

İÇ DENETİMDE ÖRNEKLEME KULLANIMI: KAMU SEKTÖRÜNDE SATIN ALMA SÜRECİNDE BİR UYGULAMA

Doç. Dr. Murat KİRACI*
Arş. Gör. Şafak AĞDENİZ**

Makale Gönderim Tarihi : 17.10.2015 / Kabul Tarihi : 25.11.2015

ÖZ

Çalışmanın amacı iç denetimde örnekleme uygulamasının kullanımını bir uygulama üzerinden göstermek, örneklemeyle ilgili İç Denetim Standartları Uygulama Önerisi ve Kamu İç Denetim Rehberini değerlendirmektir. Çalışmada literatür taraması, görüşme ve örnek olay incelemesi gibi birden fazla yöntem kullanılmıştır. 5018 sayılı Kanun çerçevesinde yetkili bir kamu iç denetçisiyle görüşülerek satın alma süreci öğrenilmiş ve bu süreçte örnekleme uygulamasını nasıl yaptıkları tespit edilmiştir. Çalışmanın sonucunda, örnekleme uygulamasının incelendiği kamu kurumunda, iç denetçilerin istatistiksel olmayan örnekleme yaklaşımını daha çok tercih ettiği, örnekleme konusundaki tecrübelerin kısıtlı olduğu, kamu iç denetim rehberinde örnekleme konusundaki açıklamaların bazı noktalarda yetersiz kaldığı tespit edilmiştir. Ayrıca örnekleme konusunda kamu iç denetçilerine bir eğitimin verilmesi önerilerek, daha etkin bir iç denetimin yapılabileceği düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler: İç denetim, kamu iç denetimi, örnekleme, satın alma süreci

USAGE OF SAMPLING IN INTERNAL AUDITING:A CASE STUDY OF THE PURCHASING PROCESS IN THE PUBLIC SECTOR

ABSTRACT

The purpose of this study is to demonstrate an internal auditing sampling practice and to evaluate the Internal Auditing Standard Practice Advisory and Public Internal Auditing Manual on sampling. More than one technique was used in the study including literature review, interviewing and case study. The Purchasing process was evaluated by interviewing a public internal auditor within the scope of law number 5018 to determine how the sampling practice process was created. As a result of the study, it was determined that internal auditors tend to prefer using a non-statistical sampling approach since it is more simplistic and their knowledge and experience about the sampling practice is limited. The study realized that explanations about public corporations in the Public Internal Audit Manual were insufficient. The study recommends that in order to improve the internal audit process and make it become more efficient, that training of internal public auditors on the sampling process is necessary.

Keywords: Internal auditing, public internal auditing, sampling, purchasing process

* Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, muratkiraci@gmail.com

** Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, agdenizsafak@gmail.com

1. GİRİŞ

Günümüzde gerek özel sektör gerekse de kamu sektörü olsun, kurumların amaçlarına ulaşabilmesinde onlara destek olacak kurum içi yapılara her zamankinden daha fazla ihtiyaç bulunmaktadır. Bu bağlamda kurum içi bir yapı olan iç denetim fonksiyonu hem işletmelerde hem de kamu kurumlarında gerekliliği giderek artan bir özellik arz etmektedir.

İç denetim, işletme faaliyetlerinin önceden belirlenen standartlara uygunluğunun işletme içi birimlerce araştırılması, sapmaların tespiti ve düzeltilmesi sürecidir (Yılcıncı, 2015:10). Her ne kadar iç denetim, yönetime bağlı olsa da, yürüttüğü faaliyet yönünden bağımsız ve tarafsız hareket etmesi beklenen kişiler tarafından yürütülen bir denetimdir.

Hangi tür denetim olursa olsun, denetçilerin kanıt toplaması ve topladığı kanıtları değerlendirerek bir konu hakkında görüşe varması söz konusudur. İç denetimde de, denetçiler, kurum faaliyetleriyle, işlemleriyle, hesaplarıyla ilgili kanıt toplayarak personelin yönetimin öngördüğü şekilde işlemleri, faaliyetleri yürütüp yürütmediğine yönelik bir görüşe varmaya çalışacaklardır. Bu noktada denetçilere kaynak ve maliyet tasarrufu sağlayacak örneklem uygulamalarını kullanmak bir gereklilik oluşturmaktadır.

Bu çalışmanın ortaya çıkmasında önemli bir hareket noktasını Türkiye’de “denetimde örneklem uygulamasıyla” ilgili çok sınırlı sayıda çalışmanın yapılmış olması yatmaktadır. Genellikle bağımsız denetimde kullanılan örneklem uygulamasının, iç denetimde özellikle de kamu iç denetiminde ne ölçüde ve nasıl kullanıldığını ortaya çıkartmak, örneklem konusunda İç Denetim Mesleki Uygulama Çerçevesinde yer alan 2320 nolu uygulama rehberi (önerisi) hakkında bilgi vermek ve Kamu İç Denetim Rehberinde örneklemle ilgili açıklamaları değerlendirmek bu çalışmanın amaçları arasında yer almaktadır.

Bu çalışmada ilk olarak işletmelerde ortaya çıkan modern iç denetim anlayışı hakkında kavramsal olarak temel bilgiler verilecek daha sonra iç denetim standartlarında örneklemle ilgili düzenlemelere kısaca değinilecektir. Daha sonra Türkiye’de 5018 sayılı Kanun kapsamında 2008 yılından bu yana uygulanan iç denetim konusu kısaca ele alınacaktır. Özellikle Kamu İç Denetim Standartları ve Kamu İç Denetim Rehberinde örneklemle ilgili düzenlemeler irdelenerek, bu düzenlemeler IIA (The Institute of Internal Auditors-Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü) iç denetim standartlarıyla karşılaştırılacaktır. Çalışmada son olarak 5018 sayılı Kanun kapsamındaki bir kamu idaresinde kurumdaki bir iş sürecinin (satın alma süreci) iç denetim birimi tarafından yapılan denetimi sırasındaki örneklem yaklaşımı (çalışması) incelenecektir.

2. İç Denetim Kavramı ve Örneklemle İlgili Düzenlemeler

İç denetimin tarihsel olarak çok eskilere dayandığı ve ilk olarak 13.ncü yüzyılda Venedik, Milano, Floransa gibi büyük İtalyan Ticaret Merkezlerinde rastlandığından söz edilmekle beraber Kıta Avrupası ülkelerinde denetim ve iç denetim akademik açıdan ilk olarak 1900’lu yıllarda ele alınmaya başlanmıştır (www.icdenetim.adalet.gov.tr).

İç denetimin işletme örgütleri içerisinde kazandığı önem iç denetçilik mesleğinin dünyada ve ülkemizde giderek daha çok tanınmasına ve örgütlenme çalışmalarının gelişmesine neden olmuştur (Yılcıncı, 2015:15). Bu örgütlerin en önemlilerinden biri 1941 yılında kurulan Uluslararası İç Denetim Enstitüsü’dür.

2.1. İç Denetim Kavramı

İç denetim kavramı, kendisine yüklenen fonksiyonlara bağlı olarak zaman içerisinde gelişme göstermiş olup, özellikle 2000’li yılların başında yaşanan muhasebe skandalları sonucunda iç denetimin kapsamında işletme risklerinin de alınması

gerekliliği ortaya çıkmıştır (Bilge ve Kiracı, 2010:4)

Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) tarafından iç denetim aşağıdaki gibi tanımlanmıştır;

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

Yapılan tanımdan da anlaşılacağı üzere iç denetimin amacı bağımsız denetimden tamamen farklıdır ve temel amacı işletmenin süreçlerinin etkinliğini arttırmaktır. Bu yüzden iç denetçiler kurumun iç kontrol yapısını çok iyi bilmek durumundadır. İç kontrolü ve işletmedeki iş ve faaliyet süreçlerini ne kadar iyi bir şekilde tanırlarsa yapacakları denetim kuruma o kadar çok katkı sağlayacaktır.

İç denetimin kuruma gerçekten bir katkı sağlayabilmesi için gerek iç denetimin organizasyonunda, görev ve sorumluluklarında gerekse ya-

ılacak denetimlerde iç denetçilere yol gösterecek bir takım kurallara ihtiyaç bulunmaktadır. Bu kurallara ya da düzenlemelere iç denetim standartları adı verilmektedir.

İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yayınlanan bu standartlar, iç denetçiler (üyeler) tarafından kullanılacak bir kılavuz niteliğinde olup “nitelik, performans ve uygulama standartları” olmak üzere üç bölümden oluşmaktadır. Ayrıca standartların uygulanmasında yol gösterici nitelikte uygulama rehberleri de yer almaktadır. Zorunlu Rehber kapsamında standartlar, ana prensipler, tanım ve etik kurallar ile tavsiye edilen rehber kapsamında uygulama rehberleri ve tamamlayıcı rehberlerin tümü iç denetim için Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesini (UMUÇ) oluşturmaktadır.

IIA tarafından hazırlanan Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesinin (UMUÇ) amacı tüm dünyadaki uygulayıcılara ve paydaşlara, yüksek kalitede bir iç denetim pazarının büyümesi konusunda yardım etmektedir. Söz konusu çerçeve 2015 Temmuz ayında revize edilmiştir. Buna göre yeni çerçeve aşağıdaki gibidir (www.tide.org.tr):



Şekil 1: Yeni Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ)

Ayrıca şekil 1’de görüleceği üzere Mesleki Uygulama Çerçevesine “iç denetim misyonu” da eklenmiştir. Söz konusu bu rehberde yer alan ana prensipler, iç denetimin tanımı, etik kurallar ve standartlar tüm iç denetçilerin uyması gereken zorunlu kurallardır. Tavsiye Edilen Rehber ise iç denetimin tanımı, etik kurallar ve standartların ve yeni iç denetim misyonunun etkin uygulanması için gerekli uygulamaları tanımlamaktadır. Daha önceki UMUÇ’ta yer alan uygulama önerilerinin yerini de daha geniş kapsamlı uygulama rehberleri almıştır. Uygulama önerilerinin içeriğinde bir değişiklik olmamıştır. Zira iç denetimde örnekleme konusu, kuvvetle tavsiye edilen rehberde yeni adıyla tavsiye edilen rehber de detaylandırılan bir konudur.

2.2. İç Denetim Standartlarında Örnekleme

Genel olarak iç denetim standartları incelendiğinde “örnekleme” gibi özel bir konuyla ilgili doğrudan bir standardın bulunmadığı görülmüştür. Yapılan incelemede iç denetim standartlarının “Performans Standartları” grubunda, örneklemeyle dolaylı bir şekilde bağlantılı açıklamaların yer aldığı belirlenmiştir.

Öncelikle “Performans Standartları” grubundaki 2300 nolu “Görevin Yapılması” ve 2310 nolu “Bilgilerin Tespiti ve Tanımlanması” adlı iç denetim standartlarına bakmak gerekir.

Bu standartlar, iç denetçiye, üstlendiği görevin amaçlarına ulaşmak için yeterli, güvenilir, ilgili ve faydalı olan bilgiyi belirlemesi, analiz etmesi, değerlendirmesi ve kayıtlı hale getirmesi zorunluluğu getirmektedir (IIA, 2012, 2300 ve 2310). Bu standartlardaki ifadeyi şu şekilde yorumlamak da mümkündür: İç denetçinin üstlenmiş olduğu görevi yapabilmesi için yeterli, güvenilir, ilgili ve faydası olan kanıt toplanması gerekmektedir. Bu açıklamaları, örnekleme uygulamasının kullanımına yönelik iç denetçiyi hazırlayan açıklamalar olarak yorumlamak mümkündür.

IIA tarafından yayınlanan bu standartlarda örnekleme ile ilgili doğrudan ilişkili bir standart bulunmamasına rağmen “örnekleme” konusu tamamen de açıklamasız bırakılmamıştır. Örnekleme konusu UMUÇ kapsamında şu an için “Uygulama Rehberleri” içerisinde açıklanmış ve iç denetçilere bu şekilde yol göstermesi amaçlanmıştır. Bilindiği üzere iç denetim standartlarının büyük bir bölümü 2012 yılında yeniden ele alınmış 2013 yılından itibaren geçerli olmak üzere güncellenmiştir.

2013’deki bu yeniden ele alma ve güncelleme çalışmalarından önce de örneklemeyle ilgili açıklamalar “Uygulama Önerileri”nde yer almaktaydı. Buna göre, “Uygulama Önerisi 2100-10 Denetim Örnekleme Çalışması”nda “2100 İşin Niteliği Standardına” atıfta bulunulduğu görülmüştür. Standardın bu maddesi aşağıdaki gibidir (www.the-iaa.org);

“2100 İşin Niteliği, iç denetim faaliyeti, sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla, risk yönetimi, kontrol ve yönetim sistemlerini değerlendirmeli ve bu sistemlerin iyileştirilmesine katkıda bulunmalıdır.”

Standartlarda yapılan revizyonla birlikte örnekleme ile ilgili uygulama önerisi de, 2013 Mayıs ayında yapılan revizyonla değiştirilmiştir. Revize edilen uygulama önerisinin numarası ve atıfta bulunduğu iç denetim standardı da değişmiştir. Buna göre uygulama önerisi “2320-3 Denetim Örnekleme” adını almıştır. Denetim Örnekleme uygulama önerisinde, birincil ilgili standart olarak “2320 Analiz ve Değerlendirme” standardına ve “2240-1 Görev İş Programı” uygulama önerisine atıfta bulunulmuştur. Söz konusu atıfta bulunulan bu standart maddeleri aşağıdaki gibi tanımlanmıştır (www.globaliaa.org IIA, 2013);

“2320 Analiz ve Değerlendirme, iç denetçileri, vardıkları sonuçları ve görev sonuçlarını uygun analiz ve değerlendirmelere dayandırmalıdır.

2240-1 Görev İş Programı, iç denetçi iç denetim

görevine başlamadan önce iş programlarını geliştirmeli ve kayıtlı hale getirmelidir. İş programı teknoloji tabanlı denetim ve örnekleme teknikleri gibi kullanılacak yöntemleri de içermelidir.”

Bu atıflar örnekleme konusuyla ilgili iç denetçiyi bilgilendirme konusunda dayanak oluşturan maddelerdir. Her iki standart incelendiğinde kanıt toplama süreciyle bağlantılı olarak iç denetçiye yol gösterdiği ve iç denetçinin iş programında teknoloji tabanlı denetim tekniklerinin yanında örnekleme tekniklerini de kullanabileceği ifade edilmektedir.

Denetim Örnekleme adlı 2320-3 nolu Uygulama Önerisi, toplam 20 maddeden oluşmaktadır. Söz konusu uygulama önerisinin içeriği incelendiğinde, örnekleme teorisiyle ilgili denetçinin bilmesi gereken kavramlar ve örnekleme uygulamasında iç denetçinin yaklaşımları konusunda genel olarak bir rehberlik yaptığı görülmektedir. Uluslararası Bağımsız Denetim Standartlarından 530 nolu “Denetim Örnekleme” standardında yer alan açıklamalarla büyük ölçüde paralellik arz ettiği görülmüştür.

Ayrıca uygulama önerisindeki 20 madde'nin tamamını ele almak başka bir çalışmanın kapsamına gireceğinden aşağıdaki başlıkta bu uygulama önerisinde çalışmayla bağlantılı kısımlara kısaca değinilecektir.

2.2.1. Denetim Örnekleme Kavramı

Uygulama önerisine göre, denetim örnekleme, tüm örnekleme birimlerinin seçim şansı olacak şekilde denetim prosedürlerinin, aynı sınıfta yer alan tüm işlemlerin veya hesapların %100'ünden daha az bir kısmına uygulanması olarak tanımlanmaktadır (IIA, 2013). Bu tanım bağımsız denetimde de kullanılan genel bir tanımdır.

2.2.2. Denetim Örneklemesinin Amacı

Denetim örnekleme, örneklemin seçildiği evren hakkında bir sonuca ulaşmak için gerçek ve

mantıklı kanıtların elde edilmesi için kullanılan bir araçtır. İç denetçi, kurumun hedeflerini gerçekleştirebilmek için yeterli, güvenilir, ilgili ve faydalı denetim kanıtlarını elde edebilmek amacıyla denetim örneklemesini tasarlamalı ve seçmeli, denetim prosedürlerini uygulamalı ve örnekleme sonuçlarını değerlendirmelidir.

Evren hakkında doğru ve güvenilir bir sonuca ulaşmasını sağlayacak yeterli sayıda birimin evrenden seçilme işlemi olan örneklemin amacı, iç denetçinin sınırlı olan kaynaklarını verimli ve ekonomik kullanmasıdır.

2.2.3. İstatistiksel Örnekleme ve İstatistiksel Olmayan Örnekleme

İstatistiksel örneklemede, örneklem olarak seçilen birimler evreni temsil edebilmektedir. Örneklemin evreni temsil etme yeteneği sağlanmaz ise bu örnekleme dayanılarak evren hakkında yapılan çıkarımlar/tahminler ya sınırlı olacaktır ya da hatalı olacaktır.

İstatistiksel olmayan örneklemede iç denetçi örneklem seçiminde tamamen kendi yargısını veya tecrübesini kullanır. Örneklem tamamen iç denetçinin yargısına göre seçildiğinden, örneklem sonuçlarının evrene genellemesinin yapılması doğru değildir.

2.2.4. Örnekleme Teknikleri

Uygulama önerisinde örnekleme teknikleri hakkında çok fazla bilgi verilmemiş ve herhangi bir sınıflandırma yapılmamıştır. Öneride belirtilen iç denetimde kullanılan örnekleme tekniklerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz;

- *Rassal örnekleme*: Evrende yer alan her bir birimin seçilme şansının eşit olduğu örneklem yöntemidir.
- *Parasal birim örnekleme*: Finansal tabloda yer alan parasal yanlışlıkların tanımlanmasında kullanılan örnekleme yöntemidir.

- *Tabakalı örnekleme:* Evrende yer alan birimlerin alt gruplara ayrılarak, her bir alt gruptan rassal olarak örneklem seçiminin yapıldığı örnekleme yöntemidir.
- *Nitelik örnekleme:* Değerlendirilen evrenin özelliklerini belirlemede kullanılan örnekleme yöntemidir.
- *Değişken örnekleme:* Evrene ait özelliklerin parasal etkisinin belirlenmesinde kullanılan örnekleme yöntemidir.
- *Yargısal örnekleme:* Denetçinin yargısına dayanarak örneklem seçimini yaptığı örnekleme yöntemi olup, var olduğu düşünülen bir durumun doğrulanması için kullanılır.
- *Keşif örnekleme:* Yoğun bir inceleme gerektiren veya olmuş bir hatanın kanıtı ortaya koymak için kullanılan örnekleme yöntemidir.

Yukarıda sayılan örnekleme tekniklerinden “yargısal örnekleme” olasılık teorisine dayanmayan başka bir ifadeyle istatistiksel olmayan bir tekniktir. Diğer tekniklerin hepsi olasılık teorisine dayanan istatistiksel örnekleme teknikleri arasında yer almaktadır.

3. Türkiye’de Kamu Sektöründe İç Denetim ve Örnekleme

Türkiye’de kamu mali sistemindeki eksiklikler dolayısıyla sisteme yapılan eleştiriler sonucunda, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu yerini 24.12.2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’na bırakmıştır. 5018 sayılı Kanun

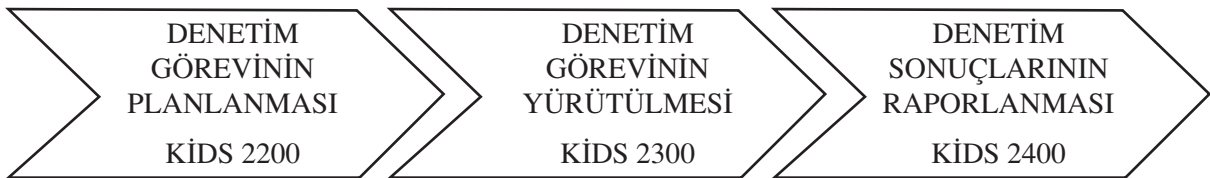
ile getirilen yeniliklerden biri de iç denetim kavramıdır.

5018 sayılı Kanun’un 63. maddesinde, “İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir.” olarak tanımlanmıştır. Aşağıdaki başlıklarda çalışma konusuyla ilgili iç denetim süreci ve örnekleme konularına temel noktalarıyla değinilecektir.

3.1. Kamuda İç Denetim Süreci

5018 sayılı Kanununun 55. maddesinde “iç denetime ilişkin standartlar ve yöntemler İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenir, geliştirilir ve uyumlaştırılır.” denilmektedir. Dolayısıyla, Türkiye’de kamu iç denetimine ilişkin standartlar ve yöntemler İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından belirlenmektedir. İDKK söz konusu standartları hazırlarken uluslararası uygulamaları da referans almaktadır. Kamu İç Denetim Standartları hazırlanırken, IIA tarafından hazırlanan ve yayınlanan standartlar baz alınmıştır. Ayrıca İDKK’nun bir görevi de kamu idarelerine rehberlik hizmeti vermektir. Bu kapsamda İDKK tarafından kamu iç denetçilerine yönelik “Kamu İç Denetim Rehberi” hazırlanmıştır.

Aşağıdaki şekilde de görüleceği üzere denetim görevi esas olarak üç ana Kamu İç Denetim Standart (KİDS) grubu tarafından düzenlenmiş olup, bu temel denetim aşamaları aşağıdaki gibi belirlenmiştir (2013:43):



Şekil 2: İç Denetimin Temel Aşamaları

Denetim görevinin bu temel aşamalarında gerçekleştirilen faaliyetleri ise detaylı olarak aşağıdaki gibi sıralayabiliriz;

- Denetim görevlerinin planlanması
 - o Görevlendirme
 - o Tarafsızlık ve gizlilik belgesinin hazırlanması
 - o Denetlenen birime bildirim
 - o Ön çalışma
- Denetim görevinin yürütülmesi
 - o Denetim testlerinin uygulanması
- Denetim sonuçlarının raporlanması
 - o Bulguların resmi olarak paylaşılması
 - o Kapanış toplantısı yapılması
 - o Denetim raporunda yer alacak bulgulara karar verilmesi
 - o Denetim görüşünün oluşturulması
 - o Denetim raporunun hazırlanması

Genel olarak özel sektördeki iç denetim sürecinde olduğu gibi Kamu iç denetiminde de örneklem uygulaması denetim görevinin planlaması aşamasında çalışma planına dâhil edilmektedir.

Örneklem konusu, bu safhalardan denetim testlerinin uygulanması aşamasında ele alınmaktadır. Önceki başlıklarda ifade edildiği üzere IIA tarafından, hazırlanan örneklemle ilgili uygulama önerisinde, denetimin planlanması aşamasında hazırlanan 2240-1 Görev İş Programına da atıfta bulunulmuştur. Kamu iç denetiminde de örneklem uygulaması denetim görevinin planlaması aşamasında saha çalışmasında uygulanacak testler belirlenirken belirlenmekte ve çalışma planına dâhil edilmektedir.

Aşağıdaki başlıklarda kamu iç denetimindeki denetim süreci aşamaları örnekleme uygulamasıyla ilişkili olan boyutlarıyla kısaca açıklanacaktır.

3.1.1. Denetim Görevlerinin Planlanması ve Örnekleme

Kamu sektöründe iç denetim uygulaması ilk olarak, planlamayla başlamaktadır. Buna göre, 3 yıllık denetim planları çerçevesinde hazırlanan yıllık programlara alınan denetim faaliyetleri İç Denetim Birim Başkanı tarafından bir görevlendirme yazısıyla iç denetçilere bildirilmektedir. İlgili denetçi tarafsızlık ve gizlilik belgesini düzenleyerek denetim dosyasına koymakta ve üstlenilen denetim görevleri denetlenecek birimlere, birim yönetimi tarafından bir yazı ile bildirilmektedir (Kamu İç Denetim Rehberi, 2013:42-48).

Denetim gözetim sorumlusu tarafından denetim süre planı formu hazırlanmakta ve görevlendirilen iç denetçi denetleme alanını daha iyi tanımak için ön çalışmalara başlamaktadır.

Ön çalışma kapsamında denetimi yapılacak süreci tanımaya yönelik birim yöneticileri ve çalışanlar ile görüşmeler yapılmaktadır. Elde edilen bilgiler ışığında denetim amaçları belirlenmekte ve denetim süreci ile ilgili olarak genel paylaşımların yapıldığı denetlenen birimle açılış toplantısı yapılmaktadır. Daha sonra çalışma planının oluşturulmasına yönelik olarak denetim sürecine ilişkin iş akış şemaları oluşturulmakta, sürecin işleyişine ilişkin Bilgi Toplama Formu oluşturulmakta ve süreç Kamu İç Kontrol Standartları açısından değerlendirilmektedir.

Yapılan tüm bu çalışma ve değerlendirmeler sonrasında “Çalışma Planı” ve bu planın eki “Risk Kontrol Matrisi” ile “Görev İş Programı” hazırlanmakta, bu planının iç denetim birim yöneticisi tarafından onaylanmasıyla denetimin planlama aşaması tamamlanmaktadır. Bu açıklamalar dâhilinde Kamu İç Denetim Rehberi’nde öngörülen şekilde oluşturulmuş örnek bir “Risk Kontrol Matrisi” aşağıdaki gibidir:

Tablo 1. Risk Kontrol Matrisi

SÜREÇ	İLGİLİ BİRİM	RİSK	KONTROL FAALİYETİ	TEST	RİSK DÜZEYİ
A Birimi Taşınır İşlem Süreci Denetimi	A Birimi	Envanter bilgilerinin doğru ve güvenilir olmaması riski	Her mal giriş çıkışında taşınır işlem fişi düzenlenmektedir.	Malların fiziki sayımı	13
.....				

Bu tabloda yer alan risk düzeyi, aşağıdaki Etki Olasılık Değerlendirme Tablosuna göre iç denetçi tarafından verilen etki ve olasılık puanları esas alınarak belirlenir.

Tablo 2. Etki Olasılık Değerlendirme Tablosu

	OLASILIK	ETKİ
ÇOK YÜKSEK (5)	Riskin gerçekleşmesi yönünde çok ciddi emareler bulunmaktadır. Benzer olaylarla çok sık karşılaşılmaktadır.	Can kaybı, çok büyük miktarda mali kayıplar, ciddi sosyal sorunlar, faaliyetin uzun süre yürütülememesi, kurumsal itibarın ciddi şekilde sarsılması vb.
YÜKSEK (4)	Riskin gerçekleşmesi yönünde ciddi emareler bulunmaktadır. Benzer olaylarla sık karşılaşılmaktadır.	Kişilerin ciddi yaralanmaları veya sakatlanmaları, büyük miktarda mali kayıplar kurumsal itibar kaybı, faaliyetin kısmen sekteye uğraması, sosyal rahatsızlıklar vb.
ORTA (3)	Riskin gerçekleşmesi yönünde bazı emareler bulunmaktadır. Benzer olaylarla ara sıra karşılaşılmaktadır.	Mali kayıplar, faaliyetin bir kısmının belli süreyle yürütülememesi
DÜŞÜK (2)	Riskin gerçekleşmesi yönünde hiçbir emare bulunmamaktadır. Benzer olaylarla nadiren karşılaşılmaktadır.	Düşük tutarlı mali kayıplar, faaliyetin sürdürülmesinde basit sorunların yaşanması vb.
ÇOK DÜŞÜK (1)	Riskin gerçekleşmesi yönünde hiçbir emare bulunmamaktadır. Geçmişte benzer bir olayla karşılaşılmamıştır.	Çok düşük tutarlı mali kayıplar, faaliyet yürüten kişilerin basit sorunlar yaşaması vb.

Kaynak : Kamu İç Denetim Rehberi, 2013: 113

Yukarıdaki tabloya göre etki ve olasılık riski belirlendikten sonra aşağıdaki tablo yardımı ile denetim testinin risk puanı ve düzeyi belirlenir. Burada etki puanı ile olasılık puanının kesiştiği yer risk puanıdır.

Tablo 3. Risk Analizi Modeli

RİSK ANALİZ MODELİ	ETKİ					
		Çok Düşük (1)	Düşük (2)	Orta (3)	Yüksek (4)	Çok Yüksek (5)
OLASILIK	Çok Düşük (1)	1	3	6	10	15
	Düşük (2)	2	5	9	14	19
	Orta (3)	4	8	13	18	22
	Yüksek (4)	7	12	17	21	24
	Çok Yüksek (5)	11	16	20	23	25

Kaynak : Kamu İç Denetim Rehberi, 2013: 100

Bu tabloda verilen puanların dağılımına göre iç denetçi risk düzeylerini;

1-9 puan arası: Düşük riskli

10-18 puan arası: Orta riskli

19-25 puan arası: Yüksek riskli olarak kabul eder.

Belirlenen bu risk düzeyi, iç denetçinin uygulayacağı test esnasında örneklem büyüklüğünü belirlerken göz önüne alması gereken önemli bir unsurdur. Risk puanı arttıkça örneklem büyüklüğünün de artması gerekir.

3.2. Denetim Görevinin Yürütülmesi ve Sonuçların Raporlanmasında Örneklem

Kamu İç Denetim Rehberinde (2013:62) örneklem ile ilgili olarak; “Yeterli kanıt elde edilmesi için işlemlerin tamamının incelenmesine gerek yoktur. İç denetçi uygun örneklem yöntemleri uygulayarak yeterli ve uygun kanıtı kısa zamanda ve düşük maliyetle elde edebilir.” denilmektedir.

İç denetim faaliyetlerine başlamadan önce yapılan denetim evreninin belirlenmesi ve bu evrende yer alan her bir unsur için makro risk değerlendirmesinin yapılması denetim testlerinin uygulanması aşamasında iç denetçinin izleyeceği yolu

büyük ölçüde çizmektedir. Çok yüksek bir riskli alanın denetimi sırasında uygulanan testler ve bunların sayısı ile düşük riskli bir alanın denetimi sırasında uygulanan testler ve bunların sayısı birbirinden farklı olacaktır.

Yine aynı rehberde örnekleme aşamaları aşağıdaki gibi belirlenmiştir,

- Örneklemin planlanması
- Örneklemin seçimi ve incelenmesi
 - o Ana kütlelerin ve örnek biriminin belirlenmesi
 - o Örnekleme yönteminin belirlenmesi
 - o Örneklem büyüklüğünün belirlenmesi
 - o Örneklerin seçimi ve incelenmesi
- Örnekleme sonuçlarının değerlendirilmesi

5018 sayılı Kanunda yapılan iç kontrol ve iç denetim tanımlarından örnekleme ile ilgili olarak çıkarılabilecek bir sonuç, iç denetim birimlerinin aslında kontrol testleri yaptığıdır. Bu bağlamda iç denetim bağlı bulunan kamu kuruluşunun iç kontrol süreçlerinin etkinliğini ortaya çıkarmak suretiyle test ederek değerlendirmelerde bulunmaktadır.

Çalışmanın bundan sonraki bölümünde yukarıda belirtilen örnekleme aşamaları Kamu İç Denetim Rehberinde belirlenen esaslar dâhilinde ele alınacaktır.

3.2.1. Örneklemin Planlanması

Örneklem, testlerin belirlenmesi sırasında planlanmalı ve dolayısıyla çalışma planında yer almalıdır. Denetim testleri uygulanırken ana kütle özellikleri farklılık gösterirse bu durumda örneklem yeniden belirlenebilir.

3.2.2. Örneklemin Seçimi

Örneklem adı verilen ve ana kütle özelliklerini temsil ettiği düşünülen alt grubun seçiminde başlangıç noktası “ana kütle” doğru bir şekilde net olarak tanımlanmalıdır.

3.2.2.1. Ana Kütle ve Örneklemin Belirlenmesi

Ana kütle denetçinin hakkında bir sonuca ulaşmayı istediği verilerin veya sürecin tamamıdır. Örneklem ana kütle içinden belirli yöntemlerle seçilir ve ana kütle içinde yer alan test edilecek her bir unsur örneklem birimidir. Dolayısıyla denetçinin ana kütle ve bununla birlikte örnekleme birimini de belirlemesi gerekir.

Ödeme emri belgeleri, vevne alındıları veya muhasebe işlem fişleri birer ana kütle ve her biri de örnekleme birimidir.

Ana kütle seçilirken denetim amacı ve bu amaca ulaşmak için kullanacağı denetim testleri göz önüne bulundurulmalıdır. İç denetçinin ana kütle homojen tabakalara ayırarak incelemesi her bir tabaka içindeki değişkenliği azaltacak dolayısıyla örneklem büyüklüğü azalacaktır.

Örneğin bir üniversitedeki öğrenci burs işlemlerine yönelik uygulanacak 2014 yılında verilen bursların belirlenen kriterlere uygun olarak verilir verilmeyeceği test edilecekse, bu durumda burs verilen

her öğrencinin burs başvuru evrakları ana kütle ve her bir başvuru evrakı da örnekleme birimi olacaktır. Burada iç denetçi burs işlemlerini yemek burs işlemleri, Kredi ve Yurtlar Kurumu burs işlemleri ve diğer burs işlemleri olarak tabakalara da ayırabilir.

3.2.2.2. Örnekleme Yönteminin Belirlenmesi

Denetçi belirlediği ana kütlede yeterli sayıda örnekleme belirleyebilmesi için bazı yöntemlerden yararlanır. Bu yöntemler istatistik ve istatistik olmayan örnekleme yöntemleridir. Kullanılan örnekleme yönteminin çalışma kâğıdında belirtmesi gerekir.

İstatistik Olmayan Örnekleme Yöntemi, Ana kütlede yer alan tüm örnek birimlerine eşit şansın tanınmadan sadece iç denetçinin yargısına bağlı olarak örneklemin belirlenmesidir.

İstatistik Örnekleme Yöntemi, Kamu İç Denetim Rehberinde istatistik örnekleme, her bir örneğin seçilme şansının eşit olduğu, örnekleme büyüklüğü ve örnek seçiminin matematiksel teorilerin kullanılmasına dayalı olarak yapıldığı sonuçlarının ölçülebildiği bir yöntem olarak tanımlanmıştır. Bu tanımlamalar IIA tarafından çıkartılan 2320-3 Denetim Örnekleme Uygulama Rehberindeki açıklamalarla örtüşmektedir.

Kamu İç Denetim Rehberi’nde (2013:63) örneklem seçiminde iç denetçinin deneyimlerinin kullanılmasına olanak sağladığı için kontrollerin etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığının belirlenmesine ilişkin yapılan testler için istatistik olmayan örnekleme daha uygun bir yaklaşım olarak belirtilmiştir.

3.2.3. Örneklem Büyüklüğünün Belirlenmesi

İstatistik olmayan örneklemede örneklem büyüklüğü kontrol sıklığına göre belirlenebilmektedir. Asgari örneklem büyüklüğünün belirlenmesinde kullanılabilecek şablon aşağıdaki tabloda verilmiştir;

Tablo 4. Asgari Örneklem Büyüklüğü Tablosu

KONTROL SIKLIĞI	ASGARI ÖRNEK BÜYÜKLÜĞÜ	
	RİSK DÜZEYİ	
	DÜŞÜK	YÜKSEK
Yılda bir	1	1
Aylık	2	3
Haftalık	5	8
Günlük	15	25
İşlem Bazında	25	40

Kaynak : Kamu İç Denetim Rehberi, 2013: 64

Bu tabloda verilen örneklem büyüklükleri asgari örneklem büyüklükleridir. Eğer iç denetçinin ön kontroller sırasında var olan kontrollerin yeterli olmadığına ilişkin bir şüphesi varsa ki bu durumda iç denetçi tarafından belirlenen risk puanları yüksektir bu durumda örneklem büyüklüğü artırılmalıdır.

Aşağıdaki durumların varlığı halinde örneklem büyüklüğünün yeniden gözden geçirilmesi gerekmektedir (Kamu İç Denetim Rehberi, 2013:65);

- Kontrollerin daha önce fark edilmeyen önemli hataları engellediği tespit edilmişse, örneklem büyüklüğü artırılabilir.
- Kontrollerin iyi çalışmamasından kaynaklanacak eksiklikler kabul edilebilir seviyedeysen örneklem büyüklüğü azaltılabilir.
- Kontrollerin işletilmesi ile ilgili ana kütlede kabul edilebilir hata sayısının üzerinde hatalar ile karşılaşmış ise örneklem büyüklüğü artırılır.
- Denetim görevi kritik hususları içeriyor ve sonuçlar önem arz ediyorsa daha fazla güvence

sağlamak amacıyla örneklem büyüklüğü artırılır.

- Kontrolün işletilmemesi nedeniyle ortaya çıkabilecek olumsuz etkilerde bir artış olması halinde örneklem büyüklüğü artırılır.
- Test konusu hususların başka bir test ile teyit edildiği durumlarda örneklem miktarı azaltılabilir.

Kamu İç Denetim Rehberinde, istatistiki örnekleme yönteminde örnekleme büyüklüğünün, işlem birimine, belirlenen tabakaya veya mali değerlere göre hesaplanabileceği belirtilmekte daha fazla ayrıntıya girilmemektedir. Denetimde örnekleme teorisinde, istatistiksel örnekleme yaklaşımıyla örneklem büyüklüğü belirlenirken, iç denetçinin iç kontrole gereğinden fazla güvenme riski, kabul edilebilir sapma, evrenin beklenen sapma oranı, evrenin büyüklüğü faktörleri belirlemesi gerekir (Kiracı 2009: 127). Bu faktörlere göre oluşturulan örneklem büyüklüğü tablosundan yararlanılarak kolay bir şekilde örneklem büyüklüğü belirlenebilir.

3.2.4. Örneklem Birimlerinin Seçimi ve İncelenmesi

Kamu İç Denetim Rehberi incelendiğinde örneklem birimlerinin seçiminde, iç denetçinin tamamen kendi kişisel yargısına dayalı olarak birimleri seçtiği istatistikî olmayan örneklem yönteminden ilk olarak bahsedildikten sonra aşağıdaki tekniklere göre de birim seçebileceği vurgulanmıştır;

- *Tesadüfi olarak seçimle çok miktardaki sayının peş peşe sıralanmasına dayalı seçim:* Her ana kütle birimine bir numara verilir. Ana kütle sayısı ile sınırlı olmak koşuluyla örneklem büyüklüğü kadar rassal sayı belirlenir. Üretilen rassal sayılara karşılık gelen örneklem birimi incelenir.
- *Baş harflere göre seçim:* Ana kütle bürümleri konularının baş harflerine göre sıralanır ve örnekler her harf kullanılarak seçilir.
- *Örnekleme girecek birimlerin numaraları arasındaki aralığın sabit tutulmasına dayalı sistematik seçim:* Her ana kütle birimine bir numara verilir. Örneklem arasındaki sabit aralık ana kütle örneklem büyüklüğüne bölünmesi ile tespit edilir. İlk seçim sabit aralık dikkate alınarak rastgele yapılır ve diğer örneklerin belirlenmesinde sabit aralık dikkate alınır.
- *Belirli tarihleri taşıyan örnek birimlerinin seçilmesi:* Her ana kütle birimi ilgili oldukları tarihlere göre sıralanır ve iç denetçi tarafından belirlenene tarihlerle ilişkili örneklem sayısı kadar birim seçilir.
- *İşlem türlerine göre seçim:* Her ana kütle biriminin hangi işlemin parçası olduğu belirlenir ve söz konusu işlemler göz önüne alınarak örneklem büyüklüğü kadar örnek seçilir.
- *Bilgisayarla seçim:* Her ana kütle birimine bir numara verilir. Bilgisayar tarafından ana

kütle sayısı ile sınırlı olmak koşulu ile örneklem büyüklüğü kadar rassal sayı üretilir ve üretilen rassal sayılara karşılık gelen örneklem birimleri incelenir.

Bu sayılan örneklem teknikleri örneklem teorisindeki istatistikî örneklem yöntemleri içindeki basit tesadüfi örneklem, tabakalara göre örneklem, kümelere göre örneklem ve sistematik örneklem teknikleri ve bunlardan türetilen tekniklerdir. Kamu İç Denetim Rehberinde örneklem yöntemleri olarak adı geçen bu yöntemler çok fazla detaya inilmeden kısaca açıklanarak verilmiştir. Ayrıca belirtilen örneklem yöntemlerinin IIA tarafından çıkartılan uygulama önerisinde verilen örneklem yöntemlerinden farklı olduğu da tespit edilmiştir.

3.4. Örneklem Sonuçlarının Değerlendirilmesi

İstatistiksel veya istatistiksel olmayan yöntemle seçilen her örneklem birimine uygun olan denetim prosedürleri uygulanır. Eğer hata tespit edilmişse öncelikle bunların gerçekten var olup olmadığı incelenir ve hatanın niteliği, sebebi ve denetimin diğer aşamaları üzerindeki olası etkileri değerlendirilir.

İç denetçi örneklem sonuçlarını ana kütleyle genellemek için örneklemi seçmekte kullandığı yöntemle uygun bir tahmin yöntemi kullanmalıdır.

- Eğer örneklem birimleri istatistikî yöntemle seçilmişse bulunan sonuçlar ana kütleyle genellenebilir.
- Eğer örneklem birimleri istatistikî olmayan yöntemle seçilmişse bu durumda örneklem ana kütleyle tam olarak temsil etmediğinden, örneklem sonuçlarının ana kütleyle genellenmemesi gerekir. Bu yöntemle göre belirlenen örnekler ana kütleyle temsil etme özelliğinden ziyade bilgi sağlama ya da değerlendirme yapma amacı taşır.

Kamu İç Denetim Rehberi'ndeki bu açıklamalar örnekleme teorisindeki açıklamalarla örtüşmektedir. Fakat istatistikî örnekleme yöntemlerinin kullanılması halinde elde edilen sonuçların ana kütleye nasıl genelleneceği konusunda iç denetçilere yol gösteren yeterli açıklamanın bulunmadığı tespit edilmiştir.

Rehber'e göre örnekleme birimlerine uygulanan testler sonucunda iç denetçi olumlu, olumsuz bir sonuca ulaşabilir veya herhangi bir sonuca ulaşamaz. İç denetçinin herhangi bir sonuca ulaşmamasının ise iki nedeni vardır. Bunlar;

- Örneklem büyüklüğü yetersizdir.
- Bilgi veya kanıt erişimde sınırlama söz konusudur.

İlk durumda örneklem sayısı artırılarak test tekrarlanır. İkinci durumda üst yönetim söz konusu kısıtlama hakkında bilgilendirilir ve kısıtlama devam ederse bu durum çalışma kâğıtlarında belirtilir.

4. Kamu Sektöründe Satın Alma Sürecinin İç Denetiminde Örnekleme Uygulaması

5018 sayılı Kanun kapsamında kamu idarelerinde oluşturulan iç denetim birimleri, söz konusu idarelere tahsis edilmiş kaynakların ekonomik, etkili ve verimli kullanılmasına yönelik çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek amacıyla oluşturulmuş en önemli yapılardan biridir. Bu çalışmada anılan Kanun kapsamında faaliyet gösteren bir kamu kurumunda iç denetim birimi tarafından gerçekleştirilen bir denetim süreci ve süreçte örneklem konusu ele alınmıştır.

4.1. Çalışmanın Yöntemi

Çalışmada nitel bir araştırma yöntemi olan örnek olay araştırması kullanılmıştır. Örnek olay araştırması, özellikle olgu ile olguyu oluşturan durumlar arasındaki sınırların çok net olmadığı durumda, olguyu içinde bulunduğu gerçek ko-

şullarda inceleyen deneysel sorgulama yöntemidir (Yin, 1994:13). Bu yöntem “nasıl” ve “niçin” sorularının cevaplarını arayan güncel olaylarla ilgili araştırmalardır. Örnek olay araştırması; güncel bir olguyu kendi gerçek yaşam çerçevesi içinde çalışan, olgu ve içinde bulunduğu içerik arasındaki sınırların kesin hatlarıyla belirgin olmadığı ve birden fazla kanıt veya veri kaynağının mevcut olduğu durumlarda kullanılan görgül bir araştırma yöntemidir (Yin, 1984:13).

Çalışmada veriler gözlem, görüşme ve döküman incelemesi yoluyla elde edilmiştir. Yerli literatürde kamu iç denetiminde örnekleme çalışmalarının ne şekilde yapıldığına dair bir çalışma olmamasından dolayı daha detaylı bilgi elde edebilmek amacıyla örnek olay araştırması kullanılmıştır.

4.2. Satın Alma Sürecinin Denetimine Yönelik Örnekleme Uygulaması

Bu çalışmada 5018 sayılı Kanun kapsamındaki bir kamu idaresinin iç denetim biriminde denetim testlerinin yürütülmesi sırasında örnekleme çalışmalarının nasıl yapıldığı örnek olay araştırması ile belirlenmeye çalışılmıştır. Veriler, iç denetim birim başkanı ve iç denetçiler ile görüşülerek ve belge inceleme yoluyla elde edilmiştir. Çalışmanın yapıldığı kamu idaresi adının açıklanması istemediğinden bu bilgi verilmemiştir.

Çalışma kapsamında, 2014 yılında uygulamaya konulan Kamu İç Denetim Yazılımı (İçDen) Otomasyon programı üzerinden 2015 yılında gerçekleştirilen ilgili kamu kurumundaki “Doğrudan Temin Yoluyla Satın Alımlara” yönelik bir iç denetim faaliyeti süreci Kamu İç Denetim Rehberi (Versiyon 1.0) dikkate alınarak incelenecektir.

4.2.1. İç Denetim Süreci ve Kanıt Toplama

Denetimin kapsamı; 2014 Yılında 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 22/d maddesine göre Doğrudan Temin Usulü ile yapılan mal ve hizmet

alımları ile yapım işleri olarak belirlenmiştir. Doğrudan temin usulü ile yapılan alımlar sürecinin denetim amaçları ise aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

- Doğrudan temin usulü ile yapılan alımların, 4734 sayılı Kanun, ilgili ihale yönetmelikleri ve kamu ihale tebliğlerine uygun olarak yapıp yapılmadığının tespiti.
- Alımı yapılan mal ve malzemelerin korunup korunmadığının tespiti.

Denetim ana kütesi (evreni) 01.01.2014-31.12.2014 tarihleri arasında, 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 22/d maddesinde yer alan doğrudan temin usulü ile yapılan denetlenen birimdeki

“197 adet mal ve hizmet alımları ile yapım işleridir”.

Denetim amaçlarına uygun olarak doğrudan temin usulü ile yapılan alımlara ilişkin iç denetçi tarafından yapılan ön çalışma sonucu, söz konusu denetim amacına ilişkin süreçler, bu süreçlerde ortaya çıkabilecek riskler ve bu risklerle ilgili var olan kontroller belirlenmiştir. İç denetçi tarafından yapılan ön çalışma esnasında belirlenen bu risklerin düzeyinin belirlenebilmesi amacıyla *iç denetçi yargısına* bağlı olarak etki olasılık puanları verilerek risk puanları tespit edilmiştir.

Aşağıdaki tablo 5’de iç denetçi tarafından oluşturulan risk kontrol matrisi verilmiştir.

Tablo 5. Risk Kontrol Matrisi

Risk (R)	Kontrol(K)	Test (T)	Etki	Olasılık	Risk
R1 - İhtiyaç dışı alım yapılması riski.	R1-K1 - Alım taleplerinin üst yönetim tarafından değerlendirilmesi.	R1-K1-T1 - Alım taleplerinin değerlendirilmesi yönteminin test edilmesi.	4	3	18
R1 - İhtiyaç dışı alım yapılması riski.	R1-K2 - Alım taleplerine ilişkin mevcut malzemelerin sorgulanması.	R1-K2-T1 - Mal alımlarından önce, malın taşınır ambarında mevcut olup olmadığının sorgulanıp sorgulanmadığının test edilmesi.	4	3	18
R1 - İhtiyaç dışı alım yapılması riski.	R1-K3 - Alım taleplerinin uygun yönetim kademelerince yapılması.	R1-K3-T1 - Alım taleplerinin yetkili merciler tarafından yapıp yapılmadığının test edilmesi.	4	3	18
R1 - İhtiyaç dışı alım yapılması riski.	R1-K4 - İhtiyaca uygun alım için teknik şartname hazırlanması ya da yapım işlerine keşif çıkarılması.	R1-K4-T1 - Teknik şartname ve keşif düzenlenen hallerde, bunları yapanlar için resmi bir görevlendirme yapıp yapılmadığının test edilmesi.	4	3	18
R1 - İhtiyaç dışı alım yapılması riski.	R1-K4 - İhtiyaca uygun alım için teknik şartname hazırlanması ya da yapım işlerine keşif çıkarılması.	R1-K4-T2 - Teknik şartname ve keşiflerin işin uzmanları tarafından yapıp yapılmadığının test edilmesi.	4	3	18
R2 - Piyasa rayicinden çok yüksek fiyatlardan alım yapılması riski.	R2-K1 - Piyasa fiyat araştırması yapmak üzere görevlendirme yapılıyor olması.	R2-K1-T1 - Piyasa fiyat araştırması görevlendirmelerinin varlığının test edilmesi.	4	2	14
R2 - Piyasa rayicinden çok yüksek fiyatlardan alım yapılması riski.	R2-K1 - Piyasa fiyat araştırması yapmak üzere görevlendirme yapılıyor olması.	R2-K1-T2 - Belgelerin piyasa fiyat araştırması görevlendirmelerine uygunluğunun test edilmesi.	4	2	14
R2 - Piyasa rayicinden çok yüksek fiyatlardan alım yapılması riski.	R2-K1 - Piyasa fiyat araştırması yapmak üzere görevlendirme yapılıyor olması.	R2-K1-T3 - Piyasa fiyat araştırması yapmak üzere görevlendirilenlerin sayısının test edilmesi.	4	2	14

R2 - Piyasa rayicinden çok yüksek fiyatlardan alım yapılması riski.	R2-K2 - Firmaların tekliflerinin belgelenmesi.	R2-K2-T1 - Piyasa fiyat araştırma tutanağı dayanağı belgelerin varlığının test edilmesi.	4	2	14
R2 - Piyasa rayicinden çok yüksek fiyatlardan alım yapılması riski.	R2-K2 - Firmaların tekliflerinin belgelenmesi.	R2-K2-T2 - Piyasa fiyat araştırması tutanağında yer alan tutarların dayanağı tekliflere uyumunun test edilmesi.	4	2	14
R2 - Piyasa rayicinden çok yüksek fiyatlardan alım yapılması riski.	R2-K3 - Firmalardan teklif alınması.	R2-K3-T1 - Teklif alınan firma sayılarının test edilmesi.	4	2	14
R2 - Piyasa rayicinden çok yüksek fiyatlardan alım yapılması riski.	R2-K3 - Firmalardan teklif alınması.	R2-K3-T2 - Yapılan piyasa fiyat araştırmalarının yeterli olup olmadığının birim içi alımlar bazında test edilmesi.	4	2	14
R2 - Piyasa rayicinden çok yüksek fiyatlardan alım yapılması riski.	R2-K3 - Firmalardan teklif alınması.	R2-K3-T3 - Yapılan piyasa fiyat araştırmalarının yeterli olup olmadığının birim dışı alımlarla test edilmesi.	4	2	14
R3 - Alımların anlık ihtiyaçlara göre yapılması riski.	R3-K1 - Alım taleplerinin Fakülte yönetimine yazılı olarak bildirilmesi ve bunların üst yönetim tarafından değerlendirilmesi.	R3-K1-T1 - Alımı yapıldıktan sonra ilgili belgelerin düzenlenip düzenlenmediğinin test edilmesi.	3	2	9
R3 - Alımların anlık ihtiyaçlara göre yapılması riski.	R3-K1 - Alım taleplerinin Fakülte yönetimine yazılı olarak bildirilmesi ve bunların üst yönetim tarafından değerlendirilmesi.	R3-K1-T2 - Alım makul dönemli planlamalarla alınıp alınmadığının test edilmesi.	3	2	9
R3 - Alımların anlık ihtiyaçlara göre yapılması riski.	R3-K1 - Alım taleplerinin Fakülte yönetimine yazılı olarak bildirilmesi ve bunların üst yönetim tarafından değerlendirilmesi.	R3-K1-T3 - Parasal limitlere uyumun test edilmesi.	3	2	9
R4 - Kurumsal olarak karşılaşılabilecek yasal ve itibari riskler.	R4-K1 - Yasaklılık teyidinin sözlü olarak yapılması.	R4-K1-T1 - Yasaklılık teyidinin yapıp yapılmadığının test edilmesi.	5	2	19
R4 - Kurumsal olarak karşılaşılabilecek yasal ve itibari riskler.	R4-K2 - Doğrudan temin kayıt bildirimlerinin yapılması.	R4-K2-T1 - Doğrudan temin kayıt bildirimlerinin tam olarak yapıp yapılmadığının test edilmesi.	5	2	19
R5 - Alımı yapılan varlıkların istenilen nitelikte olmaması riski.	R5-K1 - Muayene ve Kabul Komisyonu Raporu düzenleniyor olması.	R5-K1-T1 - Muayene ve Kabul Komisyonlarının oluşumunun test edilmesi.	4	1	10
R5 - Alımı yapılan varlıkların istenilen nitelikte olmaması riski.	R5-K1 - Muayene ve Kabul Komisyonu Raporu düzenleniyor olması.	R5-K1-T2 - Muayene ve Kabul Komisyonlarının oluşumunun test edilmesi.	4	1	10
R6 - Varlıkların korunamaması riski.	R6-K1 - Taşınır ambar kayıtlarının yapılması.	R6-K1-T1 - Taşınır Geçici Alındısı düzenlenip düzenlenmediğinin test edilmesi.	4	1	10
R6 - Varlıkların korunamaması riski.	R6-K1 - Taşınır ambar kayıtlarının yapılması.	R6-K1-T2 - Taşınır İşlem Fişinin taşınırın teslim eden tarafından imza edilip edilmediğinin test edilmesi.	4	1	10
R6 - Varlıkların korunamaması riski.	R6-K1 - Taşınır ambar kayıtlarının yapılması.	R6-K1-T3 - Taşınırın teslim alınması ve muhafazasındaki usulün test edilmesi.	4	1	10

Tablo 5’de görüleceği üzere doğrudan temin usulü ile yapılan alımlara ilişkin 6 adet risk, bu risklerle ilgili var olan kontroller ve uygulanacak testler ile risk puanları iç denetçi tarafından belirlenmiştir.

Süreçte yer alan riskler, bu risklerle ilgili kontroller ve bu kontrollerin test edilmesi ile ilgili yapılacak testler bu şekilde belirlendikten sonra, iç denetçi yapılacak her bir test için test kayıtlarını hazırlamakta ve yapılan her bir işlem testlere ilişkin çalışma kâğıtlarına kaydedilmektedir. Testlerin yapılması esnasında iç denetçi örnekleme uygulamasından yararlanmaktadır.

Doğrudan temin usulü ile yapılan alımlar sürecinde yer alan “*alım taleplerinin üst yönetim tarafından değerlendirilip değerlendirilmemesine (R1-K1-T1)*” ilişkin olarak yapılan kontrol testinde iç denetçi örnekleme aşağıdaki gibi bir yol izlemiştir:

- Öncelikle ana kütle sayısını belirlemek amacıyla 2014 yılında yapılan tüm alımları *fatura* tarihi sırasına göre listelemiştir. Toplamda 197 adet alım dosyası (iş) olduğu görülmüştür.
- Kamu İç Denetim Rehberinde verilen asgari örneklem büyüklüğü tablosu kullanılarak iç denetçi, örnekleme girecek birim sayısını belirlemiştir. Buna göre,

- o İstatistiksel olmayan örnekleme yaklaşımı tercih edilmiştir. İç denetçi geçmiş yıllardaki tecrübesini kullanarak ve Tablo 4’te belirtilen asgari örneklem büyüklüklerini de dikkate alarak 197 adet alım dosyasından 28 adet dosyanın incelenmesinin yeterli olacağı kanaatine varmıştır.

- Bu 28 adet birim, Kamu İç Denetim Rehberinde verilen sistematik örnekleme yoluyla aşağıdaki gibi seçilmiştir.

- o Ana kütle sayısı: P (197)

- o Örneklem sayısı: o (28)

- o Örneklem Aralığı:
 $s=P/o (197/28)=7,0537$

- o Seçilen ilk örnek (1- s arası)= t. Sıradaki (iç denetçi 1. Sıradakini seçti)

- o Diğer seçilecek örnekler= t+s, t+2s...= 1, 8, 15, 22,190. Birim bu şekilde toplam 28 adet alım dosyası seçmiş oldu.

- Örneklem yapılan diğer tüm testlerde de örneklem bu şekilde belirlenmiştir.

Süreçte belirlenen diğer risklere ve testlere ilişkin örneklem bilgileri ise aşağıdaki gibidir:

Tablo 6. Testlerde Kullanılan Anakütle ve Örneklem Sayılarına İlişkin Bilgiler

TEST KODU	ANA KÜTLE BÜYÜKLÜĞÜ	ÖRNEKLEM SAYISI	Aralık	Başlangıç
R1-K1-T1	197	28	7	1
R1-K2-T1	147	30	5	3
R1-K3-T1	78	26	3	1
R1-K4-T1	52	26	2	1
R1-K4-T2	52	26	2	1
R2-K1-T1	197	25	8	1
R2-K1-T2	197	25	8	1
R2-K1-T3	197	25	8	1
R2-K2-T1	197	25	8	1
R2-K2-T2	197	25	8	1
R2-K3-T1	197	25	8	1
R2-K3-T2	Örneklemenin maliyeti denetimin sağlayacağı faydadan yüksek olduğundan iç denetçi anakütleyle tespit edememiş bu nedenle yargısal olarak en çok kullanılabilir malzemelerden 37 adetini incelemiştir.			
R2-K3-T3				
R3-K1-T1	197	25	8	1
R3-K1-T2	Alımın, makul planlamayla alınıp alınmadığının tespiti amacıyla yapılan bu testte; benzer alıma konu olup birlikte alınabilecek nitelikteki malzemeler iç denetçi tarafından belirlenmiştir. Örneklem seçilmesi halinde bu nitelikteki alımların tespiti zor olduğundan iç denetçi örnekleme yapmamıştır.			
R3-K1-T3	197	25	8	1
R4-K1-T1	197	25	8	1
R4-K2-T1	Doğrudan temin kayıt bilgileri ayda bir yapıldığından 12 aylık bildirimlerin tamamı iç denetçi tarafından incelenmiştir.			
R5-K1-T1	Muayene ve kabul komisyonlarının oluşumuna yönelik yapılan bu testte ilgili komisyon oluşturulmadığı için örnekleme yapılamamıştır.			
R5-K1-T2	197	25	8	1
R6-K1-T1	197	25	8	1
R6-K1-T2	İç denetçi tarafından taşınır işlem fişlerinin tamamı denetlenmiştir.			
R6-K1-T3	Bu testte iç denetçi denetim tekniği olarak gözlem ve görüşme kullanmış, herhangi bir belge incelemesi yapmamıştır.			

Tabloda her bir test için örneklem büyüklüğü verilmiştir. Tablo 6. incelendiğinde R1-K2-T1, R1-K3-T1, R1-K4-T1 ve R1-K4-T2 testlerinde ana kütle sayısının 197’den farklı olduğu görülmektedir. Bunun nedeni;

- R1-K2-T1 testinin sadece mal alımlarına yönelik olması
- R1-K3-T1 testinin sadece yazılı talebe istinaden alınan alımlara yönelik olması
- R1-K4-T1 ve R1-K4-T2 testlerinin ise sadece teknik şartname içeren alımlara yönelik olmasıdır.

Örneklem sayılarının birbirine yakın olduğu görülmektedir. Bu da risk kontrol matrisinde yer alan risk puanlarına göre örneklem sayılarının belirlenmediğini göstermektedir. Bu durum ortaya çıkmasında, Kamu İç Denetim Rehberi’nde sadece düşük ve yüksek risk düzeyi örneklem büyüklüğünün belirlenmemiş olması önemli bir etken olmuştur. Örnek olay’da iç denetçi kendi yargısını kullanarak orta risk düzeyindeki kontroller için, bu tabloya bağlı kalarak bir örneklem büyüklüğü belirlemiştir.

Tablo 7. Saha Testine İlişkin Çalışma Kağıdı

DOĞRUDAN TEMİN USULÜ İLE YAPILAN ALIMLAR DENETİMİ (2015/1) TEST KAĞIDI	
Kodu:	R1-K1-T1
Tanımı:	Alım taleplerinin değerlendirilmesi yönteminin test edilmesi.
Örneklem Metodu (İstatistiki-İst.Olmayan):	İstatistiki Olmayan / Örneklemeye girecek birimlerin numaraları arasındaki aralığın sabit tutulmasına bağlı “sistemik” seçim.
Evren/Örneklem Büyüklüğü:	197 adet alım dosyası/28 adet
Sonuç:	Yapılan alımlara ilişkin alınan taleplerin alınması, muhafazası ve bu taleplerin değerlendirilmesine ilişkin yazılı prosedürlerin oluşturulmadığı tespit edilmiştir.
Olumlu/Olumsuz:	Olumsuz

4.3. Örneklem Uygulaması Sonuçları ve Değerlendirmesi

İç denetçi örneklem büyüklüğünü belirledikten sonra, ana kütle tarihin sırasına göre dizdiği faturalar aracılığıyla seçtiği örneklem birimleri üzerinden doğrudan alım işlerine yönelik kontrol testlerini yürütecektir.

Çalışmada örnek verilen R1-K1-T1, “*alım taleplerinin üst yönetim tarafından değerlendirilip değerlendirilmemesine*” yönelik kontrol testinde 197 adet alım dosyasından, 28 adet dosya incelenmiş ve bunların %61,11’nde doğrudan temin usulü ile yapılan alımların, resmi yollarla gelmeyen alım talepleri olmasına rağmen üst yönetim tarafından değerlendirildiği tespit edilmiştir. Bu duruma örneklem teorisinde sapma adı verilmektedir. Kamu iç denetim rehberinde bu sonuç “olumsuz sonuç” olarak tanımlanmaktadır. Böyle bir denetim testi sonucu (kontrollere yönelik) R1 türündeki riske yönelik kontrollerin çalışmadığı ve uygunsuzlukların olduğunu göstermektedir.

Rehber, iç denetçiden içinde örneklem bilgilerini de içeren, yapılan bu teste ilişkin çalışma kağıdının oluşturulmasını istemektedir. Buna göre çalışma kağıdı aşağıdaki gibi oluşturulmuştur:

Elde edilen bu sonuç, istatistiksel olmayan örnekleme yaklaşımı baz alınarak elde edildiğinden ana kütleyle genellenmesi zordur. Bu sonucun ana kütleyle genellenmesi, doğrudan temin usulü ile yapılan alım işlerinde “alım taleplerinin üst yönetim tarafından değerlendirilmesi” kontrol prosedürünün uygulanmadığı/çalışmadığı anlamına gelmektedir. Kamu İç Denetim Rehberinde (2013:67) istatistiksel olmayan örnekleme yönteminde belirlenen örneklem grubunun ana kütleyle temsil kabiliyeti olmadığından elde edilen sonuçların “bilgi sağlamak ve konuyla ilgili değerlendirme yapmak” amacı taşıdığı belirtilmiştir. Ayrıca, ana kütleyle ilgili görüş verilmesi gereken denetimlerde iç denetçilerin istatistiksel yöntemi kullanması gerektiği ifade edilmiştir.

5. SONUÇ

Bu çalışmanın sonucunda örnekleme uygulamasının, tüm dünyada geçerliliği kabul edilen iç denetim standartlarında ve kamu sektöründe iç denetimle ilgili düzenlemelerde, öncelikle bir “uygulama önerisi/rehber” özelliği taşıdığı belirlenmiştir. Ayrıca iç denetim alanındaki uluslararası standartlarda ve kamu sektöründeki iç denetimle ilgili düzenlemelerde örnekleme konusunun çok detaylı ele alınmamasının temel nedeninin konunun teknik detaylar içermesi olduğu düşünülmektedir.

Türkiye’de 5018 sayılı kanunla kamu sektöründe modern bir iç denetim yaklaşımı getirilmiştir. Fakat kamuda iç denetim kavramının ve bu birimin işlevi hakkında farkındalığın tam olarak sağlanmadığı ve birçok idarede geleneksel teftiş ile karıştırıldığı bariz ortadadır. Dolayısıyla uluslararası düzeydeki konumuna henüz ulaşmamış bir iç denetimde, örnekleme gibi spesifik ve gerçekten uzmanlık gerektiren bir konunun tam olarak uygulamasının yapılması beklenmemelidir. Kamu iç denetimi alanında gerek standartlarda gerekse uygulamada örnekleme konusunun çok bakir olduğu düşünülmektedir. Dolayısıyla, bu

çalışmanın kamu iç denetiminde örnekleme hakkında bir farkındalık oluşturacağı beklenmektedir.

İDKK tarafından yayınlanan “Kamu İç Denetim Rehberi” bu çalışma bağlamında ayrıntılı olarak incelenmiştir. Bu rehber, büyük ölçüde İç Denetim Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ) baz alınarak hazırlanmış olsa da, birebir tercüme özelliği de bulunmamaktadır.

Çalışmanın son bölümünde “Kamu’da Doğrudan Temin Usulü İle Yapılan Satın Alımlara Yönelik Kontrol Testleri” örnek olayı üzerinden iç denetçilerin “örnekleme” konusuyla ilgili bilgi ve birikimleriyle, kamu iç denetim rehberinin bu konuyla ilgili yeterliliği incelenmiştir. Bu örnek olay üzerinden şu önemli sonuçlara ulaşılmıştır:

- Örneklem büyüklüğünün belirlenmesinde Kamu İç Denetim Rehberi’nde yer verilen asgari örneklem büyüklüklerinin dikkate alınmaya çalışılmakla beraber, daha çok iç denetçinin *yargısının* ön planda tutulduğu,
- Kamu İç Denetim Rehberi’nde istatistiksel olmayan örnekleme yöntemlerinin ayrımının tam olarak yapılmadığı, (örnek olayda istatistiksel olmayan yaklaşıma göre örneklem büyüklüğünün belirlendiği, fakat birimlerin istatistiksel örnekleme tekniğiyle seçildiği karma bir yaklaşım uygulandığı görülmüştür)
- Rehber’de istatistiksel örnekleme yöntemlerinin kullanılması halinde elde edilen sonuçların ana kütleyle nasıl genelleneceği konusunda iç denetçilere yol gösteren yeterli açıklamaların bulunmadığı,
- Rehberin, örnekleme konusuna bakış açısının sadece “birim seçerken” kullanılan bir teknikten ibaret olduğu, örneklem büyüklüğünün belirlenmesi konusunda yeterli açıklamaların olmadığı

- Rehber’de istatistiki örnekleme kavramına görece olarak çok az yer verildiği, İstatistiki örnekleme yöntemleri hakkında bilgi sahibi olursa da yapılan görüşmelerde bu yöntemle ilgili tecrübeler kısıtlı olduğundan uygulamada tam anlamıyla kullanılmadığı,
- İçDen Otomasyon Sistemindeki uygulamada; evren, örneklem büyüklüğü ve örneklem yöntemine ilişkin bilgilerin, Rehber’de belirtilen şekilde *denetim planlanması aşamasındaki* modüller yerine, testlere ilişkin çalışma kağıtlarının oluşturulduğu “saha çalışması modülünde” yer verilecek şekilde tasarlandığı,

tespit edilmiştir. Bu itibarla, Kamu İç Denetim Rehberi’nin bu tespitler doğrultusunda revize edilmesi, söz konusu rehber ile “Kamu İç Denetim Yazılımı” arasındaki uyumun sağlanması ve ör-

nekleme konusunda Kamu’da iç denetim birimlerine eğitim faaliyetlerinin uygulamaya geçirilmesi önerilmektedir.

Son dönemlerde kamu sektöründe Kalite Güvence ve Geliştirme Programı, İçDen Sistemine Geçiş, Bilgi Teknolojileri Denetimi Rehberinin yayımlanması, Performans Denetimine Geçiş, Dış Değerlendirme çalışmaları gibi iç denetimin etkinliğini ve birim başkanlığının kurulması, denetim gözetim sorumlusu olgusuna işlevsellik kazandırılması gibi çalışan iç denetçilerin etkinliğini arttırmaya yönelik çalışmalar yapılmaktadır. Yapılan bu çalışmaların iç denetim uygulamalarına belirli bir kalite ve derinlik kazandıracağı düşünülmektedir. Böylece belirli bir düzeye gelecek olan kamu iç denetim uygulamalarında örnekleme gibi spesifik bir konuya iç denetçilerin, daha fazla hassasiyet göstermesi beklenmektedir.

KAYNAKÇA

Bilge, Semih ve Murat Kiracı (2010), Kamu Sektöründe İç Denetim ve İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler, Gazi Kitabevi, Kasım 2010

<http://www.icdenetim.adalet.gov.tr/tarihce/tarihce.html> Erişim Tarihi: 07/01/2015

İç Denetim Enstitüsü, <http://tide.org.tr>, Erişim Tarihi 01/09/2015

Kamu İç Denetim Rehberi, 2013, Versiyon 1.0., İç Denetim Koordinasyon Kurulu

Kiracı, Murat (2009), Uluslararası Denetim Standartlarına Göre Örnekleme, Ekim 2009, Detay Yayıncılık, Ankara

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, <http://www.theiia.org>, Erişim Tarihi 15/06/2015

Yılcı, Münevver (2015), İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi, Detay Yayıncılık, Ankara, 2015, 3. Baskı

Yin, Robert K. (1981), "The Case Study Crisis: Some Answers". *Administrative*

Science Quarterly, Vol:26, ss:58-64

Yin, Robert K. (1994), *Case Study Research, Design And Methods*, Second Edition

