Mezarlıklar Planlama Şube Müdürlüğü olmak üzere üç şube müdürlüğü ve bu şubelere bağlı şeflikler bulunmaktadır (Şekil 5.1).



**Şekil 5.1.** Büyükşehir Belediyesi Mezarlıklar Daire Başkanlığı Organizasyon Şeması (Yazar tarafından uyarlanmıştır)

### 5.2.1. Mezarlıklar Daire Başkanı'nın Görev, Yetki, Sorumlulukları ve Denetimi

- Mezarlıklar Daire Başkanı; Büyükşehir Belediye Başkanı, Genel Sekreter ve Genel Sekreter Yardımcısı'ndan almış olduğu emir ve direktifler ile Belediye Meclisi ve Belediye Encümeninin vermiş olduğu kararları ve ilgili mevzuatta yer alan hükümleri yerine getirir.
- Diğer daire başkanlıkları ile beraber gerçekleştirilecek olan projelerde entegrasyonu sağlar.
- Daire Başkanlığı içerisinde görev alacak memur ve işçilerin görev dağılımını, yetki ve sorumluluklarını düzenler.

- Daire Başkanlığı'na gelen evrakların ve görevlerin ilgili şube müdürlüklerine dağıtımının gerçekleştirilmesini sağlayarak, ilgili iş ve işlemlerin denetlenmesini ve onamasını yapar.
- Stratejik Plan ve Performans Programı faaliyetlerini yürütür.
- Mali kaynakların etkili ve verimli şekilde kullanılması ve en iyi faydayı sağlayacak şekilde bütçenin hazırlanmasını sağlar.
- Yürütülen her çeşit çalışmanın belgelendirilmesini sağlar ve onar.
- Personelin yaptığı çalışmaları denetler, özlük haklarının yasal boyutta gerçekleştirilmesini sağlar ve çıkabilecek problemlerin giderilmesine yönelik çözümler üretir.
- İş güvenliği ve sağlığı konusunda gerekli olan işlemlerin yürütülmesini sağlar.

Mezarlıklar Daire Başkanı, yalnızca Genel Sekreter Yardımcısı tarafından idari olarak denetlenmektedir.

#### **5.2.2. Mezarlıklar Defin Hizmetleri Şube Müdürlüğü Görev, Yetki, Sorumlulukları ve Denetimi**

Büyükşehir Belediyesi teşkilatı içerisinde bulunan Mezarlıklar Daire Başkanlığı bünyesinde kurulmuş olan Defin Hizmetleri Şube Müdürlüğü; Büyükşehir Belediye Başkanı'nın gözetimi ve kontrolünde ve ilgili mevzuat hükümleri dahilinde defin hususunda belediyeye verilmiş vazifeleri gerçekleştirir.

Defin Hizmetleri Şube Müdürlüğü'nün asıl görevi; cenazenin cenaze sahiplerinden alınmasına müteakip mezarlığa defnedilmesi, muhafaza edilmesi ve kayıtlarının tutulması sürecini kapsamaktadır.

- Haftalık, aylık ve yıllık olarak faaliyet raporlarını, stratejik planını ve yıllık harcama bütçesini hazırlama işlerini yürütür.
- Mezar yerine ait belgeleri ve mezarlık yerinin yapısal niteliklerini kontrol eder.
- Şubenin personel ihtiyacına yönelik sayıları tespit eder.
- Yalnızca Belediye tarafından tescil edilmiş alanlar dışında cenaze defin edilmemesini sağlar.
- Cenaze hizmetleri için gerekli bulunan araç, gereç ve ekipmanların temini ile bunların satın alınmasına yönelik çalışmaları yürütür.



- Belediye mülki sınırları dahilindeki cenazelerin gömülmesi için gerekli olan cenaze aracı, gasilhane, morgları ve gerekli levazımatı temin eder.
- Nakl-i gubur (mezar nakli) işlemlerini yasalar riayet ederek gerçekleştirir.
- Ücret karşılığı kullanım hakkı verilmiş olan mezar yerleri hiçbir şekilde bir başkasına devredilemez.
- Satın alınan mezar yerlerinde defin tarihini takiben bir yıl içerisinde, mezarın kaybolmasını önleyecek şekilde, üst sınırlarını belirlemek amacıyla inşaat yaptırılmasına onay verir.
- Müdürlük tarafından ölüm anından önce cenazeye ait mezar satışı aşağıdaki durumlarda yapılır.
  - a. Eş yanı mezarlar,
  - b. Aile kabristanları,
  - c. Bir istisna olarak eş yanı satışı yapılan mezarlara, ancak mezar satışı yapılan eşler defnedilebilir.
  - ç. Mezar sahipleri sahip oldukları saha sınırları haricinde merdiven, oturak gibi yapısal faaliyetlerde bulunamazlar. Yapılması durumun yasal müeyyide ile karşılaşılır.
  - d. Mezarlıklardaki satış ücret tarifesi; Büyükşehir Belediye Meclisi'nin kararı ile her yıl yeniden belirlenir.
- Her mezarlıkta defnedilen kişilerin kişisel verileri bir ölü kayıt defterlerine kaydedilir ve aynı kayıtlar Büyükşehir Belediyesi bilgisayar ortamında kayıt altına alınır.
- Mezar üst yapısında yapılması gerekenleri yaptırır ve denetler.
- Defin Hizmetleri Şube Müdürlüğü personeli herhangi bir ad altında ücret, bahşiş ya da hediye kabul edemez. Edenler hakkında yasal işlem başlatılır.
- Üste gömü işlemlerinde ya da aile kabristanlarında mezar açma ve kapatma hizmeti Şube Müdürlüğü personeli tarafından yapılır.
- Cenaze hizmetleri olmazsa olmaz bir hizmet niteliğinde olmasından dolayı, gerektiğinde diğer belediye birimlerinden yardım sağlamakla yükümlüdür.

- Cenaze sahiplerinin kabristan ziyaretleri esnasında huzuru sağlamak amacıyla gerekli güvenlik tedbirlerini alır. Güneş battıktan sonra kabristanın kapıları kapatılır.
- İş sağlığı ve güvenliği tedbirlerinin alınmasını sağlar.
- Mevcut kaynakların en verimli şekilde kullanımına gayret eder.

Yapılan tüm iş ve işlemler Mezarlıklar Daire Başkanı'nın idari denetimi sorumluluğundadır.

### **5.2.3. Mezarlıklar Bakım ve Onarım Şube Müdürlüğü Görev, Yetki, Sorumlulukları ve Denetimi**

Mezarlıklar Bakım ve Onarım Şube Müdürlüğü'nün asıl görevi; kabristan alanlarının temizliği, yol, duvar, idari bina gibi yapısal faaliyetlerinin gerçekleştirilmesidir.

- Şubenin personel ihtiyacına yönelik sayıları tespit eder.
- Haftalık, aylık ve yıllık olarak faaliyet raporlarını, stratejik planını ve yıllık harcama bütçesini hazırlama işlerini yürütür.
- Şube Müdürlüğü bünyesinde bulunan kabristan alanlarında fiziki ve yapısal imalatların yapılması, mevcut olanların bakım ve onarımlarının gerçekleştirilmesi hizmetlerinden sorumludur.
- Şube Müdürlüğü'ne bağlı mezarlık alanlarında; yabancı ot temizliği, çöp ve moloz temizliği, ağaçlandırma ve yeşil alan çalışmalarının yapılmasını sağlar.
- Bakım ve onarım işlerinde gerekli olacak araç ve makinelerin temini işlemlerini gerçekleştirir.
- Büyükşehir Belediyesi bünyesindeki diğer şube müdürlüklerinden gelen faaliyet taleplerine uygun çalışma programı hazırlar ve yürütür.

Yürütmüş olduğu tüm faaliyetler; Mezarlıklar Daire Başkanı'nın idari denetimi sorumluluğundadır.

#### **5.2.4. Mezarlıklar Planlama Şube Müdürlüğü Görev, Yetki,**

##### **Sorumlulukları ve Denetimi**

Mezarlıklar Planlama Şube Müdürlüğü'nün asıl görevi; kabristan alanlarının planlanması ve sahaların Belediye adına tescil işlemlerini sağlar (.

- Orman İdaresi'nden devralınacak yeni kabristan alanlarının izin irtifak çalışmalarını yapar.
- Yeni mezarlık alanlarının kurum/kuruluş görüşleri ile Hıfzıssıhha Kurulu kararının edinilmesi çalışmalarını yürütür.
- Mezarlık alanlarında idari bina, gasilhane binaları, lahitli ve lahitsiz kabir yerleri, çeşme tesisleri, kabristan ihata duvarları, aile mezar yerleri, su tesisatları, elektrik sistemi vb. ihtiyaçların projelendirilmesi çalışmalarını yürütür.
- Mezarlık alanlarındaki kapsamlı tadilat çalışmalarını yapar ya da yaptırır.
- Yeni mezarlık yerlerinin belirlenmesi sürecinde ilgili kurum ve kuruluşlarla gerekli işbirliğini organize eder.
- Kabristan içerisindeki hayrat çeşmelerinin izin ve yapım işlemlerini yürütür.
- Haftalık, aylık ve yıllık faaliyet raporları, satın alma, yıllık bütçe ve stratejik plan çalışmalarını yapar.
- Şube Müdürlüğü'ne gelen müracaatları değerlendirir.
- Büyükşehir Belediyesi'ne bağlı diğer Müdürlüklerden gelen talepler doğrultusunda gerekli işlemlerin yapılmasını sağlar.

Yapmış olduğu tüm çalışmalardan Mezarlıklar Daire Başkanlığı'na karşı sorumludur (T.C. İzmir Büyükşehir Belediyesi Başkanlığı, Mezarlıklar Daire Başkanlığı, Mezarlıklar, Planlama Şube Müdürlüğü, Görev, Sorumluluk ve Yetki Esasları Yönergesi 2016).

#### **5.3. Araştırmanın Yöntemi**

Bu bölümde araştırmanın yöntemi ile ilgili olarak; araştırmanın modeli, evren ve örnekleme, veri toplama araçları, verilerin toplanması ve verilerin analizi gibi metodolojik bilgilere yer verilmiştir.

### **5.3.1. Araştırma Modeli**

Araştırmada; nitel araştırma yönteminden faydalanılmıştır. Nitel araştırma, çeşitli konulardaki bilgi, düşünce, bakış açısı, davranış ve tutumların ve bunların olması muhtemel sebeplerinin görsel ve sözlü iletişim raporlarının incelenerek araştırılmasını ifade etmektedir. Kuram oluşturmayı amaçlayan nitel araştırma, toplanan verileri birbirleriyle ilişkilendirerek farklı sonuçlara ulaşmayı sağlayan bir modelleme çalışmasıdır. Nitel araştırmanın özelliklerini; doğal ortama duyarlılığının olması, araştırmacının katılımcı rolü, konuya bütüncül olarak yaklaşımı, algıların ortaya konması, araştırma tasarımında esnek olması şeklinde sıralamak mümkündür (Yıldırım ve Şimşek, 2000).

Bu araştırmada; var olan bir veya birden fazla durumun incelenmesi adına nitel araştırma yöntemlerinden durum çalışması (örnek olay) kullanılarak desenlenmiştir. Durum çalışması tek bir varlık ya da olgunun bütün olarak betimlemesini ve analizini ifade eder (Merriam, 2013). Çalışılan olgunun kendi içerisinde kolaylıkla ayırt edilemediği hallerde, araştırmacının gerçek yaşam olaylarını anlamlı ve bütüncül bir şekilde belirlenmesini sağlayan bir tekniktir. Durum çalışması; güncel bir olayı detaylı tümünü kapsayacak şekilde gerçek dünya perspektifinden ele almayı amaçlamaktadır. Bu yöntemde veri toplama aracı olarak; kayıt, mülakat, katılımcı ve katılımsız gözlem ve anket, doküman analizlerinden faydalanılmaktadır (Deveci ve Deveci, 2018). Araştırmada; iç denetçilerin Mezarlıklar Daire Başkanlığı'na bağlı mezarlıklarda yürütülen iş ve işlemlerin ilgili yasa ve yönetmelikler çerçevesinde yapılıp yapılmadığı hususunda belirtmiş oldukları düşünce ve görüşlerinin yorumlanabilmesinde bu desenin seçilmesi uygun görülmüştür.

### **5.3.2. Araştırmanın Evren ve Örneklemi**

Araştırmanın evrenini Türkiye'deki Büyükşehir Belediyeleri'ne bağlı Mezarlıklar Daire Başkanlıkları, araştırmanın örneklemini ise bir Büyükşehir Belediyesi Mezarlıklar Daire Başkanlığı oluşturmaktadır.

### **5.3.3. Katılımcı Bilgileri**

Çalışma, araştırmaya konu olan Büyükşehir Belediyesi'nde görevli 10 iç denetçinin katılımı ile gerçekleştirilmiştir. İç denetçilerin seçiminde kolay ulaşılabilir olması göz önünde bulundurulmuştur.

**Tablo 5.1.** Katılımcıların Demografik Özellikleri

<b>Katılımcılar</b>	<b>Yaş</b>	<b>Eğitim Durumu</b>	<b>Çalışma Yılı</b>
<b>A</b>	<b>46</b>	<b>Üniversite</b>	<b>15</b>
<b>B</b>	<b>43</b>	<b>Üniversite</b>	<b>12</b>
<b>C</b>	<b>54</b>	<b>Üniversite</b>	<b>24</b>
<b>D</b>	<b>61</b>	<b>Üniversite</b>	<b>29</b>
<b>E</b>	<b>57</b>	<b>Üniversite</b>	<b>19</b>
<b>F</b>	<b>48</b>	<b>Üniversite</b>	<b>16</b>
<b>G</b>	<b>52</b>	<b>Üniversite</b>	<b>17</b>
<b>H</b>	<b>56</b>	<b>Üniversite</b>	<b>21</b>
<b>I</b>	<b>56</b>	<b>Üniversite</b>	<b>18</b>
<b>İ</b>	<b>47</b>	<b>Üniversite</b>	<b>17</b>

#### **5.3.4. Veri Toplama Araçları**

Araştırma yöntemi seçilirken, daha önce yapılmış akademik çalışmalardaki benzer uygulamalar örnek alınarak, ilk etapta yurt içi ve yurt dışı literatür taraması yapılmıştır. Araştırma kaynaklarından bir kısım faaliyet raporları ve değerlendirme sonuçları ile iç denetçi mütalaaları yalnızca Büyükşehir Belediye Başkanı ile paylaşıldığından tarafımızca bu bilgilerin tamamının edinilmesi mümkün olamamaktadır. Bu nedenle araştırmacının gözlemleri yanı sıra, verilerin açıklık ve kesinlik kazanması açısından nitel araştırma yöntemlerinden yüz yüze görüşme tekniği uygun görülmüş ve önceden veri toplama aracı olarak yarı yapılandırılmış ve 12 sorudan oluşan görüşme formu hazırlanmıştır.

Görüşme; kişisel görüşleri, deneyimleri, duyguları ve düşünceleri tespit etmek için kullanılacak oldukça etkili bir yöntemdir. Görüşmelerde kullanılan ana yöntem sözlü iletişimdir. Görüşme dikkatlice planlanmalıdır. Aşağıda, planlama sürecinde dikkate alınması gereken bazı önemli noktalar listelenmiştir. (Kaptan, 1998: 144):

- Görüşme kimlerle yapılacağıın tespiti,
- Örneklemin tespiti,
- Ne tür bilgilerin kullanılacağıın tespiti,
- Görüşmenin gerçekleşeceği yer ve saatinin tespiti,
- Görüşmeden edinilen sonuçların nasıl yorumlanacağı

Görüşme esnasında görüş ve değerlendirmelerin tamamı, katılımcıların da izni alınarak cihaz ile ses kaydı gerçekleştirilmiş sonrasında deşifre edilmiştir.

Katılımcıların bu görüş ve değerlendirmeleri bu araştırmanın verisi olarak yorumlanmış ve yazıya dökülmüştür.

Yarı yapılandırılmış görüşme tekniğinde görüşmeciye sorulacak soruların önemli bir kısmı hazırlanır. Araştırmacı araştırma esnasında bu soruları yöneltir, araştırmanın seyrine görüşmecinin durumuna göre ek sorular yönlendirebilir (Yüksel vd., 2007: 8). Araştırmada kullanılan yarı yapılandırılmış görüşme soruları şu şekildedir.

1. İç denetim kavramını nasıl açıklarsınız?
2. Üst yöneticileriniz ile olan ilişkinizi nasıl açıklarsınız?
3. İç denetim faaliyetlerinin şeffaflığı, hesap verilebilirliği ve yeterliliği konusunda ne düşünüyorsunuz?
4. Mezarlıklar Daire Başkanlığı'nı ne kadar sıklıkla denetliyorsunuz?
5. İç denetime tabi olacak Mezarlıklar Daire Başkanlığı bünyesindeki üç ayrı şube müdürlüğü bütçe kullanımında bağımsız mıdır?
6. Mezarlıklar Daire Başkanlığı'na bağlı şube müdürlüklerinde gerekli denetimlerin yapılması, yeterliliği ve etkililiği açısından görüşleriniz nelerdir?
7. Mezarlıklar Daire Başkanlığının personel yönetim yaklaşımı açısından görüşleriniz nelerdir?
8. Cenaze yakınları tarafından getirilen ölüm raporları personel tarafından bilgisayara aktarılmaktadır. Bu belgelerdeki bilgilerin tam ve güvenilirliğinin denetlemesi yapılıyor mu?
9. Mezarlıklarda üste gömü yapılması gerektiğinde gerekli kriterleri taşıyıp taşımadığının denetimi yapılıyor mu?
10. Mezarlıklar Planlama Müdürlüğü tarafından projelendirilen yeni bir mezarlık alanında, Mezarlıklar Bakım Onarım Şube Müdürlüğü'nün saha uygulaması ile projenin uyumluluğunun olup olmadığı denetleniyor mu?
11. Mezarlıklar Bakım Onarım Şube Müdürlüğü'nce satın alınan tüm malzeme ve ekipmanların kullanılıp kullanılmadığının denetlemesi yapılıyor mu?
12. Mezarlıklar Daire Başkanlığına bağlı şube müdürlüklerinin yürütmüş olduğu çalışmalar şu anki mevcut durumuyla yeterli midir? Yeterli değilse bir iç denetçi bakışıyla bu çalışmaların iyileştirilmesi yönünde ne gibi öneriler getirilebilir?

### **5.3.5. Verilerin Toplanması**

Araştırmanın verileri, gerekli izinler alınarak yarı yapılandırılmış görüşmeler aracılığıyla katılımcıların ofislerinde birebir gerçekleştirilmiştir. Her görüşme yaklaşık 15 dakika sürmüştür. Araştırmamızın temelini oluşturacak bilgilerin alınacağı görüşme esnasında göz önünde bulundurulması gereken hususları şu şekilde sıralamak mümkündür:

- Öncelikle yapılan çalışma ile ilgili olarak, çalışmanın konusu hakkında katılımcılara bir ön bilgi verilmiştir.
- Katılımcılara; hazırlanan soruların Büyükşehir Belediyesi politikalarına ters düşmeyecek şekilde, yalnızca bilimsel amaca yönelik olduğu belirtilmiştir.
- Görüşmeyi zaman ayırarak kabul ettikleri ve kendilerine sorulan sorularla ilgili bilgiyi paylaştıkları için katılımcılara teşekkür edilmiştir.

Görüşme esnasında görüş ve değerlendirmelerin tamamı, katılımcıların da izni alınarak cihaz ile ses kaydı gerçekleştirilmiş sonrasında deşifre edilmiştir. Katılımcıların bu görüş ve değerlendirmeleri bu araştırmanın verisi olarak yorumlanmış ve yazıya dökülmüştür.

### **5.3.6. Verilerin Analizi**

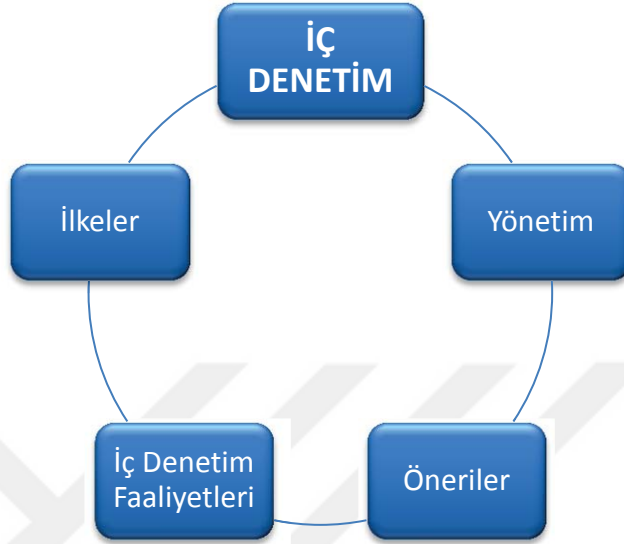
Çalışma; katılımcı görüşlerinden örnekler vererek yorumlanmaya çalışılacaktır. Bu nedenle betimsel analiz tekniği kullanılması uygun görülmüştür.

Betimsel analiz, nitel verilerin önceden belirlenmiş bir çerçeve içerisinde işlenmesini, bulguların tanımlanmasını ve tanımlanan bulguların yorumlanmasını kapsamaktadır (Yıldırım ve Şimşek, 2011). Bu bağlamda araştırmanın amaçları doğrultusunda veriler betimsel analiz tekniği kullanılarak analiz edilmiştir. Bulgular, katılımcıların görüşlerinden birebir doğrudan alıntılar yapılarak desteklenmiştir.

## **5.4. Bulgular**

Bu araştırmada Büyükşehir Belediyeleri'nde Mezarlıklar Daire Başkanlığı bünyesinde gerçekleştirilen iç denetim faaliyetlerinin, mezarlıkların işletilmesi ve verimli kullanılması üzerindeki rolü ve etkilerinin incelenmesi amaçlanmıştır. Araştırmanın verileri yarı yapılandırılmış görüşmeler yoluyla toplanmış ve analiz edilmiştir. Katılımcıların görüşleri araştırmanın alt amaçları doğrultusunda temalar ve alt temalar halinde incelenmiştir.

Araştırma kapsamında oluşturulan temalar Şekil 5.2’de sunulmuştur. Araştırma kapsamında oluşturulan temalara katılımcıların görüşlerinden doğrudan alıntılarla desteklenerek yer verilmiştir.



Şekil 5.2. Temalar

#### 5.4.1. İç Denetim

İç denetim kavramının açıklanmasına yönelik görüşler incelendiğinde katılımcıların mevzuata benzer yanıtlar verdikleri görülmektedir. Bu benzer yanıtlara rağmen vurguladıkları noktaların farklılaşması göze çarpmaktadır. Bu noktada katılımcılar iç denetimin kılavuzluk, danışmanlık, değerlendirme, yol haritası oluşturma, kurumsal değeri artırma, suç teşkil eden durumların raporlanması gibi çeşitli işlevlerinin altı çizilmiştir. İşlevler açısından ise çoğunlukla gelişim, etkililik, verimlilik gibi işlevlerle öne çıkarken, üst yönetime olumsuz anlamda raporlamanın gerçekleştirilmesi işlevi de ifade edilen noktalar arasındadır. Katılımcıların görüşlerinden örnek ifadeler şu şekildedir:

Kurumun faaliyetlerini en iyi şekilde yani verimli en etkin bir şekilde yürütebilmesi için onlara uygun yol haritaları vermek, mevcut işlemlerinde yasa ve yönetmeliklere uygun bir şekilde ilerleyip ilerlemediğini kontrol etmektir. (Katılımcı D)

İç denetim, kurumun faydası için riskleri hafifletmek üzere iş akışlarının kural ve kanunlara uygun olarak en etkili ve verimli bir şekilde takip



edilmesini sağlayan ya da sağlayacak olan yol haritalarının ve yönlendirmelerin yapılmasıdır. Eğer iç denetim iyi yapılırsa kurumsal değeri artırma ve mevcut değeri korumanın bir parçası olarak, bu güvenceyi sağlar. (Katılımcı E)

İç denetim, kurumumuzun harcamalarının ardından yasal uygunluk denetiminin yapılması, mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetiminin yapılması ve önerilerde bulunulması ile kamu kurumunda üretilen her türlü bilginin doğruluğunun denetlenmesi iş ve işlemleridir. Ayrıca suç teşkil eden durumların tespit edilip üst yöneticilere bildirilmesi de bu kavramın içindedir. (Katılımcı G)

#### **5.4.2. Yönetim**

İç denetim açısından katılımcıların üst yönetimle olan ilişkilerine yönelik görüşleri incelenmiştir. Yönetim ile ilişkilerin çoğunlukla mevzuat çerçevesinde yapılandığı görülmektedir. Katılımcılar bu durumu, resmiyet, kanunlar, yönetmelikler, ciddiyet ve devlet terbiyesi gibi ifadelerle açıklamaktadır. Ancak katılımcıların bir kısmı ise bu ilişkiyi aile kavramına göndermede bulunarak, sevgi saygı çerçevesinde yürütüldüğünü, ayrışmaların bu doğrultuda ortaya konulduğu ve uzlaşmaya varıldığı belirtilmiştir. Bu noktada hoşgörü, dürüstlük ve paylaşım gibi değerlerin varlığı yansıtılmıştır. Buna ek olarak bazı katılımcıların üst yönetime ulaşmalarının bazı zamanlar zor olduğunu da vurgulamışlardır. Bunun nedenini de yöneticinin çok yoğun olmasından kaynaklandığı şeklinde ifade etmişlerdir. Katılımcıların yönetim ve ast-üst ilişkilerine dair görüşlerinin farklılaşmasını yansıtabilecek örnek ifadeleri aşağıda sunulmuştur. Daşkaya (2014) çalışmasında

Üst-ast ilişkileri neyi gerektiriyorsa o şekilde ilişkilerimiz sürmektedir.  
(Katılımcı A)

Resmiyet ve kanunlar çerçevesinde bir iş ilişkisidir. (Katılımcı B)

Bir aile gibi çalışıyoruz, birbirimize saygı ve dürüstlük çerçevesinde işlerimizi yapıyoruz. Tabi ki her zaman fikir beraberliği olmayabiliyor, bu durumlarda konuları derinlemesine birbirimizle paylaşarak fikirlerimizi ortaya koyuyor, en doğrusunu yapmaya gayret ediyoruz. (Katılımcı D)

Üst yöneticilerimizle, ilgili memur kanun ve yönetmelikleri çerçevesinde, tarafımıza verilen görevleri yerine getirerek, üstümüze düşenleri iyi niyet

ve saygı çerçevesinde yaparak irtibatlı bir şekilde çalışılmaktadır.  
(Katılımcı I)

Karşılıklı saygı ve iyi niyet çerçevesinde, yani iyi ilişkiler içindeyiz.  
(Katılımcı İ)

### 5.4.3. İlkeler

İç denetim faaliyetlerinin genel anlamda *şeffaflık*, *hesap verilebilirlik* ve *yeterlilik* gibi ilkelere uygun gerçekleştirilmesine yönelik görüşler bu temada ele alınmıştır. Katılımcıların görüşleri incelediğinde ise, büyük çoğunluğun iç denetim faaliyetlerinin ilkelere uygunluk açısından görüşlerinin olumsuz yönde benzerlik gösterdiği sonucuna ulaşılmıştır. Bu ilkelerden ise özellikle şeffaflık ve yeterlilik konusunda şüphelerin olduğu söylenebilir. Katılımcıların küçük bir kısmı faaliyetlerin şeffaf, hesap verilebilir ve yeterli şekilde yürütüldüğüne inanmaktadır. Katılımcıların ilkelere uygunluk konusunda verdiği yanıtlar aşağıda yer almaktadır.

Şeffaflık ve hesap verilebilirlik çerçevesinde gerçekleştiriliyor, ancak denetimlerin yeterliliği hususunda endişeliyim. (Katılımcı A)

Şeffaflık tam olarak gerçekleşmeyebilir ancak hesap verilebilir ve yeterli seviyede olduğuna inanıyorum. (Katılımcı B)

Tam bir yeterliliğe sahip olduğumu düşünmüyorum. (Katılımcı C)

Bence şeffaflık konusunda ve hesap verilebilirlik konusunda sıkıntı yok, ancak yeterlilik konusunda emin değilim. (Katılımcı D)

Bazı sıkıntılar olsa da, olabildiğince şeffaf ve hesap verilebilir olduğumu düşünüyorum. Ama yeterliliği hususunda imkânlar dahilinde olduğumu söyleyebilirim. (Katılımcı F)

Kesinlikle yeterli olduğumu söyleyebilirim. (Katılımcı İ)

Katılımcıların büyük çoğunluğunun olumsuz görüşleri ile birlikte uygunluğun sağlanabilmesi bağlamında iç denetçi sayısının arttırılmasına yönelik önerileri bulunmaktadır. Bu önerinin benzer şekilde denetim sıklığı alt temasında da tekrarlandığı bilinmektedir.

Yapılan bu faaliyetler, herkese açık, incelenebilir, şeffaflık ve tam bir yeterlik çerçevesinde yapılmaktadır. Ancak denetimci sayısının artması

neticesinde, denetim sıklıklarının arttırılması ve konuların daha derinlemesine mercek altına alınması sağlanabilir. (Katılımcı I)

#### 5.4.4. İç Denetim Faaliyetleri

Araştırma kapsamında Mezarlıklar Daire Başkanlığı'nda gerçekleştirilen iç denetim faaliyetlerine yönelik farklı konularda katılımcıların görüşlerine başvurulmuştur. Bu görüşler incelendiğinde ise araştırmanın alt amaçları doğrultusunda çeşitli alt temalar altında incelenmesi uygun görülmüştür. Bu açıdan iç denetim faaliyetleri *denetim sıklığı, bütçe, verimlilik, personel, evrak/arşiv, gömü işlemleri, saha uygulaması ve ayniyat* olmak üzere sekiz alt temada ele alınmıştır. Bu sekiz alt tema Şekil 5.3'de sunulmuştur.



Şekil 5.3. İç Denetim Faaliyetleri Alt Temaları

##### 5.4.4.1. Denetim Sıklığı

Katılımcıların Mezarlıklar Daire Başkanlığı'nın ne sıklıkta denetlendiğine ilişkin görüşlerinde bir uyuşma bulunmamaktadır. Kimi katılımcılar denetlemelerin rutin aralıklarla, yılda bir ya da 2-3 yılda bir olacak şekilde denetlendiğini ileri sürerken; kimisi belirli bir aralığın olmadığını ihtiyaç veya talep doğrultusunda denetimlerin yapıldığını belirtmektedir. Bu konuda en son yapılan denetim tarihine yönelik farklı görüşlerle karşılaşmıştır. Bazı katılımcılar, en son denetimin 3-4 sene önce veya geçen sene yapıldığını düşünmektedirler. Katılımcıların çelişen görüşleri ise aşağıdaki şekilde örneklendirilebilir.

Çok sık değil. Belki yılda bir. (Katılımcı A)

Gerek duyulan zaman aralıklarında ama en son geçen sene yapılmıştı.  
(Katılımcı B)

En son 3 - 4 yıl önce denetlemiştik, rutin bir sıklığı yok. (Katılımcı E)

Saniyorum 2-3 yılda bir oluyor, ancak üst makamların talebi doğrultusunda, ihtiyaca binaen her an denetim yapılabilir.(Katılımcı G)

Bu görüşlerin yanı sıra denetimlerin sıklığının artırılması gerektiğine yönelik görüşler de beyan edilmiştir. Bunun ise ancak denetçi sayısının arttırılabilmesi ile mümkün olacağı söylenmektedir. Katılımcılardan birinin bu duruma dair görüşü ise şu şekildedir.

Rutin aralıklarla bir denetim faaliyeti yerine, olay ve sorun odaklı denetimler yapılmaktadır. Şayet iç denetçi sayısı daha fazla olsa belirli aralıklarla denetimin yapılması mümkün olabilir. (Katılımcı I)

#### **5.4.4.2. Bütçe**

İç denetimde üç ayrı şube müdürlüğünün bütçe kullanımında bağımsız olup olmadığına ilişkin yöneltilen sorular doğrultusunda katılımcılar neredeyse tamamı aynı yönde görüş bildirmişlerdir. Katılımcıların görüşleri bütçelerin bağımsız olduğu yönünde ağırlıklı iken, bir kısmı bağımsız olması gerektiği yönündedir. Yalnızca bir katılımcı bu konuya ilişkin herhangi bir denetimin yapılmadığını işaret etmiştir. Bu bağlamda katılımcıların benzer görüşleri şu şekilde örneklendirilebilir.

Evet, bağımsızdır. (Katılımcı B)

Bunun denetimini hiç yapmadık. (Katılımcı E)

Evet bağımsız olmalıdır. (Katılımcı G)

#### **5.4.4.3. Verimlilik**

Bu alt temada katılımcıların görüşleri doğrultusunda iç denetim faaliyetlerinin ne derece verimli olduğuna odaklanılmıştır. Öncelikle katılımcıların görüşleri verimlilik açısından üçe ayrılmaktadır. Büyük çoğunluğun yer aldığı bir grup katılımcı denetim faaliyetlerinin yeterli, etkili ve dolayısıyla verimli olduğunu düşünmemektedir. Bir diğer grup ise faaliyetleri yeterli ve verimli bulduklarını ifade etmekle yetinmişlerdir. Ancak bir katılımcı ise, problem durumu birime ulaştığında denetim yapıldığını ifade ederek spesifik bir görüş bildirmemeyi tercih etmiştir. Katılımcıların bu

çeşitlendirilen görüşlerinden örnekler incelenebilir.

Denetimlerin yeterli verimliliği sağlayıp sağlamadığı hususunda şüpheliyim. (Katılımcı A)

Gerekli denetimlerin yapıldığını düşünüyorum, bence yeterli ve verimliliği artırıcı nitelikte. (Katılımcı D)

Yapılan denetimler tabii ki yeterli değil çünkü yeterli personel ve zaman kısıtımız var, etkinlik de buna bağlı olarak sınırlı olabiliyor. (Katılımcı E)

Bize yalnızca problem ulaştığında gerekli incelemeleri başlatıyoruz. (Katılımcı H)

Denetimlerin yeterli olduğunu düşünen bir katılımcı aynı zamanda yapılan denetimin yüzeyselliği ve odak noktasına vurgu yapması ise çarpıcıdır.

Daire başkanlığı bünyesindeki, şube müdürlüklerinde gerekli denetimler yeterli ve etkili bir şekilde yürütülmektedir. Esasen hata bulmak üzerine odaklanılır ve yanlışın kaynağını sistemdeki problemleri, eksiklikleri ve darboğazları ele almadan, sadece odağa motive olmak yani yüzeysel olarak denetimler gerçekleştirilir. (Katılımcı I)

İç denetim faaliyetlerinin yetersiz veya verimsiz olduğuna yönelik görüşler derinlemesine incelendiğinde ise bu durumun nedenlerini nasıl algıladıkları ortaya konabilir. Bu bağlamda, zaman ve personel sayısından kaynaklanan sınırlılıklar, rutin denetim planlamasının bulunmaması, yalnızca üst makam talepleri doğrultusunda denetimlerin yapılması veya kısa süreli denetim yapılması gibi nedenlerden yapılan denetimler verimsiz bulunmaktadır. Bunun önüne geçilebilmesi için belli aralıklarla denetimlerin planlanması önerilmektedir. Katılımcıların önerileri ise aşağıda sunulmuştur.

Yeterli denetim yapılabildiğini sanmıyorum. Çünkü biz denetimlerin çoğunu olay odaklı ve üst makamların talepleri doğrultusunda yapmaktayız. Aslına bakarsanız her üç ayda bir tüm birimlerin çalışma raporlarının denetlenmesi ve yönergelerine bağlı kalıp kalmadıklarının incelenmesi gerekir. (Katılımcı B)

Yeterli olduğu kanaatinde değilim, daha sık ve uzun süreli denetimler yapılmalı (Katılımcı C)

Daha iyi denetim yapılabilir, daha detaylı olabilir, konular derinlemesine incelenebilir ancak bunları yapmak zaman ve personel kısıtı nedeniyle tam olarak mümkün olmayabiliyor. (Katılımcı F)

Bize ulaşan çok konu yok, ancak denetimlerin her zaman daha sık, mesela 3 - 4 ayda bir yapılması daha iyi olabilir. Böylece daha etkili ve yeterli bir denetim olabilir. (Katılımcı G)

#### **5.4.4.4. Personel**

Mezarlıklar Daire Başkanlığı'nın personel yönetim yaklaşımı katılımcılar tarafından ele alınmış ve görüşleri irdelenmiştir. Katılımcılara göre bu konu kendi yetki ve sorumluluk alanlarına girmemektedir. Personel çalışmalarının insan kaynakları ve daire başkanlığı koordinasyonu ile sürdürüldüğü belirtilmiştir. Bazı katılımcıların birimlerine herhangi bir sorun intikal etmesi veya üst makamların talep etmesi durumunda müdahil olabileceklerinin altını çizmiştir.

Uzmanlık alanlarının mali işler olması nedeniyle; normal şartlar altında personel ile ilgili herhangi bir müdahaleleri söz konusu değildir. Katılımcılar bu yönde görüşlerini farklı biçimlerde ifade etmelerine rağmen aynı noktada buluşmaktadırlar. Katılımcıların görüşlerinden örnek ifadeler şu şekildedir:

Bu işleri Personel Daire Başkanlığı ve Mezarlıklar Daire Başkanlığı'nın koordinasyon içerisinde yaptığını tahmin ediyorum, biz zorunlu olmadıkça müdahale etmiyoruz. (Katılımcı B)

Bu konu tamamen İnsan Kaynakları ve Eğitim Daire Başkanlığı tarafından yürütülüyor, biz çok müdahil değiliz. (Katılımcı D)

Bu hususta çok yakın bir takibimiz yok. Bu konular daha çok İnsan Kaynakları Daire Başkanlığı bünyesinde yürütülüyor, ancak büyük bir sorun oluşursa, denetimini yapıyoruz. (Katılımcı G)

Biz denetçiler daha çok mali ve bütçe konusunda uzman olduğumuz için, personel yönetiminin denetlenmesi hususunda yorum yapamıyorum. Yine de şunu diyebilirim ki çözülemeyecek problemlerde bizden kılavuzluk talep edildiğinde derhal konuya müdahale etmekteyiz. (Katılımcı H)

#### **5.4.4.5. Evrak/Arşiv**

Raporlar, evraklar ve belgelerin dosyalanması, arşivlenmesi konusunda denetim sürecinin varlığına ilişkin katılımcıların görüşlerine bu alt temada yer verilmiştir. Büyük çoğunluğun uzlaştığı görüşlere göre, bu tip konular ancak talep ve ihtiyaç doğrultusunda yapılmaktadır. Bunun dışında denetimde bu konulara yer verilmesinin fazla detaylı olacağını düşünen katılımcılar da bulunmaktadır. Katılımcıların bu konuya ilişkin görüşlerinden alıntılar aşağıda yer almaktadır.

Bize konuyla ilgili olarak üst makamlarca talepte bulunulduğunda müdahale etmekteyiz. (Katılımcı A)

Hayır, talep edilmediği sürece bu tip detay denetimlerini yapmıyoruz. (Katılımcı D)

Hayır, talep ve ihtiyaç olmadığı sürece bakılmıyor. (Katılımcı E)

Bu kadar ayrıntılı bir denetim süreci takip etmiyoruz. (Katılımcı İ)

Katılımcılardan biri her bir dosyayı incelemek yerine rastgele seçilen bir dosyayı incelemek suretiyle bir denetim gerçekleştirildiğini ancak yeterli olmayabileceğini de eklemiştir.

Her Mezarlıklar Daire Başkanlığı iç denetiminde rastgele bir örnek seçilerek bakılıyor, ancak bu yeterli olmayabilir. (Katılımcı G)

#### **5.4.4.6. Gömü İşlemleri**

Gömü işlemlerine yönelik yürütülen denetim faaliyetleri konusunda katılımcıların görüşleri incelendiğinde, evrak/arşiv alt temasına oldukça benzer şekilde iç denetim faaliyetleri kapsamında doğrudan yer verilmediği sonucuna ulaşılmıştır. Bunun sebebi olarak ise bu konuyla ilgili denetim faaliyetlerinin ancak ihtiyaç ve talep söz konusu olduğunda yapılabilmesi olarak gösterilmektedir. Bu alt temaya ilişkin görüşler şu şekildedir:

Hayır, böyle konular sadece şikâyetlere bağlı olarak değerlendirilebiliyor. (Katılımcı C)

Üste gömü defin hizmetleri kontrol şefleri ve defin hizmetleri müdürü tarafından denetlenmektedir. Biz yalnızca üst makamlar tarafından bize bir konu ileildiğinde araştırma başlatabiliyoruz. (Katılımcı D)

Hayır yapılmıyor, herhangi bir soruşturma konusu olduğunda tabii ki konuya odaklanılıyor. (Katılımcı G)

Hayır yapılmıyor, Gerekliğinde danışmanlık hizmeti verebiliyoruz. (Katılımcı H)

Katılımcıların birçoğunun bakış açısına benzer şekilde iki katılımcı, gömü işlemleri açısından hali hazırda kontrol ve denetimin daire başkanlığının kendisi tarafından yürütülmesi gerektiği vurgulanmıştır. Hatta görüşüne de yer verildiği üzere, denetimin yalnızca yanlışlık/hata söz konusu olduğunda gerçekleştirildiğinin vurgulanması oldukça ilgi çekicidir.

Bu denetim zaten Mezarlıklar Daire Başkanlığı bünyesindeki idareciler sorumluluğundadır. Şayet bir sorunla karşılaşırlarsa gerekli yol gösterici tavrı kendilerine gösteriyoruz. (Katılımcı İ)

Bu denetim sadece, konuya ilişkin bir yanlış yapıldığında denetlenebilir, yoksa tüm iş ve işlemlerin tek tek denetimini yapmamız mümkün değildir. Halihazırda zaten Mezarlıklar Daire Başkanlığı bünyesinde bir kontrol mekanizması bulunmakta ve kontrol şefi olarak tabir edilen personellerce yürütülmektedir. Ancak yine de gözden kaçırılmış bir husus olması halinde biz de konuya müdahil olabilmekteyiz.(Katılımcı I)

#### **5.4.4.7. Saha Uygulaması**

Projeler ile saha uygulaması arasında uyumun incelenmesi ve denetlenmesine yönelik katılımcı görüşleri incelenmiştir. Bu duruma ilişkin görüşlerinin denetimin bu denli teknik açıdan yapılmadığı yönünde toplandığı görülmektedir. Ancak katılımcıların bir kısmı bu denetimlerin, kendi faaliyetleri kapsamına girmediği düşünmektedir. Geri kalan kısmı ise ihtiyaç duyulursa bu tür bir denetiminde gerçekleştirilebileceği yönünde görüş bildirmektedir. Katılımcıların görüşleri ise aşağıda sunulmuştur.

Saha çalışmalarının denetimine pek girmiyoruz, ama talep ve ihtiyaç doğrultusunda konuya odaklanılabilir. (Katılımcı D)

Bu tamamen teknik bir konu olduğu için, Fen İşleri Daire Başkanlığından bir teknik destekle sorunları çözebiliyorlar. Çok sık olmamaklar birlikte gerektiğinde biz de devreye girerek rehberlik görevi yapabiliyoruz. (Katılımcı F)



Bu konuda yeterli bilgiye haiz değilim. Zira bizi çok fazla ilgilendirmedigini daha çok teknik olduğunu düşünüyorum. (Katılımcı İ)

Saha uygulaması ve projeler konusunda gerektiğinde denetimin yapılabileceği ifade edilmiştir. Fakat bu türden denetimlerin yapılabilmesi için teknik desteğe ihtiyaç olacağı da vurgulanmıştır.

Teknik konular hakkında bilimiz olmadığı için, talep doğrultusunda teknik personel desteğiyle gerçekleştirebiliriz (Katılımcı A)

Arazi çalışmalarına denetim konusunda ancak bize mühendislik desteği verilmesi durumunda gerekli incelemeleri yapabiliyoruz. (Katılımcı H)

Bunun yanında inşaat ve mimari denetimlerinin diğer birçok konuda olduğu gibi yalnızca mali açıdan gerçekleştirildiği belirtilmiştir. Denetim faaliyetlerinin yalnızca mali bir işlem olarak görülmesi, bu tür denetimlerin yapılmasının önünde bir engel oluşturmaktadır.

Biz mimari ve inşaat denetimini teknik açıdan değil genellikle ekonomik veriler üzerinden gerçekleştiriyoruz. Bu nedenle bu konuyu denetleme imkanımız yok gibi...(Katılımcı B)

#### **5.4.4.8. Ayniyat**

Birimde bulunan malzeme ve ekipmanların denetlenmesi ile ilgili sorulara verilen cevaplar ayniyat alt temasında sunulmuştur. Katılımcıların, bu konuda doğrudan herhangi bir denetimin yapılmadığı görüşündedir. Katılımcıların bir kısmı bu denetimlerin yapılamamasının nedeni olarak diğer alt temalarla paralel olarak zaman ve personel yetersizliğini işaret etmiştir.

Hayır, tümünün denetlenmesi imkânı olmuyor. Yeterli denetim personeli olmaması ve iş yoğunluğu gibi sebeplerle. (Katılımcı B)

Bu hususlarda denetimi sadece bu konuya ilişkin bir ihtiyaca cevap üretebilme amacıyla yapabiliyoruz. O kadar fazla sayıda iç denetim personeli de yok zaten. (Katılımcı D)

Bir kısım katılımcılar bu denetimin kendi birimlerinin sorumluluğunda olmadığını altını çizmektedir. Bazıları korumacı bir tavırla, hiçbir şekilde bu konunun birimin sorumluluğunda olmadığını konusunda kesin görüş bildirmektedir. Bazıları ise bu denli kesin ifadeler kullanmamış ve diğer konularda da olduğu gibi ancak sorun

bildirilmesi veya üst makamların talebi durumunda inceleme yapılabileceğini ifade etmiştir.

Bunu biz değil, Taşınır Mal Kayıt Takip Şube Müdürlüğü ve ilgili personelleri yapıyor. Eğer büyük bir sorun olursa biz inceliyoruz. (Katılımcı C)

Birimdeki tüm malzeme ve ekipmanların kontrolü ve kayıt işlemleri Mezarlıklar Daire Başkanlığı bünyesindeki ambar şefliği tarafından, üst kontrol işlemleri de üç şube müdürü tarafından yapılmaktadır. Ancak herhangi bir usul hatası olması durumunda ihtiyaca binaen biz devreye girebiliyoruz. (Katılımcı E)

Bu konulara bakan ilgili birimler tarafından gerekli değerlendirme ve kontrol işleri yapıldığından, bizlere yalnızca üst makamların talimatı doğrultu doğrultusunda inceleme yapma fırsatı bulabiliyoruz. (Katılımcı F)

Hayır, tüm malzemelerin denetiminin yapılması bizim açımızdan mümkün değil, bu kontrolleri Müdür, Şef, Daire Başkanı gibi idareciler yapmalıdır. Ancak soruda belirtilen hususlara yönelik bir usul hatası ya da bir üst makamın talebi doğrultusunda denetim yapılabilir.. (Katılımcı I)

#### **5.4.5. Katılımcıların Önerileri**

Mezarlık Daire Başkanlığı ve bağlı şube müdürlüklerinin çalışmalarının yeterliliği ve iyileştirilmesine yönelik görüşlere yer verilen bu tema, aynı zamanda araştırmanın son temasını oluşturmaktadır. Katılımcıların görüşleri ise çalışmaların yeterli veya yetersiz olarak değerlendirilebileceği yönünde çeşitlidir.

Yeterli gibi görünüyor. (Katılımcı C)

Bence yeterlidir. (Katılımcı I)

Tabii ki yetersiz olduğu yönleri vardır... (Katılımcı E)

Büyük çoğunluk, çalışmaların yeterli olduğunu düşünmekle beraber birimin gelişimine, verimliliğine katkıda bulunması amacıyla önerilerde bulunmuşlardır. Bu önerilerin bir kısmının şube müdürlüklerinin yeniden yapılandırılmasına ilişkin olduğu görülmektedir. Yapılan önerilerden örnekler aşağıda yer almaktadır:

Bazı konularda tabii ki yeterli olmayan hususlar bulunabilir, her şey kaynak ve idareci konusuna dayanıyor. Belki de bazı çalışmaların

fonksiyon farklılıkları nedeniyle ayrıştırılması gerek. Mesela temizlik ve inşaat işlerinin aynı şube müdürlüğünce değil de iki ayrı şube müdürlüğünce yürütülmesi daha iyi olabilir. Bu konuda bir kılavuzluk hizmeti verebiliriz. (Katılımcı D)

Yeterli olduğunu düşünüyorum, ancak işlerin daha verimli olması için 3 şube müdürlüğünün de iş fonksiyonları gereği bazen birbiriyle ilgisiz işlerin aynı şube müdürlüğünce yürütüldüğü anlaşılıyor. Burada 3 yerine, 6 şube müdürlüğü olsa çok daha iyi olabileceğini söyleyebilirim. (Katılımcı G)

Denetimin yeterli olduğunu düşünüyorum. Ancak iş ve fonksiyon farklılıkları nedeniyle ilave 2 şube müdürlüğüne ihtiyaç olduğu kanısındayım. Bunlardan birisi temizlik işleri şube müdürlüğü, diğeri ise kontrol ve denetim şube müdürlüğü adı altında olabilir. (Katılımcı H)

Katılımcıların bir kısmı ise iç denetim biriminin sağlayabileceği katkılara yönelik çeşitli önerilerde bulunmuşlardır.

Tabii ki yetersiz olduğu yönleri vardır, bu yönleri bulup, eksiklikleri tamamlamak amacıyla gerekli çalışmaları imkânlar dahilinde biz de yapmaya gayret ediyoruz. (Katılımcı E)

Mutlaka daha iyiye gitmesi için, daha sıkı ve ayrıntılı bir iç denetim yapılabilir, Tabii ki zaman ve personel sayısı ile paralel olarak ve yılda 4 kez rutin olarak denetim yapılabilir. (Katılımcı F)

Bizden beklenenler doğrultusunda, elimizden geldiği ölçüde ve imkanlar çerçevesinde rehberlik etmeye çalışıyoruz. (Katılımcı İ)

## **BÖLÜM 6**

### **TARTIŞMA**

Bu bölümde elde edilen bulguların değerlendirilmesine başlamadan önce Avrupa ve Amerika’da mezarlıklar üzerine nasıl bir denetim uygulandığına değinmek yerinde olacaktır. Farklı dinler, farklı etnik gruplar ve birbirinden ayrı kültürlerin mevcudiyetinden dolayı mezarlık hizmetlerine yönelik denetim uygulamaları da ülkemize göre büyük farklılıklar arz etmektedir. Amerika ve Avrupa ülkelerinde cenaze hizmetleri ve mezarlık alanlarının bireylerin bağlı oldukları dinin kutsal kitaplarına, dini kurallarına, örf ve adetlerine ve ritüellerine uygun şekilde gerçekleştirildiği, bu hususların resmi bir kanun maddesi ya da kesin yönetmeliklerle netleştirme imkanının olmadığı, daha çok kutsallığın ön planda olduğu anlaşılmaktadır (CABE Space, 2006).

Ülkemizde mezarlıkların denetimini büyükşehir belediyesi bünyesindeki iç denetim birimine bağlı denetçiler gerçekleştirirken, Amerika ve Avrupa ülkelerine bakıldığında, her alanda denetim konusu mevcut olmasına rağmen, mezarlıkların bu ülkelerde bir park alanı, bir anma bahçesi, bir peyzaj unsuru ya da bir ormanlık alan şeklinde değerlendirilmesinden dolayı, yapılan cenaze hizmetlerine ilişkin faaliyetler resmi bir içerik taşımamaktadır. Bu durumda, Türkiye’de olduğu gibi, doğrudan devlete ait bir organ tarafından işletilmesi ve dolayısıyla “iç denetim” kapsamında değerlendirilmesi durumu söz konusu olamamaktadır. Ülkemiz dışında genellikle mezarlık hizmetleri ağırlıklı olarak kilise ve kiliseye yardım dernekleri, hayır kurumları ve özel cenaze şirketleri tarafından yürütülmektedir. Denetim, daha çok söz konusu dernek ve hayır kurumlarının yapısal oluşumları, topladıkları yardım ve bağış nitelikleri odaklı olup bağlı oldukları ülkenin genel hukuk mevzuatına göre değerlendirilmektedir (CABE Space, 2005). Denetim faaliyetleri tamamen bağımsız denetim şirketleri tarafından yalnızca mali tabloların incelenmesi, değerlendirilmesi ve raporlandırılmasına yönelik “bağımsız denetim faaliyetleri” kapsamında gerçekleştirildiği ifade edilebilmektedir. Dolayısıyla yapılan bu denetimlerin daha genel kapsamlı, konumuz olan mezarlık hizmetleri ve mezarlıkların işletilmesi gibi

konularda derinlemesine ve ayrıntılı hususlar içermeyen, tamamen genel muhasebe odaklı gerçekleştirildiği anlaşılmaktadır (Audit Guide, 2006).

Özetle; Avrupa'da mezarlıklar üzerine bir iç denetim mekanizmanın varlığının net olarak görülmediği anlaşılmaktadır. Bu bağlamda, ülkemizdeki gibi mezarlıklar üzerinde resmi bir iç denetim sisteminin bulunmadığı, mali konular haricindeki konuların kontrolünün söz konusu dernek ve hayır kurumlarının kendi iç organizasyon yapılarıncaya yürütüldüğü görülmekte olup, bu tez çalışmasının kapsamı içine girmemektedir.

Çalışma kapsamındaki Büyükşehir Belediye Başkanlığı'na bağlı bulunan iç denetim biriminde görev alan, konularında uzman ve yaşları 43-61 aralığında olan 10 denetçi ile mülakat gerçekleştirilmiştir. 12 sorudan oluşan bu mülakat sonucunda denetçilerin yanıtları, literatürden edinilen bilgilerle oluşturulan temalar ve buna bağlı olarak ortaya çıkan bulgular doğrultusunda, yorum ve değerlendirmeler yapılmıştır.

Katılımcıların demografik bilgileri incelendiğinde tümünün 43 ve üzeri yaşlara sahip oldukları tespit edilmiştir. Ayrıca araştırmaya konu olan kurumun Büyükşehir Belediyesi olması ve kuruma bağlı onlarca daire başkanlığının sayıca fazla olması göz önünde bulundurulacak olursa; denetçi sayısının yetersiz olduğu ve daha genç ve dinamik denetçilere ihtiyaç duyulduğu görülmektedir. Bunun yanı sıra mevcut denetçilerin yaşlarına ve çalışma sürelerine bakıldığında; tecrübeli oldukları, denetim konuları hakkında bilgi sahibi oldukları, ancak belediye yönetimi tarafından yeterli olarak bu denetçilerin bilgi ve tecrübelerinden yararlanılamadığı anlaşılmaktadır. Oysaki bu tecrübe ve bilgi birikimlerinden yeterli faydalanılsa, hem konumuz olan Mezarlıklar Daire Başkanlığı, hem de kurumun diğer birimlerinde iş ve işlemlerin çok daha verimli ve fonksiyonel bir şekilde yürütülebileceği, bu bağlamda da iç denetim mekanizmasının tüm birimlerde başarıyla yürütüleceği görülecektir.

İç denetim teması incelendiğinde; katılımcıların mevzuata bağlı kalarak genel kabul görmüş tanım çerçevesinde açıklama yaptıkları görülmüştür. İç denetim faaliyetlerinin daha çok mevzuata ve yasalara uygunluk denetimi şeklinde yapıldığı anlaşılmaktadır. Bu açıklamalarda yer alan kılavuzluk, danışmanlık, kuruma değer kazandırma, verimliliğin artırılması yönünde tavsiyelerde bulunulma, gerçekleştirilen iş ve işlemlerin olumlu ya da olumsuz neticelerinin rapor haline getirilerek sunulması şeklinde ifade ettikleri belirlenmiştir. Literatür incelendiğinde

de, katılımcıların cevaplarına benzer tanımlara rastlanmaktadır (Arslan, 2013; Alhas, 2015; 5018 Sayılı Kanun, Md. 4/e). Katılımcıların yaptıkları tanımlara göre mevzuata, denetim standartlarına ve yasalara uygunluk denetimi yaptıkları sonucuna varılmıştır. Beyhan (2018) de çalışmasında benzer bulgular elde etmiştir.

Yönetim teması içerisinde iç denetçilerin yönetimle olan ilişkileri değerlendirildiğinde; bazı katılımcıların üst yönetimle ilişkilerini belli bir devlet terbiyesi kapsamında resmi kurum ciddiyeti çerçevesinde yürüttüklerini ifade ederken, bazı katılımcılar saygı, sevgi ve hoşgörü çerçevesinde samimi ilişkiler yürüttükleri ve ayrılan konularda dahi bir uzlaşmaya varabildikleri yönünde görüş bildirmişlerdir. Katılımcıların bazılarının görüşlerine göre, yoğunluk bakımından zaman zaman yönetime ulaşamadıkları bulgusuna ulaşılmıştır. Bu durum Daşkaya (2014)'nın çalışmasında elde ettiği bulgularla benzerlik göstermektedir. İç denetçilerin, işlerini yaparken üst yönetimle iyi diyaloglar kurup, iş birliği içerisinde olmasının, iç denetimin ve kurumsal yönetimin güçlendirilmesinde önemli rol oynayacağı düşünüldüğünde, üst yönetim tarafından iç denetime daha fazla ilgi gösterilmesi gerekmektedir. İç denetim faaliyetlerinden arzu edilen başarının elde edilebilmesi, ancak yöneticinin iç denetim kavramına inanarak destek vermesi ile mümkün olabilecektir. Gerekan (2010) konuyla ilgili olarak araştırmasında benzer bulgular tespit etmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde değinildiği üzere; mevzuatta iç denetim koordinasyon kurulunun görevlerine ilişkin “İç denetçilerle yönetim arasında görüş ayrılığının olması durumunda, uyuşmazlığın çözümüne katkıda bulunmak” ibaresi mevcuttur. Ancak bu konuya ilişkin katılımcıların yorum yapmadığı dikkat çekicidir. Bu durumda; böyle bir mekanizmanın varlığının olmasına rağmen düzgün çalışmadığı kanısına varılabilir. Arslan (2013) de çalışmasında; bu konuyla ilgili olarak paralellik gösteren benzer bulgulara işaret etmektedir.

İlkeler teması incelendiğinde; katılımcılardan iç denetim faaliyetlerinde şeffaflık, hesap verilebilirlik ve yeterlilik ilkeleri ile ilgili düşünceleri alınmak istenmiştir. Bu bağlamda; katılımcıların çoğunun olumsuz cevap verdikleri, özellikle de şeffaflık ve yeterlik konusunda endişelerinin bulunduğu, bazılarının ise bu üç ilkeye yeterli şekilde bağlı kaldığını ifade etmişlerdir (5018 Sayılı Kanun, M.1), (Arslan, 2013). Ancak imkânlar dâhilinde yapılabilecek en iyi denetimi gerçekleştirmeye çalıştıkları da anlaşılmaktadır.

Denetim sıklığı alt temasında incelenen Mezarlıklar Daire Başkanlığı'nı ne kadar sıklıkla denetlendiği hususunda; katılımcılar arasında bir görüş birliğinin olmadığı tespit edilmiştir. Bazı katılımcılar denetimlerin periyodik aralıklarla yapıldığını ifade ederken, birkaçı da belirli bir zaman aralığının olmadığını ve kendilerine gelen talepler ve üst yönetimden ulaşan talimatlar çerçevesinde iç denetim uygulamalarını gerçekleştirdiklerini, diğer katılımcılar ise en son denetimin 3-4 yıl önce ya da geçen sene gerçekleştirildiğini belirtmişlerdir. Burada katılımcıların ifadelerinde farklı görüşlerin ortaya çıktığı, çelişkilerin bulunduğu, bu durumda denetçilerin bazı konuları açığa vuramamalarının sebebinin yaptıkları çalışmaların gizlilik prensibine dayalı olması, sadece Büyükşehir Belediye Başkanı ve İç Denetim Birim Başkanı ile çalışmalarını paylaştıkları hususu ve kurum içerisinde istihdam ediliyor olmaları şeklinde izah edilebilir. Konumuz olan Mezarlıklar Daire Başkanlığı bünyesindeki şube müdürlükleri özelinde yürütülen gerek kanuni, gerekse yönetsel işlemlerde, gerçekleştirilen ve hukuki bir sonuç doğuran konularda olası herhangi bir eksik ya da hatalı bir işlem yapılıp yapılmadığı hususunun mahkemelere yansımadan denetlenmesi ve hatanın giderilmesi yoluna gidilmesi, dolayısıyla verimli ve etkili çalışmanın sağlanması açısından, denetim rolünün tam olarak üstleniliyor olması büyük önem arz etmektedir. Bu nedenle katılımcıların da belirttiği üzere 3-4 yıl ya da yılda bir aralıklarla yapılan denetimin yeterli olmadığı talep olduğunda yapılması hususunun doğru olmayacağı, bunun örneğin yılda üç kez gibi rutin aralıklarla yapılmasının kurum açısından daha sağlıklı olacağı konusu da önem arz etmektedir.

Bütçe ile ilgili alt tema incelendiğinde; katılımcılar Mezarlıklar Daire Başkanlığı bünyesindeki üç şube müdürlüğünün bağımsız bir bütçeye sahip olup olmadığı konusunda, fikir birliğinde olup bağımsız bütçelerinin olduğunu düşünmektedirler. Sadece bir katılımcı; konuya ilişkin bir denetimin yapılmadığını belirtmektedir. Bu bulgulara göre üç şube müdürlüğünün de ayrı ayrı ve birbirinden bağımsız bütçelere sahip olduğu sonucuna varılmıştır. Ancak Mezarlıklar Daire Başkanlığı'na bağlı söz konusu üç şube müdürlüğünün bütçelerinin ne kadar verimli kullanıldığı konusunun yine belli aralıklarla kontrol edilmesi gerekmektedir.

Mezarlıklar Daire Başkanlığı'na bağlı şube müdürlüklerinde yapılan iç denetim faaliyetlerinin yeterliliği ve etkililiği yani verimlilik gücü hususunda görüşleri alınmıştır. Bu noktada katılımcılar arasında görüş ayrılıkları bulunmakta olup, büyük çoğunluğu denetim çalışmalarının yeterli, etkili ve sonucunda verimli olmadığını,

bazı katılımcılar ise yapılan çalışmaların yeterli ve verimli olduğunu vurgulamışlardır. Yalnızca bir katılımcı bir sorun durumu birimlerine yansıtıldığında denetim faaliyetlerine başladığını ifade ederek spesifik bir görüş bildirmiştir. Bu görüş oldukça önemli olup, faaliyetlerin yeterliliği açısından üzerinde önemle durularak değerlendirilmesi gereken bir husustur. Şayet denetim sıklığı yalnızca talep doğrultusunda değil de rutin aralıklarla yapılabilirse, denetim faaliyetleri de kendi içerisinde yeterli bir seviyeye ulaşabilecektir.

Verimliliği engelleyen nedenlerden biri de Büyükşehir Belediyesi bünyesinde gerçekleştirilen hizmet ve faaliyetlerin çok çeşitli olması, bir diğerinin ise iç denetim kadrosunda bulunan personelin sayıca yetersiz olmasıdır. Akçay (2012) çalışmasında, iç denetçi sayısının az olmasının verimliliği düşürdüğünü bildirmiştir. Bu gibi nedenler denetimlerin amacına ulaşamamasına neden olmaktadır. İç denetim faaliyetlerinin yanı sıra verimlilik ve etkililik değerlendirmeleri Mezarlıklar Daire Başkanlığı bünyesindeki kontrol şefliğince haftalık faaliyet raporları düzenlemek şeklinde değerlendirilmektedir. Bu durum da iç denetçilerin görüşlerinde belirtmiş oldukları iş yoğunluğuna bağlı olarak zaman ve personel kısıtını bir nebze rahatlatmaktadır. Ancak, Mezarlıklar Daire Başkanlığı bünyesindeki kontrol şeflerinin bir iç denetçinin haiz olduğu kanun ve yönetmelik bilgilerine ve denetim tecrübesine sahip olmaları gerekmektedir. Böyle bir donanıma sahip olamayacakları düşünüldüğünde, konular üzerinde doğru bir denetim yapıp yapmadıkları hususu, yalnızca iç denetçiler tarafından yapılacak denetimler neticesinde değerlendirilme imkânı bulacaktır.

Mezarlıklar Daire Başkanlığı'nın personele bakış açısının nasıl olduğu konusunda katılımcıların görüşleri alınmak istendiğinde; personel hususunun Mezarlıklar Daire Başkanlığı ile İnsan Kaynakları ve Eğitim Daire Başkanlığı koordinasyonunda ele alındığı, bu nedenle çok nadir durumlar haricinde, üst makamların talebi gibi hususlarda herhangi bir faaliyetlerinin bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Aslolan iç denetim birimince yapılan kontrollerde yalnızca mali odaklı değil, aynı zamanda idari ve yönetsel odaklı denetimlerin de yapılması gerektiğidir.

Mezarlıklar Daire Başkanlığı'nda yapılan faaliyetlere yönelik bilgilerin dosyalanması ve güvenilirliğinin kontrol edilmesi hususuna yer verilen evrak/arşiv alt temasında; katılımcıların çoğu bilgi ihtiyacı ve üst yönetimin bilgi talebi doğrultusunda bu denetimin yapıldığı görüşünü beyan ettikleri görülmektedir. Bunun yanı sıra diğer



katılımcılar, bu konulara denetimde yer verilmesinin aşırı detaycılık olacağını, bildirmişlerdir. Özetle bu denetimin yalnızca ihtiyaç durumunda hasıl olduğu, bu tip konuların daha detay içeren konular olmaları nedeniyle Mezarlıklar Daire Başkanlığı'nın nezdinde değerlendirilmesi uygun görülmektedir. Yine bu hususta da belirli zaman aralıklarında birimin bir iç denetimden geçirilmesi gerektiği ifade edilebilir.

Üste gömü; kabirde yatan kişinin beş yıl önce vefat etmiş olması, okunabilecek şekilde yazılmış bir baş taşı ya da levhasında isim-soyadın olması ve en önemlisi yatan cenaze ile üste gömüsü yapılacak cenazenin arasında bir kan bağıının olması kriterlerini kapsayan işlemlerin tümü olarak tanımlanmaktadır (İstanbul Büyükşehir Belediyesi Cenaze ve Defn Hizmetleri Yönetmeliği, 2013). Gömü işlemleri alt temasında kabristanlarda yapılan üste gömü işlemlerinin gerekli kriterleri sağlayıp sağlamadığı konusunda katılımcıların görüşleri alınmıştır. Buna göre bu tür idari detayların denetim faaliyeti kapsamında talep olmadığı sürece değerlendirilmediği, gerektiğinde rehberlik hizmeti verildiği görüşü ağırlıktadır. Zira bu tür denetimlerin yapılması için, iç denetçilerin bu konuya vakıf olmaları gerekmektedir. Bu durum her ne kadar Mezarlıklar Daire Başkanlığı bünyesinde bulunan kontrolörler tarafından denetlense de, iç denetim biriminin görevlendireceği iç denetçilere konuyla ilgili olarak ayrıntılı bilgi verilmesi ve birim içerisinde görevli kontrolörlerin rutin aralıklarla denetlenmesi ile çözüme kavuşturulabilir kanısını oluşturmaktadır.

Mezarlıklar Planlama Müdürlüğü'nce yapılan plan ve projeler ile Mezarlıklar Bakım Onarım Şube Müdürlüğü'nün arazi uygulamasının örtüşüp örtüşmediğinin incelendiği saha uygulaması alt temasında katılımcıların bu denli teknik proje bazında denetimlerin yapılmadığı görüşünü savundukları görülmektedir. Katılımcıların bir kısmı bu denetimlerin faaliyet alanlarına girmediğini ancak, ihtiyaç halinde Fen İşleri Daire Başkanlığı'ndan teknik destek almak suretiyle sorunları irdelleyebildikleri sonucuna varılmaktadır. Burada proje üzerindeki yapılması gereken alt ve üst yapıların Bakım Onarım Şube Müdürlüğü'nce birebir projedeki gibi yapılıp yapılmadığının, örneğin; lahitli mezarlardaki briket ölçülerinin de belirtildiği ölçülerde kullanılıp kullanılmadığının denetiminin yapılması gerekmektedir. Ancak katılımcılar bu tür teknik bilgilerin denetiminin talep durumunda yapılabileceğini ve bunların saha teknik denetimi olması nedeniyle çok zaman alacağını, bu denetimin zaten daire başkanlığı bünyesindeki kontrol

mühendisleri tarafından yapıldığını öne sürerek, aslında gerekli olduğu halde böyle bir rutin denetime gerek olmadığını bildirmişlerdir.

Ayniyat alt temasında katılımcıların; Mezarlıklar Bakım Onarım Şube Müdürlüğü'nce satın alınan tüm malzeme ve ekipmanların kullanılıp kullanılmadığının denetlemesi hususunda görüşlerine yer verilmiş olup, genel olarak bu konuda herhangi bir denetimlerinin olmadığı görüşü tespit edilmiştir. Bir kısım katılımcı da denetim yapılmamasının sebebi olarak zaman ve personel kısıtını öne sürmüşlerdir. Netice olarak bir ayniyat denetiminin söz konusu olmadığı ancak ihtiyaç halinde konuyu gündemlerine alabildikleri gözlemlenmiştir. Bu tür malzeme ve mal tedariki başkanlık nezdindeki ambar memurluğu ve satın alma heyeti kontrolünde yapılmakta olup bunların denetimi rutin olarak kontrol şefliği tarafından sağlanmaktadır. Bunun denetimi yine Mezarlıklar Daire Başkanlığı bünyesindeki “mal kabul kontrol heyeti” tarafından yapılmaktadır. Ancak olması gereken, bu kontrollerin de denetçiler tarafından rutin aralıklarla bir üst bağımsız denetime tabi tutulması önem arz etmektedir.

Son olarak katılımcıların önerileri temasında; Mezarlıklar Daire Başkanlığı'na bağlı şube müdürlüklerinin faaliyetlerinin yeterliliği, geliştirilmesi ve bu konuyla ilgili olarak önerilerinin ne olduğu hususunda görüşlerine başvurulmuştur. Büyük çoğunluk yapılan çalışmaların yeterli olduğunu düşünmekle beraber, Mezarlıklar Daire Başkanlığı ve altındaki üç müdürlüğün gelişimine ve verimliliğine katkıda bulunulabilecek tavsiyelerde bulunmuşlardır. Bu tavsiyelerin bir bölümü şube müdürlüklerinin yeniden organize edilmesine ilişkin olduğu yönündedir. Bu görüşe dayanılarak bazı işlerin fonksiyon farklılıkları nedeniyle ayrıştırılması gerektiği öngörülebilir. Örneğin Mezarlıklar Bakım ve Onarım Şube Müdürlüğü hem temizlik işlerini hem de altyapı inşaat işlerini yürütmektedir. Bu farklı fonksiyonların ayrı şube müdürlüklerince yani mezarlıklar temizlik işleri şube müdürlüğü ve mezarlıklar altyapı ve inşaat şube müdürlüğü şeklinde konuşlandırılması yerinde olacaktır.

Özetle; bu şube müdürlüklerinin yetki, sorumluluk ve personel görevlendirme hususlarında, çalışmalarının yoğun olması, buna karşılık yeterli personelin bulunmaması, yetki paylaşımında sorunlara ve karmaşaya sebebiyet vermektedir. Örneğin; planı yapan şube müdürlüğü, yapılan planın saha uygulamasını kontrol edememekte, bu görevi defin hizmetleri şube müdürlüğü gerçekleştirmektedir. Bu da planın sahada doğru bir şekilde uygulanamamasına ve dolayısıyla birtakım

olumsuzlukların ve aksaklıkların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bir başka örnek ise; Bakım Onarım Şube Müdürlüğü'nün teknik hizmetler haricinde temizlik hizmetlerini de üstlenmiş olduğu hususunda verilebilir. Bu aksaklıklar; zaman içerisinde zincirleme olarak daha ağır sorunlara yol açmaktadır. Dolayısıyla şube müdürlüğü sayısının arttırılması hususunda üst yönetimin konuyu değerlendirerek irdemesi gereği hasıl olmaktadır.



## **BÖLÜM 7**

### **SONUÇ VE ÖNERİLER**

Kurumlarda yönetim sürecinin iyileştirilmesi, etkinliğinin ve verimliliğinin artırılması amacıyla gerçekleştirilen iç denetim faaliyeti, kurum içerisinde olası kayıp ve kaçakları önlemekle beraber olası risklerin azalmasına da yardımcı olmayı, kurum fonksiyonlarının verimli ve etkin olarak devamlılığının gerçekleştirilmesi doğrultusunda çalışanların performansının artırılmasını ve kurumsal yapının güçlü olmasını sağlamaktadır.

5018 sayılı “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” ile yasaya kazandırılmış olan iç denetim mekanizması; mevcut teftiş birimlerinden ayrı tutularak tanımlanmış ve yapılandırılmıştır. İç denetim geçmişte yaşananları değil geleceğe yönelik bir bakış açısıyla üst makamların yetki ve görevlerini ifa etmenin ve kuruma değer kazandırmanın bir vasıtası olarak, rehberlik, uygunluk, performans, mali ve idari sistem denetimini bağımsız şekilde gerçekleştirmek amacıyla oluşturulmuştur. Çalışmada Büyükşehir Belediyeleri’ne bağlı Mezarlıklar Daire Başkanlıkları’nda gerçekleştirilen iç denetim faaliyetlerinin etkililik ve verimliliği ne derece etkilediği sorusuna yanıt aranmıştır.

Araştırmada elde edilen bulgulara göre; Büyükşehir Belediyesi çatısı altındaki tüm birimler göz önünde bulundurularak denetimin sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi için; iç denetçi sayısının artırılması, yalnızca mali konulara yönelik iç denetim faaliyetlerinin yanı sıra idari ve yönetsel odaklı denetimlere de yer verilmesi, iç denetim kavramının üst yönetim tarafından daha çok önemsenmesi ve var olan sistemin gözden geçirilerek yeniden yapılandırılması gerekliliği tespit edilmiştir. Mezarlıklar Daire Başkanlığı’na bağlı şube müdürlüklerinde yapılan iç denetim faaliyetlerinin yeterliliği ve etkililiği yani verimlilik gücü hususunda katılımcıların büyük çoğunluğunun görüşlerine göre faaliyetlerin yeterli ve verimli olmadığı belirlenmiştir.

Verimliliği engelleyen nedenlerden birinin Büyükşehir Belediyesi bünyesinde gerçekleştirilen hizmet ve faaliyetlerin çok çeşitli olması, bir diğerinin ise iç denetim

kadrosunda bulunan personelin sayıca yetersiz olmasıdır. Bu gibi nedenler denetimlerin amacına ulaşamamasına neden olmaktadır. Katılımcıların tam olarak ifade edemeseler de genel tavır ve davranışlarından; belirli imkanlar dahilinde ellerinden gelen gayreti gösterdikleri anlaşılmaktadır.

Mezarlıklar Daire Başkanlığı'nın üstlenmiş olduğu önemli görevlerin iş ve işleyişi için mali ve idari olarak ihtiyaca yönelik imkanların sağlanması, bu birime gereken önem verilerek verimlilik ve etkinliğin artırılması açısından yalnızca bir problem olduğunda değil düzenli aralıklarla iç denetime tabi tutulması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Literatürde; Büyükşehir Belediyeleri'ne bağlı Mezarlıklar Daire Başkanlıkları'nda iç denetim mekanizması yoluyla bir iç denetim faaliyeti konusunda herhangi bir araştırmanın yapılmadığı gözlemlenmiş olup, bu tez çalışmasının konuyla ilgili alan yazında önemli bir boşluğu dolduracağı ve ileride benzer çalışmalara ışık tutacağı kanısındayız...

Katılımcıların görüşleri ve araştırmacının yorumları doğrultusunda, hem kurum için faydalı olabilecek, hem de gelecekteki bu konuda yapılacak olan araştırmalara katkı sağlaması amacıyla birtakım önerilerde bulunulmuştur.

#### **Uygulayıcılara Öneriler:**

- Katılımcıların sayısı ve görüşlerinden de yola çıkarak, iç denetçi sayısının artırılmasında büyük yarar olacağı, bu sayede denetimin daha hızlı, verimli, etkin ve etkili olabileceği önerilebilir.
- İç denetçilerin denetime konu ettikleri hususlarda kontrol sürelerinin daha uzun tutulması gerektiği, böylece daha derin incelemelerde bulunabilecekleri, bunun sonucunda daha verimli neticeler elde edilebileceği aşikârdır.
- Mezarlıklar Daire Başkanlığı'nın denetimlerinin sıklık olarak az olduğu, bu sıklığın artırılması suretiyle, örneğin üçer aylık periyotlar halinde yapılması durumunda yeterliliğin ve etkinliğin artırılabilmesi düşünülmektedir.
- Defin Hizmetleri Şube Müdürlüğü bünyesindeki yapılan işlemler için dört şube müdürlüğünün daha ilave edilmesinde fayda görülmektedir. Bu şube müdürlüğü içerisinde yer alan personel ve yazı işleri şefliğinin, kontrol

şefliğinin, defin hizmetleri şefliğinin ve idari işler şefliğinin birer şube müdürlüğüne dönüştürülmesi tavsiye edilebilir.

**Araştırmacılara Öneriler:**

- Araştırma kapsamı genişletilerek katılımcıların yalnızca iç denetim personeli değil, denetime tabi tutulan personelin de görüş, değerlendirme ve eleştirileri alınmak üzere dahil edilmesi sağlanabilir.
- Araştırmaya üst yönetim kadrosunun da dâhil edilmesiyle, iç denetim konusunda farklı bir bakış açısı kazandırılabilir.
- Mezarlıklar Daire Başkanlığı'nda iş ve işlem yaptıran vatandaşların olası sıkıntılarının neler olduğu ve şikâyetleri doğrultusunda görüş ve önerileri alınabilir ve bu yönde denetim mekanizması oluşturulabilir.
- Pandemi nedeniyle daha fazla katılımcıya ulaşılamamıştır. Bu sürecin bitiminde, ileriki zamanlarda daha çok katılımcı ile araştırmanın kapsamı genişletilebilir. Bu sayede farklı görüşlere de ulaşmak mümkündür.
- Araştırmanın evreni genişletilerek ülke çapında bulunan Büyükşehir Belediyesi Mezarlıklar Daire Başkanlıkları'nda uygulanan denetimler araştırma konusu olarak önerilebilir.



## KAYNAKÇA

- Acar, İ. A., ve Şahin, E. A. (2009). Plan-Bütçe Açısından İç Denetim. *Maliye Dergisi*, 156, 83-103.
- Acar, İ. U. (2009). *Yerel Yönetimlerde Özelleştirme ve Antalya Büyükşehir Belediyesi Uygulaması*. [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Akdeniz Üniversitesi].
- Açıkgöz, E. (2007). *Yeni Düzenlemeler Eşiğinde Yerel Yönetimlerde Mali Özerklik ve Mali Tevzin*. [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi]
- Adiloğlu, B. (2011). *İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri*, Türkmen Kitabevi.
- Ağmaz, S. (2017). Türkiye'deki Belediyelerin İç Kontrol Sistemlerinin Etkinliğinin Dış Denetim Bulgularına Göre Analizi, *Kastamonu Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 19(4), 74-92.
- Akan, N. (2018). *Mezarlıkların İmar Planlarındaki Yeri, Yeni mezar Alanlarına Yönelik İhtiyaç Analizi ve Mezarlık Bilgi Sistemi, İstanbul Örneği*. [Yayınlanmamış Yüksek lisans Tezi, Yıldız Teknik Üniversitesi] .
- Akçay, S. (2012). *Kamu Sektörü'nde İç Denetim'in Etkinliğinin Ölçülmesi Ve Belediyeler Üzerine Bir Uygulama*. [Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dumlupınar Üniversitesi].
- Akılhoğlu, T. (1990). Yönetmelik Yargı ve Denetimin Etkinliği, *Amme İdaresi Dergisi*, 23(1), 3-11.
- Akpınar, E. (2006). *Kamu Yönetiminde Denetim Olgusu ve Türkiye'de Kamu Yönetiminin Denetlenmesi*. [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi].
- Aksoy, T. (2008). *Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim*, Muhasebat Kontrolörleri Derneği.
- Akşam, A. (2005). *İç Denetim Mesleği, İlkeleri, Uluslararası İç Denetim Standartları ve Değerlendirilmesi*. [Yeterlilik Tezi, Hazine Müsteşarlığı Hazine Kontrolörleri Kurulu Başkanlığı].



- Aktan, N. (1999). *Fiziksel Planlama Yönünden İzmir ve Frankfurt Kent Mezarlıklarının Karşılaştırılması*. [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ege Üniversitesi].
- Aktaş, R. (2009). *İstanbul'daki Mezarlıkların Nitelik Ve Nicelik Açısından İncelenmesi ve Çağdaş Mezarlık Planlaması Örneği Olarak Bahçeşehir Mezarlığı*. [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi]. .
- Al, H. (2002). *Kamu Yönetiminde Paradigma Değişimi*. [Yayınlanmamış Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi].
- Alçın, D. (2009). *Kamuda İç Denetim ve Türkiye'deki Uygulamanın Değerlendirilmesi*. [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi].
- Altıntaş, A. (2012). *Kamu Yönetimi Perspektifinde Türkiye'de Mali Denetim*. [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi].
- Altuğ, F. (2000). *Mali Denetim*. Ezgi Kitabevi.
- Arcagök, M. S. & Erüz E. (2006). *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi*. Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını.
- Arıkboğa, Ü. (2004). *Yönetimler Arası Mali İlişkiler*. Yaylacık Matbaası.
- Arslan, M. C. (2013). *İç Denetim ve Türkiye'de Büyükşehir belediyelerinin İç denetim Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma*. [Yayınlanmış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi].
- Arslan, M. C. (2014). *Büyükşehir Belediyelerinin İç Denetim Uygulamaları*. Marmara Belediyeler Birliği Yayını.
- Ataoğlu, B. T. (2010). *Performans Denetiminde Bütçe Kurgusunun Kamuda Kurumsal Kültüre Etkisi*. [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi].
- Ataman, Ü., Hacırüstemoğlu, R., & Bozkurt, N. (2001). *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*. Alfa Kitabevi.
- Audit Guide (2006). *Audit Guide for Cemetery Trust and Funeral Trust*. Members of the Cemetery and Funeral Bureau Audit Unit

- Ay, C. (2005). İşletmelerde Etiksel Karar Almada Kültürün Rolü, *CBÜ İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 12(1), 31-52.
- Aydın, E. (2011). *Yerel Yönetimlerde Bir İç Denetim Uygulaması Olarak Performans Denetimi: Bursa Büyükşehir Belediyesi Yöneticileri Algılaması*. [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi].
- Aykaç, B., & Özer, M. A. (2002). Mahalli İdarelerin Denetiminde Etkinlik Arayışları, *Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi*, 7(4), 3-25.
- Balsarı, Ç. K., Dalkılıç, F., & Çakar, U. (2013). *Etik: Muhasebe Mesleği Yönünden Değerlendirme*. TÜRMOB Yayınları.
- Başpınar, A. (2005). Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. *Maliye Dergisi*, 148, 35-62.
- Bekiroğlu, M. S. (1990). *İstanbul’daki Mezarlıkların Peyzaj Açısından İrdelenmesi*. [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Yıldız Teknik Üniversitesi].
- Bilge, S., & Kiracı, M. (2010). *Kamu Sektöründe İç Denetim ve İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler: (Kamu İç Denetçileri Üzerine Bir Araştırma)*. Gazi Kitabevi
- BTRİSK. (2020, Mayıs 09). *BT Denetimi Nedir?* <https://www.btrisk.com/bt-denetimi-nedir/>
- Büyük Larousse Sözlük ve Ansiklopedisi, (1986). *Siyasal Özerklik* C. 22. Gelişim Yayınları.
- CABE Space (2005). *Briefing: Cemeteries, churchyards and burial grounds*. (Erişim: 10.06.2021).  
[https://www.designcouncil.org.uk/sites/default/files/asset/document/cemeterie-s-churchyards-and-burial-grounds\\_.pdf](https://www.designcouncil.org.uk/sites/default/files/asset/document/cemeterie-s-churchyards-and-burial-grounds_.pdf)
- Can, A. (2013). *Yerel Yönetimlerde İç Denetim: İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Örneği*. [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi].
- Coşkun, A. (2000). *Performans ve Risk Denetim Terimleri. Araştırma/İnceleme Çeviri Dizisi: 5*. T.C. Sayıştay Başkanlığı.
- Coşkun, G. (1997). *Devlet Bütçesi* (5.bs.). Turhan Kitabevi.

- Cömertler, S. (2001). *Cemeteries: Planning and Design Principles*. [Master Thesis, İzmir Institute of Technology].
- Çağlar, A., (2007). *Veri Zarflama Analizi İle Belediyelerin Etkinlik Ölçümü*, [Yayınlanmamış Doktora Tezi, Hacettepe Üniversitesi].
- Daşkaya, N. (2014). *Yerel Yönetimlerde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma*. [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi].
- Deliveli, Ö. (2002). *Kamu Yönetimi Sözlüğü*. Adalet Yayınevi.
- Demir, M. (2010). *Alandakilerin Bakış Açısıyla Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim*. [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Atılım Üniversitesi].
- Demirel, D. (2013). Hesap Verebilirlikte Denetimin Yeni Rolü. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 17(2), 361-378.
- Desai, R., Desai, V., Libby, T. & Rajendra, P. S. (2017). External Auditors' Evaluation of the Internal Audit Function: A Empirical Investigation. *International Journal of Accounting Information Systems*, 24, 1-14. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2016.12.001>.
- Deveci, B. & Deveci, B. (2018). Örnek Olay Çalışmasına İlişkin Teorik Bir Değerlendirme. *SSS Journal*, 4(13), 126-135.
- Doğmuş, D. (2010). *Avrupa Birliğinde İç Denetim Sistemi*. Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Araştırma ve İnceleme Serisi:2.
- Döner, Ö. (2009). *Uluslararası İç Denetim Standartlarına Göre Bankalarda Denetim ve Türkiye Uygulamaları*. [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi].
- Düzoğlu, İ. (2009). *Belediyelerin "İç Denetimi" Üzerine Bir Değerlendirme*. (Erişim: 05.10.2020)  
[https://www.iski.gov.tr/web/assets/SayfalarDocs/icdenetimfiles/IcDenetimBirim/makale ic denetimi uzere degerlendirme.html#](https://www.iski.gov.tr/web/assets/SayfalarDocs/icdenetimfiles/IcDenetimBirim/makale%20ic%20denetimi%20uzerine%20degerlendirme.html#)
- Egeli H. & Diril F. (2012). Türkiye’de Yerel Yönetimlerde Mali Özerklik ve Vergilendirme Yetkisi, *Sayıştay Dergisi*, 84, 25-44.

- Eken, İ., (2009). *Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı Hükümleri Çerçevesinde 5393 Sayılı Belediye Yasası ve 5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Yasası*. [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dicle Üniversitesi].
- Ekiz, İ. (2011). *Kamu Kesiminde Üniversitelerde Etkin Bir İç Denetim ve Risk Yönetimi Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri*. [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi].
- Eliuz, A. (2007). *Kurumsal Yönetim Çerçevesinde Etkin Bir İç Denetim İçin Denetim Komitesinin Rolü ve İMKB-100 Şirketleri Üzerine Bir Araştırma*. [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi].
- Eryılmaz, B. (2012). *Kamu Yönetimi* (5..bs.). Umuttepe Yayınları.
- Gerekan, B. (2010). Kamu Kurumlarında İç Denetim Faaliyetlerinin Yerine Getirilmesine ve Önemine İlişkin Kamu İç Denetçilerine Yönelik Bir Durum Değerlendirme Çalışması. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi, 1*, 1-17.
- Gökmen, D. (2009). *Kamu İdarelerinde İç Denetim*. Alp Yayınevi.
- Gözler, K., & Kaplan, G. (2015). *İdare Hukuku Dersleri* (17.bs.). Ekin Yayınevi.
- Gözübüyük, Ş., (1971). *Türkiye'nin İdari Yapısı*. TODAİE Yayını.
- Guide to Corruption-Free Local Government (2018, July 18). *Internal Audit*, <https://corruptionfreecities.org/internal-audit/>
- Günday, M. (2011). *İdare Hukuku*. İmaj Yayınevi.
- Güner, H. (2014). Türkiye'de Kamu Yönetimi ve Kamu Yönetiminin Denetimi. *Denetim Dergisi, 14*, 65-72.
- Güngör, H., (2018). Belediyelerin Teftiş ve İç Denetim Birimleri. *Türkiye Belediyeler Birliği Dergisi, 842-843*, 14-18.
- Güredin, E. (2008). *Denetim ve Güvence Hizmetleri, SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler* 12. Bs., Arıkan Basım Yayın.
- Gürkan, N.Z. (2009). *Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı*. [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi].

- Hacıcaferoğlu, S. (Yay. Haz.), (2010), *1. Ulusal Belediyelerde Denetim ve Beklentiler*. Marmara Belediyeler Birliği Yayınları.
- Halıcı, İ. ve Erdoğan, E. (2012). Belediyelerin İdari ve Mali Denetimi. *Denetim Dergisi*, 25(118), 25-33.
- Hass, S., Mohammad J. A. ve Priscilla, B. (2006). The Americas Literature Review on Internal Auditing. *Managerial Auditing Journal*, 21(8), 835-844.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı, (2006). *Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi*, Hazine ve Maliye Bakanlığı Yayını.
- IIA, (2010). *The Institute of Internal Auditors, International Internal Audit Standarts*. Çev. Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Ankara.
- İğdeler, S., (1995). Yerel Yönetimlerde Mali Denetim ve Eksikliği Sorunu. *Türk İdare Dergisi*, 409, 72-73.
- İstanbul Büyükşehir Belediyesi. *Cenaze ve Defin Hizmetleri Yönetmeliği*, (Erişim: 02.11.2020), <https://www.ibb.istanbul/Uploads/2017/4/cenaze-defin-hiz-yonetmelik-2013.pdf>
- İzmir Büyükşehir Belediyesi. (2016, Ocak 15). *İç Denetim Birimi Başkanlığı Yönergesi*, [https://www.izmir.bel.tr/YuklenenDosyalar/Dokumanlar/15.1.2016%2011\\_25\\_27\\_%C4%B0%C3%A7%20Denetim%20Birimi%20Ba%C5%9Fkanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1%20Y%C3%B6nergesi.pdf](https://www.izmir.bel.tr/YuklenenDosyalar/Dokumanlar/15.1.2016%2011_25_27_%C4%B0%C3%A7%20Denetim%20Birimi%20Ba%C5%9Fkanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1%20Y%C3%B6nergesi.pdf)
- İzmir Büyükşehir Belediyesi, *Mezarlık Bilgi Sistemi*. (Erişim: 17.12.2020). [http://cbs.izmir.bel.tr/CbsUygulamalar/MezarlikBilgiSistemi/Yardim\\_iletisim.html](http://cbs.izmir.bel.tr/CbsUygulamalar/MezarlikBilgiSistemi/Yardim_iletisim.html)
- Kaptan, S., (1998). *Bilimsel Araştırma ve İstatistik Teknikleri*. Tekışık Web Ofset Yayınları.
- Karanfiloğlu, A. Y. (2000). *Yerel Yönetimin Denetimi*. Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 9, T.C. Sayıştay Başkanlığı.
- Karaoğlu, D. (2007). *Kent Mezarlıklarının Yeşil Doku İçindeki Önemi ve Ziyaretçi Memnuniyetinin Belirlenmesi- Karacaahmet Mezarlığı Örneği*. [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Teknik Üniversitesi].

- Kartal, F. (2013). Türkiye’de Kamu ve Özel Sektörde İç Denetim Uygulamaları. *Maliye Finans Yazıları*, 1(99), 8-36.
- Kayım, A. (2005). *İç Kontrol Sistemlerinin İncelenmesi ve Türk Kamu Yönetiminin Modern İç Kontrol Standartları Çerçevesinde Değerlendirilmesi*. [Yayınlanmamış Yeterlik Tezi, Hazine Müsteşarlığı].
- Keleş, R. (2000). *Yerinden Yönetim ve Siyaset*. Cem Yayınevi.
- Keleş, R. (2012). *Yerinden Yönetim ve Siyaset*, 8. Bs., Cem Yayınevi.
- Kesik, A. (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*, 9(1), 94-114.
- Kıracı, M., & Çobanoğlu, S. (2008). Kamu Bankalarında İç Denetimin Yeniden Yapılandırılması: Ziraat Bankasında Yaşanan Örgütsel, Teknik ve Kültürel Değişim. *Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 22(2), 331-349.
- Kocaman, S. (2012). *Akıllı Kent Haritaları: Dinar Mezarlık Bilgi Sistemi Örneği*. [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocatepe Üniversitesi].
- Koçak, S.Y. & Kavakoğlu, T. (2010). İl Özel İdarelerinde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma. *Sayıştay Dergisi*, 77, 119-148.
- Koçak, Y. (2013). *Türkiye’de Yerel Yönetimler: Günümüz Açısından Bir Değerlendirme*. Siyasal Kitabevi.
- Konca, T. (2010). *Türkiye’de Yerel Yönetimlerin Siyasal, Yargısal ve İdari Denetimi*. [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi].
- Korkmaz, U. (2008). Kamuda İç Denetim. *Bütçe Dünyası Dergisi*, 2(25), 4-15.
- Köse, H. Ö. (2000). *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim*. Sayıştay Yayını.
- Köse, H. Ö. (2004). Yerel Yönetim Olgusu ve Küreselleşme Sürecindeki Yükselişi, *Sayıştay Dergisi*, 52, 3-42.
- Kumru, U. (2017, Mayıs 25). İç denetim uluslararası mesleki uygulamalar çerçevesi. *Türkiye İç Denetim Enstitüsü Farkındalık Ayı Seminerleri*, <http://www.tide.org.tr/uploads/uluhan-kumru-1.pdf>
- Kurnaz, N., & Çetinoğlu, T. (2010). *İç Denetim Güncel Yaklaşımlar*. Umut Kitabevi.

- Memiş, M. Ü., (2008). Etkin ve Başarılı Bir İç Denetim İçin Gerekli Koşullar, *Mali Çözüm Dergisi*, 85, 75-91.
- Merriam, S. B. (2013). *Nitel Araştırma: Desen ve Uygulama İçin Bir Rehber*. Çev. Selahattin Turan. Nobel Yayıncılık.
- Moeller, R. R. (2004). *Sarbanes-Oxley and the New Internal Auditing Rules*, John Wiley&Sons, Inc.
- Munteanu, V. & Zaharia, D.L. (2014). Current Trends in Internal Audit. *Procedia Social and Behavioral Sciences*, 116, 2239-2242. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2014.01.551>.
- Nadaroğlu, H. (2001). *Mahalli İdareler*. (7.bs.). Beta Basım.
- Orkut, Y. (2008). *Yerel Yönetimlerde Toplam Kalite Yönetimi*. [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Beykent Üniversitesi].
- Ökmen, M. & Parlak, B. (2008). *Kuramdan Uygulamaya Yerel Yönetimler: İlkeler, Yaklaşımlar ve Mevzuat*. Alfa Aktüel Yayınevi.
- Özbek, Ç. (2012). *İç Denetim, Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi, İç Kontrol*. TİDE Yayınları.
- Özbilgin, İ. G. (2003). Bilgi Teknolojileri Denetimi ve Uluslararası Standartlar. *Sayıştay Dergisi*, 49, 123-128.
- Özer, M. (1997). *Denetim 1*. Özkan Yayınları.
- Özer, Y. (2018). *Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Bir İşletme Uygulaması*. [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi].
- Özkardaş, V. (2010). *İstanbul Mezarlıklarının Peyzaj Planlama, Tasarım ve Bakım Çalışmaları Açısından İncelenmesi, Karacaahmet Mezarlığı Örneği*. [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi].
- Özkartal, N. (2016). *Kentsel Yeşil Doku İçerisinde Mezarlıkların Yeri, Önemi ve Planlama Kriterleri-İzmir Kent Örneği*. [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi].
- Parlak, B., & Sobacı, Z., (2005). *Kamu Yönetimi*. Alfa Aktüel Yayını.
- Pehlivanlı, D. (2010). *Modern İç Denetim*. Beta Yayınevi.

- Pickett, K. H. Spencer. (2005). *The Essential Handbook of Internal Auditing*, John Wiley & Sons Inc.
- Resmi Gazete. (1930). *Belediye Mezarlıkları Nizamnamesi*, Tarih: 03.04.1930, Sayı: 1580.
- Resmi Gazete (1930). *1593 Sayılı Umumi Hıfzıssıhha Kanunu*. Tarih: 08.05.1930, Sayı: 1489.
- Resmi Gazete. (1942). *Mezarlık Nizamnamesinin 8 İnci Maddesinin Birinci Fıkrası Mucibince Hazırlanan Talimatnamesi*. Tarih: 12.03.1942, Sayı: 5055.
- Resmi Gazete (1993). *Başbakanlık Teftiş Kurulu Yönetmeliği*. Tarih: 15.06.1993, Sayı: 21608.
- Resmi Gazete. (1994). *3998 Sayılı Mezarlıkların Korunması Hakkında Kanun*. Tarih: 13.06.1994, Sayı: 21959.
- Resmi Gazete. (2003). *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*. Tarih: 24.12.2003, Sayı: 25326.
- Resmi Gazete. (2004). *5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu*, Tarih: 23.07.2004. Sayı: 2553.
- Resmi Gazete. (2005). *5393 Sayılı Belediye Kanunu*. Tarih: 13.07.2005, Sayı: 25874.
- Resmi Gazete. (2005). *İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik*. Tarih: 08.10.2005, sayı: 16960.
- Resmi Gazete (2006). *İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik*. Tarih: 12.07.2006, Sayı: 26226.
- Resmi Gazete. (2010). *Mezarlık Alanlarının İnşası Yönetmeliği*. Tarih: 19.01.2010, Sayı: 27467.
- Resmi Gazete. (2012). *6360 Sayılı, On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Yedi İlçe Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*. Tarih: 06.12.2012, Sayı: 28489.
- Resmi Gazete. (2019). *Mezarlık Yerlerinin İnşası ile Cenaze Nakil ve Defin İşlemleri Hakkında Yönetmelik* Tarih: 23.05.2019, Sayı: 30782.
- Sanal, R. (2002). *Türkiye’de Yonetsel Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu*. TODAİE.



- Sarı, C., & Koçak, İ. (2005). Antalya Kent Planında Mezarlıkların Yeri ve Sorunları. *Antalya Yöresinin İnşaat Mühendisliği Sorunları Kongresi*, 22-24 Eylül, TMMOB İnşaat Mühendisleri Odası.
- Simpson, C.A. (2018, April 18). *The Relationship Between External Audit And Internal Audit*. <https://www.icas.com/professional-resources/audit-and-assurance/internal-audit/the-relationship-between-external-audit-and-internal-audit>
- T.C. İzmir Büyükşehir Belediyesi Başkanlığı. (2016, Ocak 21). *Mezarlıklar Dairesi Başkanlığı Mezarlıklar Planlama Şube Müdürlüğü Görev, Sorumluluk ve Yetki Esasları Yönergesi*.  
[https://www.izmir.bel.tr/YuklenenDosyalar/Dokumanlar/21.1.2016%2009\\_18\\_29\\_mezarl%C4%B1klar%20planlama%20%C5%9Fb.pdf](https://www.izmir.bel.tr/YuklenenDosyalar/Dokumanlar/21.1.2016%2009_18_29_mezarl%C4%B1klar%20planlama%20%C5%9Fb.pdf)
- TDK, (2019). *Türk Dil Kurumu Sözlüğü*. (Erişim: 22.10.2020). <http://www.tdk.gov.tr>
- Teke, F. (2011). *Sigorta Şirketlerinde İç Denetim ve Bir Uygulama*. [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi].
- Tektüfekçi, F. (2008). İç Denetimin Değişen Rolü: Değer Yaratmak. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 10(2), 79-108.
- Tok, P. (2010). *Türkiye’de İç Denetim ve İç Denetçilik*. [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Muğla Üniversitesi].
- Tortop, N., (1991). Özerk, Üretken ve Katılımcı Mahalli İdare Anlayışı. *Amme İdaresi Dergisi*, 24(4): 3-9.
- Tüm, K. (2010). *Denetim Birimi Olarak YMM’lerin Vergi Kaybını Önlemede Etkisi: YMM’ler Üzerine Uygulamalı Bir Araştırma*. [Yayınlanmamış Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi].
- Türedi, H., Zor, Ü. & Gürbüz, F. (2015). Risk Odaklı İç Denetim. *Muhasebe ve Denetim Dergisi*, 66, 1-20.
- TİDE. (2008, Mart 03). *Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Etik Kuralları*. <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/EtikKurallari.pdf>
- Ulusoy, Y. (2005). Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetimin Fonksiyonları Ve Denetçi Bağımsızlığı. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7(2): 265-300.

- Ulusoy, Y. (2006). *Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim*. [Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi].
- Ulusoy, A., & Akdemir, T. (2013). *Mahalli İdareler* (8. bs.). Seçkin Yayıncılık.
- IIA. (2009, Ocak 01), *Uluslararası İç Denetim Standartları*.  
[https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/Standards\\_2011\\_Turkish.pdf](https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/Standards_2011_Turkish.pdf)
- Unegbu, A. O., & Kida, M.I. (2011). Effectiveness of Internal Audit As Instrument of Improving Public Sector Management. *Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences*, 2(4), 304-309.
- Uyar, S. (2009). *İç Kontrol ve İç Denetim: 5018 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirilmesi*. Gazi Kitabevi.
- Uzunçarşılı, İ. H. (1988). *Osmanlı Devleti Teşkilatına Medhal: Büyük Selçukiler, Anadolu Selçukileri, Anadolu Beylikleri, İlhaniler, Karakoyunlu Ve Akkoyunlularla Memlüklerdeki Devlet Teşkilatına Bir Bakış*. Türk Tarih Kurumu Yayınları.
- Yalçındağ, S. (1995). *Yerel Yönetimler: Sorunlar, Çözümler*. TÜSİAD.
- Yıldırım, A., & Şimşek, H. (2000). *Sosyal Biletleri Nitel Araştırma Yöntemleri* (2.bs.). Seçkin Yayıncılık.
- Yıldırım A., & Şimşek H. (2011). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri* (8.bs.). Seçkin Yayınları.
- Yılmaz, N. (2008). Bir otokontrol sistemi olarak belediyelerde harcamalara katılma payı. *Sayıştay Dergisi*, 71, 75-90.
- Yurtsever, G. (2011). İç Denetimin Danışmanlık Fonksiyonu Ve Kamu İdareleri İçin Önemi. *Denetişim Dergisi*, 7, 16-24.
- Yurtsever, G. (2015). İç Denetimin Fonksiyonları ve Katma Değeri. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 52(602), 89-101.
- Yüksel, F. (2011). *Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim Faaliyetlerinin Uygulamalı Olarak İncelenmesi*. [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi].