

**T.C.  
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TÜRK KAMU YÖNETİMİNDE İÇ DENETİM UYGULAMASI: İÇ  
DENETİMİN DEĞERLENDİRİLMESİ AÇISINDAN SAKARYA  
VE KOCAELİ ÖRNEĞİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ  
Ahmad Farid HAMİDİ**

**Enstitü Anabilim Dalı : Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi**

**Tez Danışmanı: Dr. Öğretim Üyesi Hale BİRİCİKOĞLU**

**HAZİRAN - 2019**




T.C.  
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRK KAMU YÖNETİMİNDE İÇ DENETİM UYGULAMASI: İÇ  
DENETİMİN DEĞERLENDİRİLMESİ AÇISINDAN SAKARYA  
VE KOCAELİ ÖRNEĞİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ  
Ahmad Farid HAMİDİ

Enstitü Anabilim Dalı : Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi

“Bu tez 13/06/2019 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından Oybirliği ile kabul edilmiştir.”

JÜRİ ÜYESİ	KANAATI	İMZA
Prof.Dr. Musa EKEN	Olumlu	
Do. Öğretim Üyesi Hale BİRİCİKÖRÜK	olumlu	
Dr. Öğr. Üy. Yakup KOSEÖZÜ	Olumlu	



SAKARYA  
ÜNİVERSİTESİ

T.C.  
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
TEZ SAVUNULABİLİRLİK VE ORJİNALLIK BEYAN FORMU

Sayfa : 1/1

Öğrencinin

Adı Soyadı	:	AHMAD FARİD HAMİDİ
Öğrenci Numarası	:	1560Y03100
Enstitü Anabilim Dalı	:	SİYASET BİLİMİ VE KAMU YÖNETİMİ ANABİLİM DALI
Enstitü Bilim Dalı	:	SİYASET BİLİMİ VE KAMU YÖNETİMİ
Programı	:	<input checked="" type="checkbox"/> YÜKSEK LİSANS <input type="checkbox"/> DOKTORA
Tezin Başlığı	:	Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim Uygulaması: İç Denetimin Değerlendirilmesi Açısından Sakarya ve Kocaeli Örneği
Benzerlik Oranı	:	% 17

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE,

Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Enstitüsü Lisansüstü Tez Çalışması Benzerlik Raporu Uygulama Esaslarını inceledim. Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen tez çalışmasının benzerlik oranının herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi beyan ederim.

03.07.2019  
Öğrenci İmza

Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Tez Çalışması Benzerlik Raporu Uygulama Esaslarını inceledim. Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen öğrenciye ait tez çalışması ile ilgili gerekli düzenleme tarafımda yapılmış olup, yeniden değerlendirilmek üzere .....@sakarya.edu.tr adresine yüklenmiştir.

Bilgilerinize arz ederim.

...../...../20.....  
Öğrenci İmza

Uygundur

Danışman  
Unvanı / Adı-Soyadı: Dr. Öğretim Üyesi Hale BİRİCİKOĞLU

Tarih: 03.07.2019

İmza:

KABUL EDİLMİŞTİR

REDDEDİLMİŞTİR

EYK Tarih ve No:

Enstitü Birim Sorumlusu Onayı

## ÖNSÖZ

Türkiye’de iç denetimin Etkinliğini iç denetçilerin görüşleri doğrultusunda incelemeyi amaçlayan tez çalışmamın hazırlanmasında, beni yönlendirerek, yön veren değerli danışmanım sayın Dr. Öğretim Üyesi Hale BİRİCİKOĞLU’na şükranlarımı sunarım.

Araştırmamın uygulama kısmına katılan Sakarya ve Kocaeli illerinde görev yapan kamu iç denetçilerine teşekkür ederim.

Eğitim hayatım boyunca bana inana, güvenen ve maddi manevi desteklerini esirgemeyen aileme sonsuz teşekkürler.

**Ahmad Farid HAMIDI**

**27.05.2019**

# İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	1
İÇİNDEKİLER .....	i
KISALTMALAR .....	iv
TABLO LİSTESİ .....	v
ŞEKİL LİSTESİ.....	vi

GİRİŞ .....	1
-------------	---

## BÖLÜM 1: İÇ DENETİM KAVRAMI VE KAMU YÖNETİMİNDE İÇ

DENETİM.....	4
--------------	---

1.1. Denetim Kavramı .....	4
----------------------------	---

1.2. İç Denetim .....	6
-----------------------	---

1.3. İç Denetimin Amacı .....	8
-------------------------------	---

1.4. İç Denetimin Temel Unsurları .....	9
---	---

1.4.1. Kuruma Değer Katma .....	9
---------------------------------	---

1.4.2. Nesnel Güvence Sağlama .....	9
-------------------------------------	---

1.4.3. Danışmanlık Faaliyeti .....	10
------------------------------------	----

1.4.4. Bağımsızlık ve Tarafsızlık .....	10
---	----

1.4.5. Risk Odaklı Denetim.....	11
---------------------------------	----

1.5. İç Kontrol .....	11
-----------------------	----

1.6. İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisi.....	12
---	----

1.7. İç Denetim Süreci.....	13
-----------------------------	----

1.8. Kamu Yönetiminde İç Denetim .....	14
--	----

1.8.1. Kamu Yönetiminde İç Denetimin Tarihsel Gelişimi .....	15
--	----

1.8.2. Kamu Yönetiminde İç Denetimin Önemi ve Amacı.....	16
--	----

1.8.3. Kamu Yönetimi İç Denetim Kapsamında Kullanılan Metotlar .....	17
--	----

1.8.3.1. Sistem Denetimi .....	17
--------------------------------	----

1.8.3.2. Mali Denetim .....	17
-----------------------------	----

1.8.3.3. Uygunluk Denetimi .....	18
----------------------------------	----

1.8.3.4. Performans Denetimi .....	19
------------------------------------	----

1.8.3.5. Bilgi Teknolojileri Denetimi .....	19
---	----

1.8.4. Kamuda İç Denetim Faaliyetlerinin Yürütülmesi .....	20
--	----

<b>BÖLÜM 2: AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE VE TÜRKİYE’DE KAMU YÖNETİMİNDE İÇ DENETİM.....</b>	<b>24</b>
2.1. Dünya Ülkelerinde Uygulanan İç Denetim Modelleri .....	24
2.1.1. Merkezîyetçi Model .....	24
2.1.2. Adem-i Merkezîyetçi Model.....	25
2.1.3. Karma Model .....	25
2.2. Avrupa Birliği Ülkelerinde İç Denetim.....	26
2.2.1. Fransa .....	26
2.2.2. Portekiz .....	27
2.2.3. İngiltere .....	28
2.2.4. Hollanda.....	29
2.2.5. Almanya .....	29
2.2.6. İsveç .....	30
2.3. Uluslararası Alanda İç Denetim İşleyişine Etki Eden Kuruluşlar.....	31
2.3.1. Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) .....	31
2.3.2. Avrupa İç Denetim Enstitüsü Konfederasyonu (ECIIA) .....	32
2.4. Uluslararası Kamu İç Denetim Standartları .....	33
2.5. Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim .....	34
2.5.1. Kamuda İç Denetime Geçişin Tarihsel Gelişimi .....	35
2.5.2. Kamu Sektöründe İç Denetim Sisteminin Önemi ve Gerekliliği.....	35
2.5.3. 5018 Sayılı Kanun Kapsamında İç Denetim.....	39
2.5.4. Türkiye’de Kamu İç Denetimine İlişkin Ortaya Çıkan Sorunlar .....	44
2.6. Kamu İç Denetimine Yönelik Yapılan Akademik Çalışmalar.....	45

<b>BÖLÜM 3: KOCAELİ VE SAKARYA İLLERİNDE GÖREV YAPAN İÇ DENETÇİLER ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA .....</b>	<b>52</b>
3.1. Araştırmanın Amacı .....	52
3.2. Araştırmanın Evren ve Örneklem .....	52
3.3. Veri Toplama ve Analiz Yöntemi .....	52
3.4. Araştırmanın Sınırlılıkları ve Varsayımları .....	53
3.5. Araştırma Bulguları.....	53
3.5.1. Demografik Bulgular .....	54

3.5.2. İç Denetimin Etkinliğine Yönelik Bulgular .....	56
3.5.2.1. Türkiye’de Uygulanan 5018 Sayılı Kanunun İç Denetim Faaliyetlerinin Yeterliğine İlişkin Bulgular .....	56
3.5.2.2. İç Denetim Faaliyetlerinin Bağımsız Şekilde Yürütülüp Yürütülmediğine Yönelik Bulgular .....	58
3.5.2.3. Türkiye’de İç Denetimin Uluslararası Standartlara Uygunluğuna Yönelik Bulgular .....	60
3.5.2.4. İç Denetime Bakış Açısına Dair Bulgular .....	61
3.5.2.5. İç Denetim Faaliyetlerini Üst Yönetimin Nasıl Karşılıdığına Dair Bulgular.....	63
3.5.2.6. İç Denetimin Kurum Dışı Yapılan Denetimlerle Çakışıp Çakışmadığına Dair Bulgular .....	64
3.5.2.7. İç Denetim Sürecinin İşleyişine Dair Bulgular.....	65
3.5.2.8. İç Denetim Sürecinde Karşılaşılan Sorunlara Dair Bulgular.....	67
3.5.2.9. İç Denetimin Etkinliğinin Ölçülmesine Dair Bulgular.....	69
3.5.2.10. İç Denetimin Daha Etkin Hale Getirilmesine Yönelik Bulgular .....	70
3.5.2.11. İç denetimle İlgili Diğer Bulgular .....	72
<b>SONUÇ.....</b>	<b>73</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>77</b>
<b>EKLER.....</b>	<b>77</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>	<b>85</b>

## KISALTMALAR

<b>AB</b>	: Avrupa Birliği
<b>CCSA</b>	: Certified Control Self Assessment
<b>CEO</b>	: Chief Executive Officer
<b>CGAP</b>	: Certified Government Auditing Professional
<b>CIA</b>	: Certified Internal Auditor
<b>CISA</b>	: Certified Information System Auditor
<b>COSO</b>	: The Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission
<b>CRMA</b>	: Certification in Risk Management Assurance
<b>ECIIA</b>	: Avrupa İ Denetim Enstitüsü Konfederasyonu
<b>GIAA</b>	: İngiltere Devlet İç Denetim Ajansı
<b>IDKK</b>	: İ Denetim Koordinasyon Kurulu
<b>IIA</b>	: Uluslararası İ Denetçiler Enstitüsü
<b>IMF</b>	: Uluslararası Para Fonu
<b>KHK</b>	: Kanun Hükümünde Kararname
<b>MB</b>	: Maliye Bakanlığı
<b>SMMM</b>	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
<b>TBMM</b>	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
<b>UDO</b>	: İsviçre Ulusal Denetim Ofisi
<b>YMM</b>	: Yeminli Mali Müşavir



## TABLO LİSTESİ

<b>Tablo 1:</b> Araştırmaya Katılan İç Denetçilerin Demografik Özellikleri.....	54
---	----



## ŞEKİL LİSTESİ

<b>Şekil 1:</b> Kamuda İç Denetim Faaliyetlerinin Süreci .....	20
<b>Şekil 2:</b> Kamu Mali Kontrol Sisteminin Yeni Yapılanması .....	37
<b>Şekil 3:</b> Kamu İç Denetiminin Değişen Odağı .....	38
<b>Şekil 4:</b> 5018 Sayılı Kanun Kapsamında İç Denetim .....	40



**Sakarya Üniversitesi**  
**Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Özeti**

<b>Yüksek Lisans</b>	<input checked="" type="checkbox"/>	<b>Doktora</b>	<input type="checkbox"/>
<b>Tezin Başlığı:</b> Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim Uygulaması: İç Denetimin Değerlendirilmesi Açısından Sakarya ve Kocaeli Örneği			
<b>Tezin Yazarı:</b> Ahmad Farid Hamidi		<b>Danışman:</b> Dr. Öğr. Üyesi Hale Biricikoğlu	
<b>Kabul Tarihi:</b> 13.06.2019		<b>Sayfa Sayısı:</b> viii (ön sayfa) + 84 (tez)+1(ek)	
<b>Anabilim Dalı:</b> Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi			
<p>Bu araştırma; Türkiye’de iç denetimin etkinliği, Sakarya ve Kocaeli’nde görev yapan iç denetçilerin görüşleri doğrultusunda incelemek amacıyla gerçekleştirilmiştir.</p> <p>Amaç doğrultusunda hazırlanan yarı yapılandırılmış mülakat soruları; Kocaeli ve Sakarya illerinde görev yapan 11 Kamu iç denetçisine uygulanmıştır. Mülakatlardan elde edilen bulgular betimsel analize tabi tutularak yorumlanmıştır.</p> <p>Araştırma sonucunda; Türkiye’de kamu kurumlarında uygulanan iç denetimde uluslararası standartlar benimsenmiş ilgili gerekli yasal düzenlemeler yapılmıştır. Ancak iç denetimin kamu kurumlarında tam anlamıyla oturmamıştır, uygulama açısından önemli sorunlar bulunmaktadır. Bu sorunların başında; iç denetçilerin bağımsız olarak işlerini yapamamaları, üst yönetim tarafından yeterli desteği alamamaları ve iç denetim ve teftiş ayrımının tam olarak yapılmamış olması gelmektedir.</p>			
<b>Anahtar Kelimeler:</b> Denetim, İç Denetim, Kamu Yönetimi, Teftiş			

Sakarya University  
Institute of Social Sciences Abstract of Thesis

<b>Master Degree</b>	<input checked="" type="checkbox"/>	<b>Ph.D.</b>	<input type="checkbox"/>
<b>Title of Thesis:</b> Implementation of Internal Audit in Turkish public Administration: The Case of Sakarya and Kocaeli in Terms of Evaluation of Internal Audit			
<b>Author of Thesis:</b> Ahmad Farid HAMİDİ		<b>Supervisor:</b> Asst. Associate Professor. Hale Biricikoğlu	
<b>Accepted Date:</b> 13.06.2019		<b>Number of Pages:</b> viii (pre text) +84 (main body)+1(app)	
<b>Department:</b> Political Science and Public Administration			
<p>This research was conducted to examine the effectiveness of internal audit in Turkey in line with the opinions of internal auditors working in Sakarya and Kocaeli. The semi-structured interview questions prepared for the purpose were applied to 11 public internal auditors working in Kocaeli and Sakarya provinces. Results obtained from interviews were interpreted by using descriptive analysis.</p> <p>As a result of the research, necessary legal arrangements were made regarding the adoption of international standards in internal audit applied in public institutions in Turkey. However, the internal audit has not fully established in public institutions, and there are important problems in terms of implementation. The beginning of these problems; unable to work independently from internal auditors, they are not getting adequate support by the top management, and internal audit and inspection of the distinction is not fully made.</p>			
<b>Keywords:</b> Audit, Internal Audit, Public Administration, Inspection			

## GİRİŞ

Günümüzde iç denetim hem kamu sektöründe hem de özel sektörde önemli bir yer tutmaktadır. Kurumsal işleyişin sağlıklı bir biçimde gerçekleşmesi, hata oranının en aza inmesi büyük ölçüde iç denetim sisteminin niteliğine bağlıdır. Geçmiş yönelimli olan teftiş denetiminin aksine iç denetim gelecek yönelimli bir denetim türüdür. İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve ona değer katmak amacını güden, bağımsız ve objektif güvence ve danışmalık faaliyetidir. Görüldüğü gibi iç denetim, basit bir uygunluk denetiminden daha fazlasını içermektedir. Özellikle de kurum içinde yöneticilerin sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirilmesine yardımcı olmak açısından önem taşımaktadır.

Dünya ve Avrupa Birliği (AB) ülkelerinde 1970’li yıllardan sonra yeni kamu yönetimi anlayışı çerçevesince şekillenen iç denetim, Türk kamu yönetiminde 2003 yılından itibaren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu’na göre uygulanan bir denetim olarak karşımıza çıkmaktadır. Söz konusu Kanun’a göre iç denetim “kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti” olarak tanımlanmaktadır. Ancak Türkiye’deki iç denetim uygulamalarına yönelik olarak çeşitli eleştiriler yapılmaktadır.

### **Çalışmanın Konusu**

Türk kamu yönetimini uluslararası standartlara uygun bir anlayışla, kamu idarelerince gerçekleştirilen çalışmalara değer sağlamak ve geliştirmek maksadıyla kaynakları; etkinlik, verimlilik ve ekonomiklik esaslarını baz alarak yönetilmesini sağlamak için üst yöneticilere danışmanlık hizmetleri verme öngörüsüyle Avrupa Birliği uyum süreci içerisinde 2003 yılında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çıkartılarak, kamuda iç denetim sistemi getirilmiştir. Kanunla birlikte kamuda iç denetim etkin hale getirilmeye çalışılarak, kamu kurumlarında iç denetçiler görev yapmaya başlamışlardır. Ancak iç denetimle ilgili eleştiriler ve tartışmalar bitmemiştir. Konuyla ilgili yapılan akademik çalışma sayısında da artış kaydedilmiştir. Araştırmanın temel konusu Türk kamu yönetiminde iç denetimdir. Bu doğrultuda öncelikli olarak iç denetim olgusu

açıklanmakta, AB ülkelerinde iç denetim uygulamaları ve Türk kamu yönetiminde iç denetim süreci ele alınmakta, araştırmanın son bölümünde ise iç denetimin değerlendirilmesine yönelik kamuda çalışan iç denetçilerin görüşleri incelenmektedir.

### **Çalışmanın Amacı**

Çalışmanın amacı, Türk kamu yönetiminde iç denetimin uygulanma sürecini ortaya koyarak bu süreçlerin uluslararası düzeydeki standartlara olan uygunluğunu incelemek ve Sakarya ve Kocaeli'nde görev yapan iç denetçilerin görüşleri doğrultusunda iç denetimin etkinliğini değerlendirmektir. Bu amaç doğrultusunda araştırmada aşağıdaki soruların yanıtları aranmıştır:

1. İç denetçilere göre Türkiye'de uygulanan 5018 sayılı kanun iç denetim faaliyetleri açısından yeterli midir?
2. İç denetçiler, iç denetim faaliyetlerini herhangi bir müdahale olmadan bağımsız şekilde yürütebilmekte midir?
3. İç denetçilere göre, Türkiye'de iç denetim faaliyetleri uluslararası standartlara göre yapılmakta mıdır?
4. İç denetim faaliyetlerini kurumdaki üst yönetim nasıl karşılamaktadır?
5. İç denetim sırasında kurum dışı yapılan teftişlerle çakışmalar yaşanmakta mıdır?
6. İç denetçilere göre iç denetim etkin bir şekilde işlemekte midir?
7. İç denetçiler, iç denetim sırasında ne tür sorunlarla karşılaşmaktadırlar?
8. İç denetçilerin, iç denetimin etkinliğine yönelik yaptıkları uygulamalar var mıdır?
9. İç denetçilere göre, iç denetim nasıl daha etkin hale getirilebilir?

### **Çalışmanın Önemi**

Literatürde yapılan araştırmalara bakıldığında Türkiye'de iç denetimin etkinliği ve uygulanma düzeyi üzerine araştırmalar göze çarpmaktadır. Fakat literatürde geçen bu araştırmaların tek bir alanı yalnızca yerel yönetimleri veya özel sektör alanını konu aldığı görülmektedir. Öte yandan Türkiye'de iç denetim uygulamalarının ve uygulamaların etkinliğinin görece yeni olduğu göz önünde bulundurulduğunda literatürde bu türden araştırmalar konusunda bir eksiklik göze çarpmaktadır. Bu anlamda çalışma Sakarya ve Kocaeli illeri özelinde bulunan kamuda görev yapan iç denetçileri kapsamaktadır. Dolayısıyla çalışmanın bu anlamda özgün nitelik taşıdığı söylenebilir. Çalışma aynı

zamanda farklı alanlara ilişkin iç denetim uygulamalarının kıyaslanmasına da imkân sağlayacaktır.

### **Çalışmanın Yöntemi**

Çalışmada ilk olarak kaynak taraması yapılarak genel çerçeve oluşturulmuştur. Türk kamu yönetiminde iç denetimin etkinliğini değerlendirmek amacıyla kamu sektöründe görev yapan iç denetçilere “yarı yapılandırılmış mülakat tekniği” uygulanmıştır. Görüşmeler 15-30 Mart 2019 tarihleri arasında katılımcı iç denetçiler ile mutabakat sağlanan gün ve saatlerde gerçekleştirilmiştir. Araştırmacı tarafından hazırlanan mülakat soruları, sözlü olarak iç denetçilere yöneltilmiş ve yanıtlamaları talep edilmiştir. Araştırmaya katılan iç denetçilere iki tip soru yöneltilmiştir. İlk 5 soru katılımcıların yaş, cinsiyet gibi demografik özelliklerine yönelik sorulardan 6-16 arasındaki sorular, araştırmanın amacı kapsamında Türkiye’de iç denetim faaliyetlerinin etkinliğine yönelik olarak hazırlanan sorulardan oluşmaktadır. Mülakatlardan edinilen veriler “nitel analiz teknikleri” içinden “betimsel analiz” yöntemi kullanılarak değerlendirilmiştir. Bu yöntemle elde edilen bulgular başlıklar altında sorulara göre sınıflandırılmıştır. Bulgulardan doğrudan alıntılar yapılarak mülakata katılanların görüşleri yansıtılmıştır. Daha sonra değerlendirmeler yapılarak sonuçlara ulaşılmıştır.

Bu çerçevede çalışma üç ana bölüm halinde ele alınmaktadır. Birinci bölümde iç denetimin tanımı, ortaya çıkış süreci, önemi ve unsurlarından bahsedilmekte, kamu yönetiminde iç denetim ve iç denetim süreci bahsedilmektedir. Araştırmanın ikinci bölümünde, kamu sektöründe iç denetimden bahsedilerek, seçilmiş olan AB ülkelerindeki iç denetime ilişkin uygulama örnekleri verilmekte ve uluslararası kamu yönetimi iç denetim standartları açıklanmaktadır. Ardından Türk kamu yönetiminde iç denetim detaylı olarak ele alınmakta ve konu ile ilgili yurtdışında ve yurtiçinde yapılan akademik çalışmalardan bahsedilmektedir. Son bölümde ise Sakarya ve Kocaeli illerinde kamu sektöründe bulunan iç denetçiler ile yapılmış araştırmanın yönteminden bahsedilerek elde edilen bulgulara yer verilmektedir.

# **BÖLÜM 1: İÇ DENETİM KAVRAMI VE KAMU YÖNETİMİNDE İÇ DENETİM**

## **1.1. Denetim Kavramı**

Denetim, “genel anlamda uygulamanın ya da faaliyet ve işlemlerin, önceden saptanmış kıstaslar (yasa, tüzük, yönetmelik, yönerge, kararlar ve benzeri kurallar) çerçevesinde ölçülmesi, değerlendirilmesi ve bu kıstaslara göre yanlışlık, tutarsızlık, çelişki veya eksiklik içerip içermediğinin belirlenmesi için yapılan bir inceleme” olarak tanımlanmaktadır (Tekin, 2000: 37). Diğer bir tanımda denetim; herhangi bir kurumun amaçlarına ulaşma derecesinin, kurum işleyişinde yaşanan her türlü aksaklığın, hataların tespiti için, belirli periyodlarla disiplinli bir anlayışla yapılan kontroller olarak ifade edilmektedir (Öztekin, 2005: 197).

Denetim, “kamudaki işlevi bakımından ele alındığında, kamu kurumlarının hukuka uygun faaliyet gösterip göstermediklerini, kamuda üretilen ve açıklanan bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığını ortaya koymak ve yönetimlerin hesap verme yükümlülüklerinin yerine getirilmesini sağlamak üzere tarafsız ve bağımsız organ veya kişilerce gerçekleştirilen bir faaliyet olduğu anlaşılmaktadır” (Gürkan, 2009:9).

Kapsam açısından ele alındığında denetim iç ve dış denetim olarak ikiye ayrılmaktadır.

Dış denetim, mali tabloların söz konusu kurumun mali durumunu ve faaliyetlerinin neticelerinin doğru şekilde yansıtıp yansıtılmadığının ve kabul görmüş genel muhasebe prensiplerine uygunluğunun incelenmesi ve neticenin bir rapor ile ortaya konulmasıdır (Güredin vd, 2001:6).

Dış denetim gerçekleştiren denetim birimleri tarafından görevlerinin etkin, süratli ve güvenilir şekilde yapılabilmesi önemli oranda denetlenmekte olan kurumun iç kontrol mekanizmalarının gelişmişliğine ve güvenilirliğine bağlıdır. Başka bir ifadeyle, dış denetim, bir örgütün kendi çalışanı olmayan denetçilerden meydana gelen, bağımsız, örgüt ile organik bir bağı bulunmayan, ayrı bir tüzel kişiliğe sahip denetim organı ya da kişilerin denetlenmesidir. Dış denetim, kamu denetimi ve bağımsız denetim olarak ikiye ayrılmaktadır (Kenger, 2001:7).



**Bağımsız Denetim**, kendi adına serbest meslek sahibi şekilde faaliyet icra eden ve müşterileri için profesyonel denetim hizmeti sağlayan denetçiler tarafından işletme talebi paralelinde ve yapılacak bir sözleşme doğrultusunda işletmenin finans tablolarının denetimini ve performans ile uygunluk denetimi icra edilmesidir. Bağımsız denetimin temel amacı finans denetimidir. Denetim konusunu muhasebenin sunduğu bilgiler oluşturmakta olup, denetimle kaydedilen finansal bilgilerin muhasebe dönemi içerisinde meydana gelen ticari ve mali işlemleri uygun şekilde yansıtıp yansıtmadığı belirlenir. Denetimde ölçüt genel kabul gören muhasebeye ilişkin kavramlar, ilke ve standartlar olup, denetçinin söz konusu konuları bilmesi gerekmektedir. Bağımsız denetçi, bir yandan muhasebe konusunda uzmanlık gerektirirken, diğer yandan denetim kanıtlarının toplanması ve değerlemesinde de uzmanlık gerektirir. Söz konusu uzmanlık bağımsız denetçilerin muhasebecilerden ayrılmasını sağlayan temel husustur. Bağımsız denetçilerce gerçekleştirilen performans ve uygunluk denetimleri bir mecburiyet içermeyip genellikle işletmenin talebi üzerine yapılırlar (Kenger, 2001: 8).

Dış denetçilerin görevleri ile sorumlulukları ve uygulamış oldukları denetim süreçleri, ülkelere göre farklılık göstermektedir. Bununla birlikte birçok ülkede denetim uygulanabilmesine dair standartlara bakıldığında, birbirlerine benzer biçimde genelde dış denetimin, mali tabloların doğruluklarını teyit etme amacı ile gerçekleştirildiği anlaşılmaktadır (Aksoy, 2006: 91).

**Kamu Denetimi**, görevleri ve yetkilerini kanunlardan alan, kamu ihtiyaçlarını karşılama amacı ile kamu adına denetim gerçekleştiren ve mali tablolar, performans ve uygunluk denetimini ifade eden kamuya ait bir işlemdir. Muhtelif devlet organlarının içerisinde örgütlenen kamu denetim kuruluşları tarafından kuruluşların faaliyetlerini; kanunlar, devletin ekonomi alanındaki politikası ve kamu yararı açılarından uygunluk düzeyi bakımından araştırıp denetler. Kamu adına denetim icra eden bu kuruluşlarca bağlı oldukları kurumlara denetlenen kuruluşlar ile olaylar hakkında rapor sunulmaktadır. Söz konusu denetim kuruluşları amaçları ile fonksiyonları çerçevesinde yapılandırılmaktadır. Bu denetim kuruluşlarının görev alanları ile sahip olduğu yetkiler, bünyelerinde buldukları kamu otoritesi statüsü ile denetimi kapsamında olan kamu kuruluşları, özel statülü kuruluşlar ve özel işletmelere göre değişim göstermektedir. Kamuda yer alan bazı denetim kuruluşları iç ve dış denetim kuruluşu niteliklerini birlikte taşıyabilmektedir.

Bundan dolayı bir kamu denetim kuruluğu; iç denetim kuruluğu, dış denetim kuruluğu veya eş zamanlı olarak iç ve dış denetim kuruluğu olabilir. Örnek vermek gerekirse; bakanlıkların denetim organlarıncı bakanlıklara bağlı kurumlar ile kuruluğlara yönelik denetim görevleri ile yetkileri iç denetim olarak, bakanlıklar bağlısı olmayan kurumlar ile kuruluğlar üzerinde icra ettikleri denetim görevleri ile yetkileri dış denetim kapsamında ele alınabilmektedir (Kenger, 2001: 10).

## 1.2. İç Denetim

İç denetim bir kurumun faaliyetlerini geliştirmeye yönelik, kuruma değer sağlayan, danışmanlık faaliyetlerinin yanında güvence sağlayan kurum içinde bağımsız olarak yapılan objektif bir faaliyettir. Aynı zamanda iç denetim, kuruma yönelik bir hizmet olarak o kurumun faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla o kurum bünyesinde oluşturulan bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur (Moeller, 2005: 3). Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (Institute of Internal Auditors, IIA) iç denetimi şu şekilde tanımlamaktadır:

*“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 etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur” (Özbek, 2012: 3).*

Tanımlardan da anlaşılacağı üzere, iç denetim kurumların iç kontrol sistemlerinin niteliğini bağımsız bir şekilde ele alan ve ortaya koyan ve sistemin iyileştirilmesini ve gelişmesini hedef alan, bu bağlamda önerilerde bulunan bir mekanizmadır (Özel, 2007: 161). İç denetim kurumların finansal yapılarının, yasalara uygun faaliyetlerinin denetimini kapsamaktadır (Kepekçi, 2000: 3). İç denetimin diğer denetime yönelik faaliyetlerden en büyük farkı yapmış olduğu danışmanlık ve güvenceye yönelik işlemlerdir. İç denetim yönetimin bir parçası olmasına rağmen işlevsel manada bağımsız olması kurumlarda hesap verilebilirliğin içselleştirilmesine katkı vermektedir (Karaaslan, 2006:300).

Kısaca iç denetim; kurumun kontrollerinin doğru ve etkili şekilde işlenip işlemediğini, kayıtların ve raporların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını incelemektedir (Tufan ve Görün, 2013:117).

İç denetim, örgüt faaliyetleri ile uygulayıcılar tarafından yapılan işler ve işlemlerin etkinlik ve uygunluklarının, üretilen her çeşit bilginin güvenilirliğinin iç denetçi olarak adlandırılan bireyler tarafından mevzuat, finans, muhasebe ve öteki yönleri itibari ile araştırılması, incelenmesi ve yönetime rapor edilmesine verilen addır. Bir başka ifade ile iç denetim, örgüte hizmet amacı ile örgüt faaliyetlerinin incelenip değerlendirilmesi noktasında örgüt bünyesinde tesis edilen bağımsız değerlendirme işlevidir. İç denetim kısaca, uygunluk denetimi, finansal denetim ve performans denetimini içermektedir (Uzay, 1999: 36).

İç denetimdeki finansal yön, finans tablolarının doğruluklarının araştırılmasından ziyade, finans tablolarına esas teşkil eden muhasebe bilgilerinin doğrulukları ve güvenilirliklerini araştırma, söz konusu bilgilerin elde edilmesi çerçevesinde kullanılmış olan kayıt ortamı ile raporlama sistemini gözden geçirmeyi içermektedir. İç denetim çerçevesindeki finansal denetim, hatalar ile hukuka uygun olmayan işlemleri bulma ve önleme ile kayıtlarda yer alan varlıkların işletmelerde var olup olmadıklarını belirlemeyi de kapsamaktadır. İç denetimde örgüt faaliyetlerinin yönetimin politika, program ve planları ile kanunlara uygunluğu ölçülmekte, iç kontrol sistemi amacı doğrultusunda işleyip işlemediği noktasında değerlendirilmektedir. İç denetimde, örgüt içi kontrol sistemi etkinlik açısından değerlendirildiğinden kendisi de bir iç kontrol mekanizmasıdır. İç kontrol sistemi etkinliğini gözden geçirme, iç denetim çerçevesindeki uygunluk denetimini ifade etmektedir (Güredin, 2000: 5).

İç denetim ile aynı zamanda örgüte ait kaynakların verimli ve ekonomik şekilde kullanılıp kullanılmadığı da değerlendirilir. Örgüt yönetimince verimlilik konusundaki standartlar belirlenmişse, iç denetçi tarafından söz konusu standartların uygulayıcılar tarafından anlaşılma durumu, standartlardan sapmaların belirlenip analiz edilmesi ve gereken tedbirlerin alınma durumu araştırılmaktadır. Bunun yanında iç denetçi tarafından örgüt içi kontrol sisteminin yeterliliği gözden geçirilerek, söz konusu sistemin örgüt amaçları ve hedeflerine verimli ve ekonomik biçimde ulaşılabilmesine yönelik yeterliliği belirlenir. İç denetimde bu husus performans denetim yönünü meydana getirmektedir. İç

denetim, denetim alanına bakan yönüyle geniş ölçekli bir kapsama alanına sahip olsa da; özü, fonksiyonları, yapısı ve denetimin neticeleri bakımından örgüt üst yönetimi ile sınırlıdır. Çünkü denetimi gerçekleştiren iç denetçiler bizzat örgütün kendi personelidir ve icra ettikleri denetim fonksiyonunu üst yönetimce belirlenen çerçevede dâhilinde yerine getirmektedirler. İç denetim yapısı gereğince, örgütün üst yönetimince alınan kararlara, plan ve programlara, hedef ve stratejilere, mevzuata uygun olma haricinde bir denetim işlevi üstlenemez (Sawyer vd, 2003: 301).

Kapsam açısından ele alınan denetim türü olarak iç denetim kurumun bünyesinde veya kurum adına çalışan denetçilerin yaptıkları denetime denir. Denetçinin örgüt bünyesinde olması nedeniyle denetçi ile denetlenen birim arasında, örgüt hiyerarşisi içerisinde bir ast-üst ilişkisi bulunmaktadır. Bu tez çalışması iç denetim odaklı olduğundan bundan sonraki kısımlarda bu denetim türü daha ayrıntılı bir biçimde incelenecektir.

### **1.3. İç Denetimin Amacı**

İç denetim mali niteliğe sahip faaliyetlerle mali nitelik taşımayan faaliyetlerin gözden geçirilip değerlemesinin yapıldığı denetim türüdür. Temelde amaç; her çeşit zarara karşı varlıkların korunup korunmadığını ve faaliyetlerin saptanan politikalar ile uyum içerisinde yürütülüp yürütülmediğini araştırmaktır. İç denetim, icra edilen kontrollerin etkinliğinin ölçülmesi ve bu kontrollerin değerlemesini de hedef almaktadır. Bu bakımdan çok önem arz eden bir yönetim kontrol mekanizmasıdır (Güredin,1994: 15).

İç denetim; bağlı bulunduğu kurumun amacına zamanında, hukuka uygun olarak ve azami verim ile rasyonel şekilde ulaşıp ulaşmadığını, amaca ulaşmaya yönelik yöntemlerin, icra edilen eylemler ile işlemlerin uygun olup olmadığını, bu hususların optimum etkinlik, verimlilik, ekonomiklik ve hizmet kalitesi sağlayıp sağlamadığını araştırma, kontrol etme, varsa sapmaları ortaya çıkarma, düzeltici önerilerde bulunma, merkez ile taşranın aralarında köprü kurma, merkezde gerçekleştirilen planlama ile düzenleme çalışmalarına iştirak etme benzeri hizmetlerin yürütülmesi amaçlarına hizmet etmektedir (Özeren, 2000: 2; Pehlivanlı, 2010: 31). Bu nitelikleri nedeniyle diğer denetim türlerinden daha geniş bir kapsama sahip olan iç denetim, mali denetim, uygunluk denetimi, sistem denetimi, performans denetimi ve bilgi teknolojileri denetimlerini içinde barındırmaktadır (Özer, 1997: 67).

## **1.4. İç Denetimin Temel Unsurları**

İç denetim faaliyetleri kapsamında sağlanan güvence ve danışmanlık hizmetleri, kurumların belirledikleri hedeflerine ulaşmalarında ve kuruma değer sağlamak amacıyla, tarafsız, bağımsız ve sistematik bir biçimde objektif olarak gerçekleştirilmektedir (Toroslu, 2014: 125). Bu çerçevede iç denetimin temel unsurları aşağıdaki gibi ifade edilebilmektedir.

### **1.4.1. Kuruma Değer Katma**

Güvence ve danışmanlık hizmetleriyle, kurumların amaçlarını gerçekleştirmeye yönelik fırsatları artırmak ve faaliyetlerini geliştirme imkânları belirlenerek riske maruz kalmasının önüne geçilmektedir. Burada kurumun çalışmaları arasında mali olan ve olmayan bir ayırım yapılmayarak tüm çalışmalar kapsama alınmaktadır (Kalender, 2008: 94). İç denetim faaliyetlerinin kuruma etkin bir değer katması, risk esaslı iç denetim faaliyeti planlanmasına, kurum üst yönetimi ile iletişime, raporlama ve takip sistemlerine bağlıdır (Uzun, 2009: 63). Aynı zamanda iç denetim faaliyetleri paydaşlara, tarafsız ve uygun güvence sağladığından, kuruma değer katmakta ve yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin etkililiğine de katkıda bulunmaktadır (IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013).

### **1.4.2. Nesnel Güvence Sağlama**

Nesnel güvence sağlama, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkili bir şekilde çalıştığı; üretilen bilgilerin doğru ve eksiksiz olduğu; varlıkların korunduğu; faaliyetlerin etkin, ekonomik, verimli ve düzenleyici gerekliliklere uygun olarak gerçekleştirildiği; kurum içinde ve dışında makul bir güvence vermesi anlaşılmalıdır (Başpınar, 2006: 26).

İç denetim biriminin vereceği güvence mutlak anlamda bir güvence değildir. Hem kurumsal faaliyetlere nüfuz etmenin imkânsızlığı, hem de gelecekte birçok belirsizliğe sahip olunması, mutlak güvence verilmesini imkânsız kılmaktadır. İç denetim faaliyetleri, iç denetçilerin, iç kontrol etiği kurallarına uygun davrandıkları ve iç denetim standartlarına uygun olarak denetim faaliyetlerini yerine getirdikleri durumda, makul bir güvence olarak kabul edilmektedir (Aslan, 2010: 74).

### **1.4.3. Danışmanlık Faaliyeti**

Danışmanlık faaliyetleri, bir kurumun faaliyetlerinin doğasının ve kapsamının denetlenmesi ile birlikte, bir kurumun faaliyetlerini iyileştirmeyi ve herhangi bir sorumluluk üstlenmeden onlara değer katmayı amaçlayan danışmanlık faaliyetleri ve ilgili hizmetlerdir. Yöntem ve yol göstermek, rehberlik ve danışmanlık etmek, bu doğrultuda eğitim vererek, işlerin kolaylaştırılması bu kapsamda faaliyet örnekleridir (IIA-Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013). Yapılan öneriler, bir denetim faaliyetinin sonunda verilen denetim raporuna ve iç denetim biriminden talep edilen danışmanlık faaliyeti kapsamında verilen raporlarda yer almaktadır(Aslan, 2010: 74).

### **1.4.4. Bağımsızlık ve Tarafsızlık**

Bağımsızlık, iç denetim faaliyetinin bağımsız bir şekilde ifa edilmesidir. Bağımsızlık, iç denetçinin görevinde bağımsız olduğunu ifade etmektedir. İç denetçi, denetim bulgularını, değerlendirme ve önerilerini herhangi bir etki altında kalmadan üst makama raporlamaktadır. İç denetçinin bağımsızlığı idari olarak bağlı olduğu makama karşı bir bağımsızlık değildir (Aksoy, 2008: 90). Tarafsızlık ise iç denetçinin denetim sürecinde yanlı davranmayıp, olaylara ve kişilere objektif olarak davranmasını ifade etmektedir.

Yönetimin bir parçası olarak iç denetim, işlevsel anlamda bağımsız bir sistem olarak, kurumlarda şeffaflık ve yönetsel hesap verebilirlik gelişimine katkıda bulunmaktadır (Aslan, 2010: 73). Bağımsızlık daha çok denetim faaliyetinin, denetim biriminin kurum içi konumuyla ve genel olarak denetim faaliyetinin planlanması, yürütülmesi ve raporlanmasıyla ilgiliyken, tarafsızlık ilkesi, bağımsızlığa göre daha sübjektiftir, kişiyle ilgilidir. Bu noktada tarafsızlığın sağlanmasında bağımsızlığı sağlayan çerçeve yanında iç denetçinin bu konudaki irade ve hassasiyeti de önem arz etmektedir. İç denetçilerin denetim görevlerini yerine getirirken, yaptıkları çalışmalarının doğruluğuna inanarak ve kaliteden ödün vermeden yapmalarına izin veren, yansız bir zihinsel tutum olan tarafsızlık, iç denetçilerin denetim konusundaki yargılarını başkalarının yargılarına bağlı kılmamalarını gerektirmektedir (IIA-Uluslararası İç Denetim Standartları, 2013).

#### **1.4.5. Risk Odaklı Denetim**

Risk odaklılık, geçmiş faaliyetlerden gelecek yönetime denetim faaliyetinin odağının dönüşümünün bir ifadesidir. Riskler, meydana gelme sıklığına ve oluşturdukları hasarlara göre ölçülerek ve uygun iç kontrol önlemleri alınarak en aza indirilebilir. Risk yönetimi, her türlü risklerin tanımlanmasını, ölçülmesini ve ortadan kaldırılmasını kapsayan sistematik bir yönetim uygulamasıdır. Buna ek olarak, denetim kaynaklarının sınırsız olmadığı, denetlenecek birim faaliyetlerinin farklı risklerle karşı karşıya kaldığı ve nispeten farklı bir önem derecesine sahip olduğu varsayımına dayanmaktadır (Gönülaçar, 2007: 10-11).

#### **1.5. İç Kontrol**

İç kontrol, idarenin mevcut yöneticileri de dâhil olmak üzere tüm çalışanları tarafından yürütülen, idarenin önceden belirlediği amaçlara ulaşmasına makul güvence temin etmeyi amaçlayan bir faaliyettir. Başka bir deyişle iç kontrol; idarenin önceden belirlenen amaç ve politikalara uygun olarak, faaliyetlerin etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının eksiksiz ve rasyonel bir şekilde tutulmasını, mali hususlarla yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere, idarece oluşturulan ve iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünü olarak da tanımlamak mümkündür (Kesik, 2005: 98).

İç kontrol, mevcut idarenin tüm birimlerini alakadar etmekte ve tüm işlemlerini kapsamaktadır. Mali raporların güvenilirliğini temin etmek üzere, iç kontrol faaliyetlerin etkili ve verimli icra edilmesi gerekir. İç kontrolün temel işlevi, mevcut yönetimin işlemlerinin; başta yasal mevzuat olmak üzere; iç ve dış düzenlemelere uygun olmasına yardımcı olmaktır. İç kontrolün temel muhatabı idarenin yönetim fonksiyonudur. Yönetim fonksiyonunun temel amacı ise, gerekli tedbirlerin alınmasını planlayarak, önceden belirlenmiş hedef ve amaçlara ulaşılabilmesine yönelik makul bir güvence sağlamaktır. Tüm bu sebeplerle etkili bir iç kontrol sisteminin kurulmasında idarelerin yöneticilerine önemli sorumluluklar düşmektedir. Bu sorumluluklar yerine getirilirken alınması gereken temel önlemler, finansal sorumluluk ve yetkilerin bilgili ve bu konuda yeterli personele verilmesi, önceden belirlenmiş kıstaslara uyum sağlanması, meri mevzuata uygun olmayan işlemlerin önlenmesi, kapsamlı bir yönetim sisteminin

oluşturulması, saydam ve münasip çalışma koşullarının oluşturulmasıdır. Yönetim fonksiyonunun, yıllık olarak, yapılan iş ve işlemlerin, yasal meri mevzuata, kontrol kıstaslarına uygun olarak yapıldığını belirten iç kontrol güvence beyanını düzenlemeleri ve bunu idari faaliyet raporları ile faaliyet raporlarına ilave etmeleri bir zorunluluktur. İç kontrol ifa ettiği bu görevler vasıtası ile yönetim fonksiyonuna hizmet eder, üst yöneticilere ve idarenin tüm yönetim birimlerine sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirmelerinde yardımcı olur (Kepekçi, 1982: 38-41).

Denetim ve risk yönetimi alanında çalışmaları ile denetim meslek uygulamalarına katkı sunan Sponsor Organizasyonlar Komitesi (COSO), 1992 tarihinde “İç Kontrol: Bütünleşik Çerçeve” isminde bir rapor oluşturmuştur, bu raporda ortaya konulan iç kontrol modeli COSO Modeli olarak adlandırılmakta ve organizasyonlarda etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ve yürütülmesinde rehberlik etme amacını içermektedir. COSO Raporunda iç kontrol (Yıllancı, 2006: 29); süreklilik arz eden bir süreçtir. Bu bilgiler ışığında, iç kontrol kısa vadede sona eren bir süreç olmayıp sürekli olarak yapılması gereken bir faaliyettir ve sürekli, sistematik bir biçimde yürütülmelidir. İdarede veya idareyi oluşturan birimlerde süreç içeriği belirlenirken, iç kontrol de göz önünde bulundurulmalıdır. İç kontrol, yalnızca belli zamanlarda, belli alanlarda uygulanan bir süreç olmayıp, idarenin veya idareyi oluşturan herhangi bir birimin tüm faaliyetlerini içeren, süreklilik arz eden bir süreçtir. Ayrıca içeriğinde yalnızca finansal iş ve işlemleri değil, finansal olmayan işlemlere de yer verir.

## **1.6. İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisi**

İç kontrol ve iç denetim kavramlarının yeni olması bir kavram kargaşası yaşanmasına neden olmakta, bu iki olgu çoğu kez karıştırılarak birbirinin yerine kullanılmaktadır.

İç kontrol ve iç denetim farklı iki kavram olmasına rağmen, bu iki kavram arasında güçlü ve karşılıklı bir ilişki bulunmaktadır. Yönetime bilgi sağlamak, değerlendirmeler yapmak ve önerilerde bulunmak, iç denetimin iç kontrollerle olan ilişkisine örnek verilebilecek işlemlerdir. Yönetimin başlıca sorumluluğu, verimli bir iç kontrol sisteminin meydana getirilmesi, yürütülmesi ve sürecin izlenmesidir. İç denetim, iç kontrolün farklı bir boyutu olarak tanımlanabilir. İç denetim tanzim ettiği raporlarla, yöneticilere iç kontrollerin durumu hakkında bilgi sunmaktadır. İç denetim birimleri, tanzim edip üst yöneticiye



sundukları raporlarında, idarelerde mevcut iç kontrol sisteminin gereği gibi çalışıp çalışmadığı bilgisini sunarlar. İç kontrol sisteminin başlıca amacı etkin, etkili ve verimli bir şekilde kaynakların kullanımını sağlamaktır (Arcagök ve Erüz 2006: 152).

Süreklilik arz eden bir süreç olarak işleyen iç kontrol faaliyetine karşın iç denetim fonksiyonu, iç kontrol iş ve işlemlerini gerçekleştirildikten sonra görev ifa eder ve olayları değerlendirir. İç denetim üst yöneticiye sunulan bir hizmettir, kapsamında iç kontrolün incelenip değerlendirilmesi ve en üst yöneticiye makul güvence sağlanması vardır. İç kontrollerin etkinlik ve verimliliklerini değerlendirerek ve sürekli olarak gelişimi sağlayarak, idarenin etkin bir iç kontrol sistemine sahip olmasında en önemli görev, iç denetime düşmektedir, ancak tüm bu görev ve yetkilerine karşın iç denetim, işlemeyen mali yönetim, iç kontrol ve mevcut yönetiminin etkinliği ve verimliliğinden sorumlu değildir. İç denetçi ancak iç denetim faaliyetinin başarısından sorumludur. İç kontrolün başarısından ise yöneticiler sorumludur. Aktif olarak idare içerisinde yer alan her bir yönetici, iç kontrol sisteminin planlanması ve faaliyete geçirilmesi, dolayısıyla kendi birimindeki iç kontrolün işleyişinden üst yöneticiye karşı sorumludur. Mali hizmetler birimi yöneticisinin de bu süreçte önemli rolü ve sorumluluğu söz konusudur. Mali hizmetler birimi yöneticileri bu sorumluluklarını idarenin plan, program, bütçe ve raporlarının hazırlanmasında ve geliştirilmesinde rol almak ve idarenin mali nitelikli işlemlerinin, bu düzenlemelere ve mevzuata uygunluğunu kontrol ederek yerine getirmektedirler (Arcagök ve Erüz 2006: 158). İç denetim, iç kontrol sisteminin bir ikamesi değildir ve iç kontrol sürecinin tamamının denetimini gerçekleştirir.

### **1.7. İç Denetim Süreci**

İç denetim süreci denetimin ne şekilde yapılacağına dair planlama ile başlayarak sırasıyla denetleme faaliyetinin icra edilmesi, denetleme sonucunda ortaya çıkan sonuçların yazılı raporlar haline getirilmesi ve sonuçların değerlendirilmesi faaliyetlerinden oluşmaktadır. Bu kapsamda öncelikle denetim faaliyetlerinin etkili, verimli ve ekonomik bir biçimde yürütülmesi açısından bir iç denetim planı oluşturulur. Bu plan doğrultusunda, detaylı denetim programı hazırlanarak iç denetime hazırlık yapılır. Hazırlık aşamasında denetlenecek birimin yöneticileri ve iç denetçi görüşmeler gerçekleştirirler (Aksoy, 2008: 120).

İç denetimin yürütülmesi aşamasında denetimler gerçekleştirilir. Denetim, iç denetim planı ve programına göre yürütülür. İç denetçi bu aşamada denetime yönelik bilgileri toplar, analiz eder. Denetim kapsamında risk ve kontrol değerlendirmeleri ve testler yapılır. Bu faaliyetlerin sonuçlarına yönelik belgelendirme işlemleri gerçekleştirilir. İç denetim sonuçlarının raporlanması aşamasında ise toplanan bilgi ve belgeler kayıt altına alınarak, denetim sonuçlarına yönelik anlamlı bilgiler içerecek şekilde düzenlenir. Bu aşamada iç denetçi raporları birim yöneticisine ulaştırır ve birim yöneticisi denetleme sonuçlarına ilişkin cevapları iç denetçiye iletir. Nihai olarak izleme aşamasında ise denetim raporunda belirtilen önlemlerin alınıp alınmadığı, gerekli düzeltmelerin yapılıp yapılmadığı izlenir. Raporlarda ifade edilen hususlardan tamamlananlar ve tamamlanamayanlar için gerekçeler iç denetim birimine bildirilir (Aksoy, 2008: 122). Kamu yönetiminde iç denetim süreci daha detaylı olarak ileriki bölümlerde ele alınarak açıklanmaktadır.

### **1.8. Kamu Yönetiminde İç Denetim**

Kamu yönetiminde iç denetim kamu kurumunun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla icra edilen nesnel ve bağımsız bir danışmanlık ve güvence faaliyeti şeklinde tanımlanabilir (IIA, 2015).

Çoban ve Aydın, Kamu yönetimi açısından iç denetimi daha kapsamlı bir şekilde ele alarak şu şekilde tanımlamışlardır: “Kamu kurum ve kuruluşlarının faaliyet ve işlemlerinde hataların önlenmesine yardımcı olmak, çalışanların ve kuruluşların gelişmesine, yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine rehberlik etmek amacıyla; hizmetlerin süreç ve sonuçlarını mevzuata, önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere, performans ölçütlerine ve kalite standartlarına göre; tarafsız olarak analiz etmek, karşılaştırmak ve ölçmek; kanıtlara dayalı olarak değerlendirmek, elde edilen sonuçları rapor haline getirerek ilgililere duyurmaktır (Çoban ve Aydın 2010: 150).” Bu bağlamda kamu kesiminde iç denetim, kamu kurumlarının risk yönetimi ile yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini ortaya koymak ve geliştirmek amacıyla disiplinli ve sistemli bir çözüm sağlayarak kurumun hedeflerine ulaşmasına katkıda bulunacak bir süreci ifade etmektedir (IIA, 2015).

İç denetim faaliyetinde yapılan denetimler, işin etkinliğinin bir bütün olarak değerlendirilmesini ve ortaya konmasını içeren bir süreçler bütünüdür. İç denetim temeli, işin etkinlik ve verimliliğinin ölçülebilir bir ortamda ortaya konması yaklaşımına dayandığından, bahse konu denetimin kamu yönetimi açısından manası ve geçerliliği ölçülebilir bir kamu yönetimi yaklaşımının meydana getirilmesine sıkı bir şekilde bağlıdır. Bu bakımdan kamuda iç denetimin temel niteliği ölçülebilir nesnel bir zemin ve bununla birlikte ölçmeye uygun araçlara bağlı yönetsel bir özdenetim olarak ifade edilebilir (Akbulut vd. 2012: 7).

### **1.8.1. Kamu Yönetiminde İç Denetimin Tarihsel Gelişimi**

Devletlerin gelirlerinin kayda geçirilmesinin denetlenmesi milattan önce 4000 yılına kadar dayanmaktadır (Sharkansky, 1991: 5; Çağlar, 2014: 37). İç denetim uygulamalarının ilk olarak 13. yüzyılda ticari açıdan güçlü olan Milano, Venedik ve Floransa gibi büyük İtalyan şehir devletlerinde yapıldığı kayıtlara geçirilmiştir. İç denetim uygulaması çok eski zamanlardan itibaren kullanılan bir yöntem olarak ön plana çıkmaktadır (Bilge ve Kiracı, 2010: 6). Kamuda hesap verme sorumluluğu kavramı ise ilk olarak 17. Yüzyılda İngiltere’de ortaya çıktığı görülmektedir (Dewar, 1985: 10). “İngiltere’de 1688 tarihi sonrası vergi hakkının parlamentoya tanınması sonrasında kamu harcamalarının miktar ve bileşimini belirleme hakkı, kral ailesinin harcamaları (Civil List) ve diğer kamu harcamalarının ayrılması ile sonuçlanarak genişletilmiş ve ilk kez yürütme organı olan kralın ulus temsilcilerine verilen ödenek sonrasında hesap vermesi ve bütçe denetiminin yolu açılmıştır” (Ugoh ve Ukpere, 2009: 837, akt: Doğan ve Şentürk, 2017: 366).

İç denetim genel olarak özel sektörde başlamış olan bir yaklaşım olsa da zamanla kamu yönetiminde de öne çıkmaya başladığı görülmektedir. Bu kapsamda 1980’li yıllardan itibaren kamuda iç denetimin özellikle Anglo-Sakson ülkelerde uygulamaya konduğu görülmektedir. İlerleyen yıllarda ise gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin gündemine giren kamuda iç denetim yaklaşımı bugün yalnızca kamu kurumlarında değil, BM, AB ve IMF gibi uluslararası kuruluşlarda da kullanılmaktadır (<http://www.pau.edu.tri>).

Özellikle dünyada yaşanan ekonomik krizler, kamu kaynaklarının kötüye kullanılmasının engellenmesine yönelik yaklaşımların ön plana çıkmasını sağlamıştır (Yörüker, 2003: 2).

Bu bağlamda 2000’li yıllardan itibaren Dünya Bankası ve Uluslararası Para Fonu tarafından yürütülen çalışmalar ile kamu kesimine ait iç denetim mekanizmalarının oluşturulmasına yoğunluk verilmiştir.

Günümüzde iç denetim faaliyetlerinin kapsamı tarihsel süreç içerisinde şekillenerek şu hale bürünmüştür (Özbek, 2012: 20):

- Kurumsal yönetim süreçlerinin yönetimi,
- İç kontrol sistemlerine yönelik denetim,
- Risk yönetimi süreçlerinin denetimi
- Bilgi teknolojileri süreçlerinin denetimi,
- Danışmanlık hizmetleri.

### **1.8.2. Kamu Yönetiminde İç Denetimin Önemi ve Amacı**

İç denetim, günümüzdeki kamu kurumlarının gereksinimleri göz önüne alındığında, geçmişte mevcut klasik denetimi kapsamakla birlikte geleceğe ilişkin gelişmiş denetim anlayışını da temsil etmektedir. Bu açıdan yapılan harcamaların usulüne uygunluğu, hesapların vaktinde güncellenmesi, finansal ve fiziksel varlıkların muhasebesi ve yönetimi açısından etkin bir sistemin kurularak oluşturulmasına ve muhtemel sorunların önceden çözümüne ön ayak olacaktır. Dolayısıyla iç denetimin içeriği ve kapsadığı alan son derece geniş olmaktadır. Bu sebeple iç denetçiler sadece denetim yapmamakta, ayrıca kamu kurumundaki maddi ve maddi olmayan varlıklar ile mali ve yönetim alanındaki tüm faaliyetleri incelemekte, kamu kurumunda yer alan her kademedeki görevli yöneticilere ilişkin bilgi akışlarının doğruluğunun test edilmesine kadar çok fazla alanda görev sorumluluğuna sahiptirler (Bilge ve Kiracı, 2010: 40).

Bir danışmanlık hizmeti ve denetim faaliyeti olan kamu yönetiminde iç denetimin amaçları şu şekilde sıralanabilmektedir (Gramling ve Myers, 2006: 55):

- Kamu kurumlarının faaliyetlerinin önceden belirlenmiş olan politika, amaç, kalkınma planı ve programlarına, stratejik planlara ve mevzuata uygun biçimde yürütülmesinin sağlanması.
- Kamu kaynaklarının ekonomik, etkili ve verimli bir şekilde kullanımının denetlenmesi.

- Kamu kurumlarının varlıklarının güvence altına alınması.
- İç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanması ve risklerin en aza indirilmesi bakımından risk tanımlaması yapılması, risklerin gözden geçirilmesi ve ölçülebilir hale getirilmesi.
- Kamu kurumlarının faaliyetlerini sistematik ve düzenli biçimde icra etmelerine yönelik önerilerde bulunulması, bu bağlamda danışmanlık hizmeti verilmesi.
- Kamu kurumlarında yapılan faaliyetlerin ve ortaya konan bilgilerin doğruluğuna ve bütünlüğüne yönelik kurum dışına nesnel güvencenin verilmesi.

### **1.8.3.Kamu Yönetimi İç Denetim Kapsamında Kullanılan Metotlar**

Kamu yönetiminde iç denetim maksadıyla kullanılan metotların sistem denetimi, performans denetimi, mali denetim, uygunluk denetimi ve bilgi teknolojileri denetimi olduğu görülmektedir (İç Denetçilerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006: md.8).

#### **1.8.3.1. Sistem Denetimi**

Sistem denetimi denetlenen kurumun faaliyetleri, iç kontrol sistemi ve kurum yapısına katkı sağlayacak şekilde değerlendirilmesi anlamına gelmektedir. Mali işlemlerin tamlığı, doğruluğu ve operasyonlarının verimliliği, etkinliği ve ekonomikliği amacıyla bu iç denetim metodu kullanılmaktadır (Doğmuş, 2010: 27). “İç denetim iç kontrol sisteminin amaca uygun şekilde çalışmasını ve karşı karşıya kaldığı risklerin en aza indirilmesi konusunda güvence sağlamaktadır. Bu sonuca ulaşılması sistem veya sistem tabanlı denetimin yapılmasına bağlıdır” (Arcagök ve Erüz, 2006: 204).

#### **1.8.3.2. Mali Denetim**

Mali denetim; “gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun, mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir”. (Karaaslan, 2006: 24).

Kamu kurumu dışında kalan kurumların mali denetimle; faaliyetlerinin denetimi ve gelir giderlerinin varlık ve yükümlülüklerine ilişkin hesap ve işlemlerin güvenilirliği ve finansal sistemin tutarlılığı değerlendirilmektedir. Bu süreçte, işlemlerde bazı hatalar

tespit edildiğinde, kayıtların güvenilirlik, düzenleyici uyumluluk ve düzenlilik çerçevesinde hesap denetimi yapılması gerekebilir. Finansal denetim, tüm finansal işlemlerin finansal tablolarının, varlıklarının ve yükümlülüklerinin bütünlüğünü ve güvenilirliğini, genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğunu ve denetlenen kurumun önceden belirtilenen ilke ve ilkelere uyum derecesiyle ilgili güvence sağlamaktadır (Özkan, 2008: 93).

### **1.8.3.3. Uygunluk Denetimi**

Uygunluk denetimi, literatürde finansal denetim ve düzenlilik denetimi olarak da geçmekte kamu kurumları tarafından yapılan işlemlerin hukuki mevzuata uygunluğunun incelenmesidir (Özkan, 2008: 90).

Daha geniş bir tanımla uygunluk denetimi kamu kurumlarının yaptıkları harcamaların, hükümet tarafından gerçekleştirilen kalkınma planlarına, yıllık planlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunun denetlenmesinin yanında, yapılan harcamaların ilgili mevzuata uygun olup olmadığı değerlendirilmektedir (Kocael, 2010: 80).

Uygunluk denetiminin amacı, hükümet tarafından belirlenmiş olan hukuki kurallara uyulup uyulmadığının kontrol edilmesidir (Özkan, 2008: 90). Kısaca uygunluk denetiminde yapılan işlem ve faaliyetlerin yasalara uygunluğu incelenmektedir (Doğmuş, 2010: 27). Uygunluk denetimi, kurumun tüm birimlerini kapsamaktadır (Aksoy, 2008: 84). “Uygunluk denetimi, denetimin yapıldığı alanlar açısından en geniş kapsamlı, denetimin özü açısından ise en dar kapsamlı denetim türüdür” (Başpınar, 2005:39; Aktaran: Çevikbaş, 2011: 53).

Uygunluk denetimi, hem kurum içi, hem de kurum dışından belirlenen denetçiler tarafından gerçekleştirilebilmektedir. Kurum dışından yapılan denetimlere, kamu kurumlarının dışardan gelen denetçiler tarafından denetlenmesi örnek verilebilir. Bu tür bir denetim kamu otoritesi tarafından gerçekleştirildiği için kamu denetimi olarak da isimlendirilmektedir. Kurum içerisinden gerçekleştirilen denetimler ise, kurum içinde görevlendirilen iç denetçiler tarafından yapılmaktadır. Örneğin kamu kurumlarında iç denetçi kadrosuna atanan kişiler birer iç denetim elemanıdır (Kaval, 2008: 11).

Uygunluk denetimlerinin sonuçları denetçinin finansal tablo denetimlerine rehberlik etmektedir. Denetçi kurumdaki birimlerin kurallarından uzaklaşmasının, mali tabloların oluşumunda önemli sorunlar oluşturacağını veya kurallara uygun hareket edilmesinin finansal tabloların doğruluğunu güçlendiren bir faktör olacağını düşünerek denetimini planlayacaktır (Mercanoğlu, 2007:4).

#### **1.8.3.4. Performans Denetimi**

Kamu sektörü boyut ve karmaşıklık açısından gelişmeye devam ettiğinden, kamu iç denetimi de zamanla değişime uğramıştır. İlk başta, sadece mali denetim ve uygunluk denetimleri yeterli olurken, zaman içerisinde karar vericilere daha iyi yardımcı olmak için performans denetimi geliştirilmiştir (Waring ve Morgan, 2014: 471).

Performans sözcüğünün anlamı; “bir işi yapan bir bireyin, bir grubun ya da bir kurumun o işle amaçlanan hedefe ne ölçüde ulaşabildiğinin nicel ve nitel olarak ifade edilebilmesidir”. Yani kısaca, verilen işte başarılı olabilme derecesidir.

Performans denetimi kavramı yapısı itibariyle verimlilik, tutumluluk ve etkinlik yönlerinden denetimi ifade etmektedir (Okur, 2007: 53). Performans denetimi ise denetlenen kurumların kullandıkları kaynakların etkililiği, ekonomikliği ve verimliliğinin denetlenmesini içerir (Doğmuş, 2010: 27). Kamuda etkinlik; belirlenmiş hedeflere zamanında ve belirtilen şekilde ulaşılmasını ifade etmektedir. Ekonomiklik, yapılan işlerin en düşük bedelle planlanan zamanda ve en yüksek kalitede gerçekleşmesidir. Verimlilik ise; kamu yönetiminde mevcut kaynaklarla en yüksek çıktılar elde edilmesidir (Sandal, b.t.).

Bu denetim türünde çoğunlukla verilere dayanan standartlar ile gösterilen performansın karşılaştırılmasını yapılıdır (Doğmuş, 2010: 27).

#### **1.8.3.5. Bilgi Teknolojileri Denetimi**

Bilgi Teknolojisi denetimi, kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmak için bu sistemlerle ilgili bilgi sistemleri ve kontrollerin yeterliliği konusunda objektif güvence sağlamak için yürütülen bir denetimdir. Bu bağlamda iç denetçi, mevcut bilgi teknolojisi kontrollerini verimlilik, etkinlik, gizlilik, bütünlük, doğruluk, erişilebilirlik, uyumluluk ve güvenilirlik

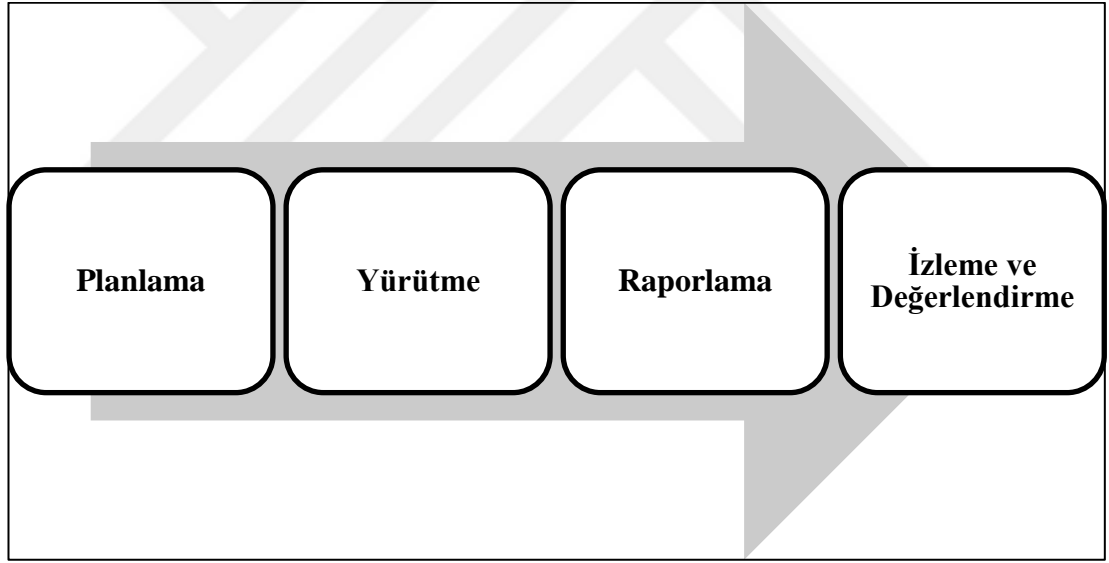
kriterleri çerçevesinde değerlendirir. (Ekiz, 2011: 23). Bu denetim, denetlenen bilgi sisteminde depolanan verilerin ve bilgilerin yeterliliğini ve doğruluğunu değerlendirmek için de kullanılır. Bilgi sistemi sayesinde, daha önce saklanan bilgilerin kötüye kullanılmasını, hasar görmesini veya tahrip edilmesini önlemek mümkündür. (Şahin, 2011:168).

#### 1.8.4. Kamuda İç Denetim Faaliyetlerinin Yürütülmesi

İç denetime yönelik faaliyetler Şekil 1’de gösterildiği biçimde; planlama, denetimin yürütülmesi, raporlama ve izleme-değerlendirme olacak şekilde 4 aşamada ele alınmaktadır (Erkan vd. 2010: 97). Bu aşamalar genel anlamda kamuda iç denetimin temel aşamalarıdır.

Şekil 1:

#### Kamuda İç Denetim Faaliyetlerinin Süreci



**Kaynak:** Erkan vd. 2010: 97.

**Planlama:** İç denetimde plan; iç denetim faaliyetlerinin ekonomik, etkili ve verimli bir biçimde yürütülmesini sağlamak amacıyla denetime ait kapsamı, denetlenecek konuları ve alanı, ihtiyaç duyulacak kaynakları ve işgücünü de içerecek biçimde, kurul tarafından hazırlanmış stratejik plan göz önünde bulundurularak ve birimdeki yöneticiler ile yapılacak görüşmeler sonunda üç yıllık dönemi kapsayacak şekilde hazırlanmaktadır. Her



yıl bu plan, risk değerlendirmesi sonuçları kapsamında tekrar gözden geçirilir ve gerektiği takdirde değiştirilmektedir (Aksoy, 2008:120).

Risk esaslı olarak hazırlanan söz konusu plan, yönetim kurulu, üst yönetim, denetim komitesi ve dış denetçiler arasındaki ilişkiler açısından da önemli iletişim araçlarındandır. Plan ayrıca iç denetim faaliyetlerinin performans değerlendirilmesinin yapılmasında bir temel oluşturmaktadır ve kurumun ihtiyaçları paralelinde iç denetim projelerinin ve kaynaklarının belirlenmesi bakımından da hayati önem taşımaktadır (ECIIA, 2005: 34).

İç denetim faaliyetleri risk odaklı olarak yürütölmektedir. Kamu kurumlarının karşılaşılabileceği risklerin sürekli ölçümü ve değerlendirilmesi tespit etmek gereklidir. Risk değerlendirmeleri sonucunda, kurumun karşılaştığı yüksek riskli alanlar öncelik sırasına göre belirlenir. Risk odaklı iç denetim planı ve programı, kamu kurumlarının en riskli alanlarından başlayarak hazırlanır ve üst yönetim tarafından onaylanır. İç denetim, hazırlanan bu plan ve programa uygun olarak yürütölür. Bununla birlikte, öncelikli ve özellikli bazı durumlarda, üst yöneticinin onayı ile plan ve programın dışında denetim yapmak mümkündür. (Kavakoğlu, 2010: 26-27).

**İç Denetim Planı:** İç denetim planı, iç denetim faaliyetinin etkinliğinin ekonomik ve verimli bir şekilde yürütölmesini sağlamak, denetimin kapsamını, denetlenecek alanları ve konuları, ihtiyaç duyan kişileri ve diğer kaynakları tartışmak ve birim yöneticileriyle görüşmek üzere genel olarak üç yıllık dönemler için hazırlanmıştır. Plan, her yılın risk değerlendirmesinin sonuçlarına göre gözden geçirilebilir ve gerekirse değiştirilebilir. İç denetim planının hazırlanmasında, üst yönetimin riskli gördüğü ve öncelik vermek istediğini konuları belirtmek önemlidir. (Aksoy, 2008: 120).

**İç Denetim Programı:** İç denetim programı, gerektiğinde yöneticiler ve çalışanlarla görüşerek, denetimin maliyetini göz önünde bulundurarak ve en riskli alanlara ve konulara öncelik vererek iç denetim planı doğrultusunda bir yılı aşmayan bir süre için hazırlanan bir programdır. (Kavakoğlu, 2010: 27). İç denetim programında denetlenecek alan ve konular ile iç denetçilerin isimleri belirtilerek bir takvime bağlanmaktadır. Hazırlanan program üst yöneticinin onayına sunulmakta ve üst yönetici tarafından onaylandıktan sonra yapılan görevlendirmeler, iç denetçilere bildirilmektedir (Aksoy, 2008:121).

**Denetimin Yürütülmesi:** Denetim faaliyetlerinde ikinci aşama olarak iç denetçi, denetim planında ve programlarında belirlenmiş amaçlara ulaşılabilmesi maksadıyla çalışma planı hazırlayarak bir ön çalışma yapmaktadır. Belge ve bilgilere en doğru biçimde ulaşılabilmesi maksadıyla ilgili formlar ile çalışma kâğıtları hazırlanır. Bu aşamada sağlıklı bir yöntemin izlenebilmesi için, daha önceki senelerde düzenlenen raporlardan ve yapılmış dış denetim varsa bundan da istifade edilir. Bu çalışmalar sonrasında çalışanlar ve yöneticilerin iştirakiyle açılış toplantısı düzenlenmelidir. Toplantıda, denetimin amaç ve kapsamına, denetim süresine, denetimin raporlanmasına ve bulguların değerlendirilmesine ilişkin hususlar görüşülür. Sonraki aşamada iç denetçi tarafından öncelikli olarak yüksek riskli alanların tespit edileceği bir risk değerlendirmesi çalışması yapacaktır. Bu durumda bilgilerin ve belgelerin güvenilirliğinin sağlanması maksadıyla çeşitli test yöntemleri uygulanmaktadır. Söz konusu test yöntemlerini; fiziki inceleme, belge inceleme, bilgi toplama (soruşturma), doğrulama, yeniden hesaplama ve analitik inceleme yöntemleri olarak sıralanabilir (Mallı, 2013: 59). Gerçekleştirilen denetim faaliyetleri ve hazırlanan rapor taslağı denetlenen birim yöneticisi ile diğer sorumlu personelin katıldığı kapanış toplantısında değerlendirilerek, tutanağa bağlanmaktadır (Aksoy, 2008: 122).

**Raporlama:** Denetim faaliyetine ait sonuçlar, düzenlenecek bir rapor ile kayıt altına alınmaktadır. İç denetçinin ulaştığı görüş ve eğer herhangi bir görüşe ulaşamamışsa sebepleri bu raporda açıkça belirtilmektedir. İç denetim raporlarının, kolay anlaşılır, açık, kısa ve tekrar eden hususlara yer vermeyecek şekilde yazılması gerekmektedir. Raporlar, kurul tarafından belirlenmiş raporlama standartlarına uygun biçimde tutarlı ve yeterli sayıda kanıta dayalı olarak düzenlenmelidir. Denetim raporu belirli bir süre zarfında cevaplandırılmak üzere iç denetçi tarafından denetime tabi tutulmuş birim yöneticilerine teslim edilir. Risklerin düzeyi ve önemi hususunda yönetici ve iç denetçi arasında herhangi bir anlaşmazlık olursa iç denetçi tarafından değerlendirme raporunda bu hususa yer verilir. Rapor, kurumun görüşünü de içerecek şekilde cevapları ile birlikte, denetimin kapsamını, tespit edilen riskleri ve bu risklerin olası etkilerini, denetimin sonucuna ait genel değerlendirmeleri, risklerin en aza indirgenmesine ya da ortadan kaldırılmasına ilişkin önerileri de içerecek şekilde rapor özeti ile birlikte iç denetçi tarafından üst yöneticiye sunulur. Üst yönetici bu raporları değerlendirmeyi müteakip strateji geliştirme birimi ve ilgili birimlere gereği için gönderir. Denetim raporunda yer alan önlemlerin

dikkate alınıp alınmadığını üst yönetici takip eder. Raporların, üst yöneticiye sunulmasını müteakip iki ay içerisinde Kurul'a gönderilmesi gerekmektedir (Erüz ve Arcagök, 2006: 203).

**İzleme ve Değerlendirme:** İç denetim raporundaki düzenleyici ve önleyici hususlar ile ilgili üst yönetimce alınan tedbirlerin yeterliliği ve etkinliği iç denetçilerce analiz edilmekte ve bu durum izleme olarak isimlendirilmektedir. İç denetimdeki birim yöneticisi tarafından takip programı yapılır ve raporlar içerisinde tespit edilmiş bulguların önemi, öneri ve tekliflerin gerçekleştirilme düzeyi, denetimdeki kalitenin artırılabilmesi için gerekli tedbirlerin uygulanması vb. gibi konularda çalışmalar hazırlanarak gerekli önlemler alınır. İç denetimden istenen verimlilik ve etkinliğin artırılması için denetim faaliyetleri de denetlenen birimlere yaptırılacak anketler vasıtasıyla değerlendirilebilecektir. Bununla birlikte raporlarının uygulanmasının izlenebilmesi maksadıyla, iç denetim birimlerinde bir takip sistemi kurulabilir. Birim yöneticilerince denetim faaliyetleri hakkında, raporda geçen önerilere yönelik önlemler alınır. Gerekli önlemlerin alınmaması tespit edildiğinde iç denetim birimince üst yönetici bilgilendirilir (Mallı, 2013: 60).

## **BÖLÜM 2: AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE VE TÜRKİYE’DE KAMU YÖNETİMİNDE İÇ DENETİM**

### **2.1. Dünya Ülkelerinde Uygulanan İç Denetim Modelleri**

Ülkelerin iç denetim sistemlerine bakıldığında, denetim anlayışlarında herhangi bir standart bulunmadığı görülmektedir. Dolayısıyla ülkelerin denetim modellerine ilişkin olarak bir bütünlükten söz edilmesi mümkün olamamaktadır. Fakat yönetim anlayışları, gelenekleri ve kurumsal kültürleri açısından birbirine benzer ülkeler mevcuttur. Ülkelerin arasında standart biçimde uygulanan herhangi bir iç denetim yapısından bahsedilememektedir. Denetim kavramı kapsamında ele alınabilen konular genellikle birer fonksiyon şeklinde öne çıkmaktadır. Bu fonksiyonlar bazı ülkelerde belirli unvanlar altında gerçekleştirilmekte, bazı ülkelerdeyse bu fonksiyonların ayrıştırılarak karma bir yapı oluşturulduğu görülmektedir (Mallı, 2014: 39).

Uluslararası uygulamalar incelendiğinde denetim alanında Adem-i merkeziyetçi ve merkeziyetçi yaklaşım olacak şekilde iki farklı model görülmektedir. Aynı şekilde Avrupa Birliği bünyesinde de merkeziyetçi olan, güney model ile Adem-i merkeziyetçi olan kuzey modelin uygulandığı bilinmektedir.

#### **2.1.1. Merkeziyetçi Model**

Merkeziyetçi modeldeki temel anlayış, harcama öncesinde mali kontrollerin kurumlar bünyesindeki iç denetçilerce değil, ayrı birimler tarafından yapılmasıdır. Gelir ve giderlere yönelik harcama sonrasındaki denetimler ülkelerin Maliye Bakanlıklarınca gerçekleştirilmektedir. Tüm harcamacı kamu idarelerinde genel müfettişler bulunmaktadır. Kendi idarelerine ilişkin iç denetimler de bu müfettişler tarafından yapılmaktadır (Diamond, 2002: 27).

Merkeziyetçi model uygulayan ülkelerin tümünde bakanlıklar ve bağlı oldukları Maliye Bakanlıkları görev yapmaktadır. Bütçe Maliye Bakanlığınca hazırlanmakta ve kamu kurumlarında ön mali kontroldeki görevli personel vasıtasıyla harcamaların kontrolü yapılmaktadır. İç denetimin genellikle Maliye Bakanlığı altında görevli denetim elemanları vasıtasıyla icra edildiği görülmekte, yapılan denetimlerin de daha çok mali

denetimler olduğu bilinmektedir. Merkeziyetçi modellerde iç denetimin yoğunluklu bir biçimde Maliye Bakanlığınca koordine edildiği hallerde, bu denetim faaliyetlerinin bir merkezden yürütülmesi sağlanmaktadır. Böylelikle iç denetimlerin standartlarına ve ilkelerine kısa sürede uyum sağlanması hedeflenmektedir. Aksi durumda harcamacı kuruluşlar altında görevli iç denetçilerin bağımsızlığının zedelenmesine sebebiyet verilebilecektir. Bu modelde mali işlemlerin mevzuat açısından uygun olması büyük önem arz etmektedir. Ayrıca merkeziyetçi modelde yönetim üzerindeki siyasi irade etkisinin çok fazla olduğu görülmektedir (Mallı, 2014: 38).

### **2.1.2. Adem-i Merkeziyetçi Model**

Adem-i merkeziyetçi modelde kamu kaynaklarının kullanılması hususunda sorumluluk tamamen harcamacı kamu idaresindedir. Ayrıca klasik nakit yönetimi uygulamasından modern bütçe yönetimi uygulamasına doğru yönelme mevcuttur. Söz konusu modelde bakanlıktaki üst yönetici ile harcama yetkilisine ait sorumluluklar ön plana çıkmaktadır. Kamu idaresine bağlı iç denetçilerce iç denetim faaliyetleri yürütülmektedir. Kaynakların ekonomik, etkin verimli kullanılmasından emin olunması amacıyla belirlenmiş usullere ve esaslara, politikalara, yönetime, mevzuata ve bütün kontrol sistemine odaklanılmaktadır. Bundan dolayı da iç denetimin, sistem, ön mali kontrole ait süreçler, performanslar ile bilgi sistemleri denetiminde yoğunlaştığı görülmektedir (Diamond, 2002: 10). Diğer bir dikkat çeken husus ise bu modelde yetkilerin yerel yönetimlere devredilmiş olmasıdır. Merkezde bakanlıklarca ve mevcut diğer kamu idarelerince genel standartlar belirlenerek koordinasyon sağlanmaktadır (Diamond, 2002: 26; Mallı, 2014: 38).

### **2.1.3. Karma Model**

Adından da anlaşılacağı üzere, karma model, merkeziyetçi ve adem-i merkeziyetçi modelin karmasından oluşan modeldir ifade etmektedir. Bu modelde; iç denetim kamu idarelerinde uygulanan kontrol sisteminin parçası değildir, dış denetim kapsamında yapılan bir uygulamadır. İç denetçilerin kadroları çalışmaları kamu idaresinde olup, denetimlerini sayıştay gözetimi altında sayıştayın yönlendiriciliği ile gerçekleştirerek, raporlarını da sayıştaya sunmaktadırlar. Karma modelde geleneksel iç denetimden ziyade

harcama öncesinde yapılan ön denetim rolü gerçekleştirilmektedir (Tek ve Çetinkaya, 2004).

## 2.2. Avrupa Birliği Ülkelerinde İç Denetim

Kamu iç mali kontrol yaklaşımı Avrupa Birliği ülkelerinde geçerlidir. Harcama birimlerinin mevzuat, bütçe tanımı ve kuralları, şeffaflık, ekonomi ve verimlilik ile uyumlu olmasını sağlamak için hükümetlerin ve kurumların mali kontrolü anlamına gelmektedir. Hükümetleri varlıkları kontrol kapsamında bulunmaktadır. Kontrol sistemleri ve iç denetim sistemlerinin ve her ikisinin faaliyetlerinin düzenlendiği bir kamu iç mali kontrol oluşumdur. İç denetim sistemleri Avrupa Birliği, iç mali kontrol sistemi ve üye devletler uyarınca kurulmuş olup, uluslararası standartları benimsemek ve iç denetim sistemlerini sorumluluk yasaları ile belirlemekle yükümlüdür (Gürkan, 2009: 75-77).

Avrupa Birliğinin 2000 yılından sonraki genişleme sürecinden bu yana kamu iç mali kontrol sistemi ve dış denetim, *yumuşak müktesebat* olarak kabul edilmiştir ve bu alanlarda herhangi bir özel birlik mevzuatı yoktur. Ama Avrupa Konseyi, Parlamento, Sayıştay ve Komisyon gibi Birlik kuruluşları, aday ülkelerin uluslararası standartları ve Birlik bünyesindeki en iyi uygulamaları izlemek ve uygulamak için kendi kamu iç mali kontrol ve dış denetim sistemlerini geliştirmeleri gerektiği konusunda karar almışlardır. (Özer, 2010: 31).

Ancak, genel olarak kamu yönetiminin etkili bir kurumsal yönetim anlayışı içinde yönetilmesi kabul görmüştür. Buna göre; şeffaflık (*transparency*), hesap verebilirlik (*accountability*), sorumluluk (*responsibility*) ve adaletlilik (*fairness*) tüm dünyada kabul gören kurumsal yönetimin ilkeleri olarak yerine getirilmelidir. Kurumsal yönetim alanında uluslararası ve ulusal düzeyde temel olarak kabul edilmiş çeşitli düzenlemeler bulunmaktadır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 21).

Bazı Avrupa Birliği ülkelerine ait iç denetim uygulaması örnekleri aşağıdaki gibidir:

### 2.2.1. Fransa

Fransa'daki iç denetim işlevi merkezi bir biçimde yapılandırılmıştır. Maliye Bakanlığı'nda iç denetçilik görevini yapan Genel Maliye Müfettişinin Maliye

Bakanlığına ait denetim faaliyetlerinin yanında devlet tanımında yer bulan bütün dairelerin ve idarelerin denetimlerini de yaptığı görülmektedir. Ancak, birbirine göre daha küçük olan bakanlıklar dışında çoğu icracı bakanlığın, bakanlık yönetimince yönetilen ve raporlarını da buraya sunan, kendine ait iç denetçileri mevcuttur.(Gürkan, 2005: 56).

*Fransa'da Ekonomi, Maliye ve Endüstri Bakanlığında ve diğer bakanlık ve kamu kuruluşlarında salt "iç denetçi" kadro ve unvanı bulunmamaktadır. İç denetim bir misyon olup bu fonksiyon 'Müfettiş' (Inspecteur Principaux Auditeurs- IP ve Inspecteur Auditeurs-IA) unvanlı denetçiler tarafından yerine getirilmektedir. Her kamu kurumundaki muhasebe ve finans işlemlerinin denetimi, Ekonomi, Maliye ve Endüstri Bakanlığına bağlı inspecteur auditeurs unvanlı denetim elemanlarınca yürütülmektedir. İç denetim, kamu kurum ve kuruluşlarının muhasebe ve finans ile ilgili faaliyetleri kapsamında yapılmaktadır. Ekonomi, Maliye ve Endüstri Bakanlığında ve bazı diğer bakanlıklarda genel müfettiş unvanlı, teftiş kurullarına bağlı müfettişler çalışmakta; bunların görev alanı bir bütün olarak kurumun faaliyetlerinin, idari ve mali işlemlerinin denetimini kapsamaktadır (Tütüncü ve Yaman, 2011: 11).*

### **2.2.2. Portekiz**

Portekiz'de iç denetim, Güney Avrupa ülkelerinde uygulanan model benimsenerek, merkezi olarak yapılandırılmıştır. Portekiz'de bütçe maliye bakanlığının koordinatörlüğünde ilgili bakanlıkların katılımıyla hazırlanmaktadır. Maliye Bakanlığı bünyesinde yer alan Bütçe Genel Müdürlüğü tarafından yasal yükümlülükler ve kalkınma politikaları doğrultusunda belirlenmektedir. Bütçe Genel Müdürlüğü tüm kamu kurumlarındaki bütçe uygulamalarının kontrolünden, hesapların oluşturulmasından, meclis onayına ve sorumlu Sayıştay'ın denetime sunulmasından sorumludur. Portekiz'de, Mali Kontrol Sistemi İç ve dış kontrollerden oluşurken, dış kontrol Ulusal Meclis'te, yargı düzeyinde, Sayıştay'da gerçekleştirilir ve maliye bakanına bağlı "genel finans denetimi" adı verilen bir birime sahiptir. Bu birim, tüm kamu harcamalarının ve gelirlerinin mali kontrolünden sorumludur. Bununla birlikte, iç denetim birimleri diğer bakanlıklarda aktiftir ve ilişkili oldukları kaynakların kullanımında etkili mali kontrol sağlamaktadır (Baykara, 2014: 49).

### 2.2.3. İngiltere

Kamu iç denetim sisteminin gelişmesine ve uygulanmasına öncülük ederek, diğer ülkelere örnek olan İngiltere’de kamu iç mali kontrol sistemi, hesap verilebilirlik ve mali saydamlık ilkeleri çerçevesinde Adem-i merkeziyetçi model uygulanmaktadır (Baykara, 2014: 50).

İngiltere’nin Maliye Bakanlığında mevcut iç denetim biriminin, diğer bakanlıklara ait iç kontrol sistemleri üzerindeki mali kontrolün etkin bir şekilde sağlanmasından sorumlu olduğu görülmektedir (Pratley, 2004: 3). 2015 yılında Hazine’ye bağlı olarak Devlet İç Denetim Ajansı (GIAA) kurulmuştur. GIAA Hazine'nin icra teşkilatıdır. İngiltere genelinde 65 noktada yaklaşık 450 kişiyi istihdam eden GIAA 14 devlet dairesini ve 100'den fazla ilgili devlet kurumun iç denetimini gerçekleştirmekten sorumludur. Devlet İç Denetim Ajansı, daha iyi yönetim, risk yönetimi ve iç kontroller geliştirerek kamu departmanlarının kamu parasını etkin bir şekilde yönetmelerine yardımcı olmaktadır. Kamu kurumlarına, yıllık olarak bir rapor sunmaktadırlar. Raporlarda kuruluşun yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol çerçevesinin yeterliliği ve etkinliği hakkında sonuçlanan risk bazlı bir çalışma programı yer almaktadır. GIAA, denetledikleri kurumlara, kamu hizmeti sunma şeklini geliştirmelerinde yardımcı olmak için denetim ve danışmanlık çalışmaları yürütmektedir.

GIAA üç alanda hizmet sunmaktadır. Bunlar:

**Güvence çalışması:** Bu, bir kuruluşun yönetim, risk yönetimi ve iç kontrollerle ilgili etkinliği hakkında görüş vermek için yönetim faaliyetlerinin bağımsız ve objektif bir değerlendirmesini sağlar.

**Danışma çalışması:** Bu, kontrol çerçevesinin nerede iyileştirilmesi gerektiğini tanımlamaya yardımcı olur. Genellikle programların ve çerçevelerin geliştirilmesini içeren gelişmiş risk yönetimi ve kontrol faaliyetlerinin tasarlanmasını destekler.

**Karşı sahtekârlık ve soruşturma çalışması:** Müşterilere karşı sahtekârlık stratejileri, sahtekarlık risk değerlendirmeleri ve sahtekarlığı önleme, caydırma ve tespit etme önlemleri konusunda danışmanlık ve destek sağlamaktadır. Hizmete girdiğinde,



profesyonel olarak eğitilmiş personel, iç veya tedarikçi sahtekârlığı veya yanlış uygulama şüphelerini araştırmaktadır.

GIAA'nın Hazine adına iç denetim politikasını denetleyecek küçük ekibi bulunmaktadır ve GIAA İcra Kurulu Başkanı hükümetin İç Denetim Mesleği Başkanıdır (<https://www.gov.uk/>).

#### **2.2.4. Hollanda**

Hollanda da iç denetim; Adem-i merkeziyetçi klasik “kuzey” modeli olarak da adlandırılan modele göre yapılandırılmıştır. İç denetimin yönetiminden bakanlıklar sorumludur ve yıllık rapor parlamentoya sunulmaktadır. Maliye Bakanlığı iç denetçileri koordine etmektedir. Esas olarak mali denetim iç denetçiler tarafından yürütülmektedir. İç denetçilerce belediye ve bölgesel seviyede de denetim yapılmaktadır. Dış denetçiler, söz konusu iç denetçiler tarafından hazırlanan raporlardan istifade etmektedirler (Baykara, 2014: 49).

Kuzey modelinin bulunduğu ülkelerdeki harcamacı Bakanlıkların her biri kendi bütçesine ilişkin harcamalardan kendisi sorumludur. Bu harcamalara ait kontroller ile gerekli önlemler, yine kendilerine ait yönetim kontrollerindeki (iç kontrol) sistemler vasıtasıyla gerçekleştirilmektedir. İç kontrolün denetiminin sağlanması ise harcama sonrasındaki iç denetim vasıtasıyla yapılmaktadır. Maliye Bakanlığındaki iç denetim birimleri, kendi bakanlığına ait yönetim kontrol sistemini denetlemesine ilave olarak, diğer bakanlıklardaki iç denetim birimlerine de koordinasyon ve rehberlik hizmeti sağlamaktadır. Uygulamaya ilişkin kurumun yönetim kontrolü sorumluluğu her bir teşkilat ya da bakanlık için en üst yöneticiye aittir ve yetkilerini devredebilmektedir (Pratley, 2004: 4).

#### **2.2.5. Almanya**

Her iki modelin (Adem-i merkeziyetçi ve merkeziyetçi) de birlikte yürütüldüğü Almanya'daki karma model uygulamasında iç denetçiler dış denetimin ajanı gibi çalışmaktadırlar. İç denetim, dış denetimine ait bir parça gibi işlemektedir. Kadrolarının çalıştıkları kuruluş üzerinde yer almasına rağmen iç denetçiler, Sayıştay'ın gözetiminde mesleki ve teknik alanda yol göstermesi ile denetimlerini gerçekleştirirler. Müteakiben

raporlamayı doğrudan söz konusu yüksek mahkemeye sunmaktadırlar. Dolayısıyla iç denetimin devlet teşkilatına ait kontrol sisteminin parçası olarak değil, dış denetimi tamamlayan bir parça olarak görmek doğru olacaktır (Gürkan, 2005: 25).

Almanya Sayıştay'ı, tarihi geçmişi 18. yüzyıl başlarına dayanan ve yetkileri ve görevleri zaman geçtikçe artan, bu bağlamda da kamu yönetimi açısından önem derecesi artan bir kurum olarak öne çıkmaktadır. Almanya Sayıştay'ı tarafından Konsey'e, parlamentoya ve federal hükümete yıllık denetim raporu sunulmaktadır. Yıllık düzenli raporlara ilave olarak Federal Bütçe Yasasına göre Federal Sayıştay'ın her an özel rapor hazırlama yetkisi mevcuttur. Sayıştay'ın bütçeyi ve diğer mali konuları hazırlayan komisyonlara katılarak görüş bildirmesi ile yasama organının üzerindeki Sayıştay etkisi gerçekleşmiş olmaktadır. Bütçe ile ilgili görüşmelerde Federal Sayıştay'a ait görüşler alınmaması durumunda, kesin kararın verilmesinde komisyon çekimser kalabilme hakkına sahiptir. Yasama ve yürütme organları bir konu hakkında özellikle denetim yapılmasını istediklerinde Sayıştay'ın kendilerine yol gösterilmesini talep edebilmektedirler (Kubalı, 1998:138).

Almanya'da geleneksel iç denetim rolünden ziyade harcama öncesi ön denetim şeklinde yürütüldüğü görülmektedir (Soylu, 2010: 77).

#### **2.2.6. İsveç**

Karma modelin uygulandığı ülkelerden birisi olan İsveç'te kamu denetimi; Ulusal Denetim Ofisi (UDO) ve Parlamento Denetçileri olacak şekilde iki türlü gerçekleştirilmektedir. Parlamento Denetçilerinin görevi devlete ait faaliyetleri Parlamento adına denetlemektir. Diğer ülkelerden farklı olarak İsveç'te Parlamento Denetçileri Parlamento üyelerinden oluşmaktadır. Parlamento Denetçilerinin bütün hükümet faaliyetlerinde ve kararlarıyla devlet faaliyetlerine etki edebilen bütün şirketler üzerinde denetleme hakkı bulunmaktadır. Bu denetçiler genellikle, performans denetimine yoğunlaşmaktadırlar. Denetleme konularının seçiminde özgürdürler. Parlamento'daki ilgili komitelerin tavsiyeleri üzerine denetleme yapabilmektedirler. Denetimlerin sonucunda hazırladıkları raporları yazılı teklifler biçiminde Parlamento'ya sunmaktadırlar. Bu raporlar bir işlem yapılmadan önce ilgili parlamento komitelerince incelenmektedirler (Mallı, 2013: 101).

Diğer denetim türünde ise devletin denetleme kurumu Ulusal Denetim Ofisi'dir. UDO, devlet kurumlarına ait faaliyetleri ve bütün devlet kurumlarını bağımsız olarak denetlemektedir. Yıllık denetimler, kurumlara ait çalışmalara yönelik alınan kararlarını, hesaplarını ve yönetimlerini kapsamaktadır. Bu denetimler, devlete ait faaliyetlerin gerektirdiği standartlara dayanır. Hükümete sunulmakta olan denetim raporları cari faaliyetler ile birlikte kurumlara ait yıllık raporların konularını da kapsamaktadır. Hangi denetimlerin yapılacağı UDO tarafından seçilir. Bununla birlikte UDO'nun; devletin belirleyici etkisinin bulunduğu tüm tröst şirketler ile birçok kamusal teşebbüs üzerinde denetim yetkisi mevcuttur. Diğer ülkelere göre farklı olan bir husus ise, UDO'nun Parlamento'ya karşı sorumlu biçimde çalışması yerine Maliye Bakanlığı bünyesindeki merkezi hükümet başlısı olarak çalışmasıdır. Bununla birlikte UDO'nun, konu seçimlerinde ve raporlama hususlarında tam bağımsızlığa sahip olduğu görülmektedir. Kabine tarafından Başkan 6 yıl süreliğine atanmaktadır. UDO'nun birbirinden farklı üç görevi bulunmaktadır. Bunlar; performans denetimi, mali denetim ve mali yönetim reformlarına ait koordinasyondur. Hükümete verilen denetim raporları hakkında ilgili bakanlığın gerekli işlemleri yapması gerekmektedir. UDO tarafından yapılmış değerlendirmeler bütçe sürecindeki tartışmaların önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. Ayrıca bu değerlendirmeler hükümet tarafından Parlamento'ya sunulan bütçe tasarısında özet biçiminde yer almakta ve ilgili kuruma yönelik tavsiyeleri de barındırması nedeniyle önem arz etmektedir (Mallı, 2013: 101).

## **2.3. Uluslararası Alanda İç Denetim İşleyişine Etki Eden Kuruluşlar**

### **2.3.1. Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA)**

İç denetim bölümleri kurumlar içerisinde göreve başladığı ilk zamanlarda, iç denetçilere uygun yetkinin verilmemiş olması, onların da yeterli bilgi ve beceri ile donatılmamış olması ve raporlamayı alt düzey yönetim kademesine yapıyor olmaları karşılaşılan başlıca engeller arasında yer almaktaydı. Çağdaş iç denetimin ortaya çıkmasında önemli yapı taşlarından biri olan Uluslararası İç Denetim Enstitüsü ((IA) New York'ta 17 Kasım 1941'de kurulmuş ve böylece iç denetim, dünya üzerinde profesyonel anlayışa sahip mesleki bir disiplin olarak öne çıkmıştır. Uluslararası mesleki örgütlenmeler neticesinde uluslararası etik kurallar ile mesleki standartlar oluşturulmuş ve mesleki alanda sertifikasyon sınavlarına başlanmıştır (<https://global.theiia.org>).

9 Aralık 1941 tarihinde ilk toplantısını 24 üye gerçekleştiren Enstitü, 1944 yılında ABD dışında yer alan ilk birliğini Toronto’da, Avrupa’da yer alan ilk birliğini ise 1948 yılında Londra’da açmıştır (Tufan, 2012: 69).

IIA tarafından 70 yılı aşkın bir süredir 160 ülke üzerinde faaliyet gösterilmekte, dünya çapında mevcut 185,000 üyesi için iç denetim, yönetim, risk yönetimi, iç kontrol, eğitim, güvenlik ve bilgi teknolojileri denetimine yönelik konularda hizmet verilmektedir. Bunlarla birlikte enstitü iç denetim standartları ile etik kurallarının belirlenerek geliştirilmesi konularında da katkı sağlamaktadır. Ayrıca Enstitü’nün verdiği “İç Denetçi Sertifikası” dünya üzerinde geçerliliğiyle önemli bir belge niteliğindedir (<https://global.theiia.org>).

### **2.3.2. Avrupa İç Denetim Enstitüsü Konfederasyonu (ECIIA)**

1982 yılında kurulan Avrupa İç Denetim Enstitüsü Konfederasyonu (ECIIA) en büyük bölgesel konfederasyondur. Yaklaşık 40.000’den fazla iç denetim çalışanını temsil eden ECIIA, geniş Avrupa ekonomik bölgesinde yer alan ülkelerde kurulmuş ulusal iç denetim dernekleri tarafından oluşturulmuş bir konfederasyondur (Özbek, 2012: 33). Bölgede bütün Avrupa Birliğine üye ülkeler ve Doğu Avrupa, İsviçre, İskandinavya ile Akdeniz havzası bulunmaktadır. ECIIA’da 33 üye ile birlikte katılmayı bekleyen bazı aday üyeleri mevcuttur. ECIIA’da bireysel üye yer almamakta, konfederasyona yalnızca IIA enstitüleri ya da şubeleri üye olabilmektedir. ECIIA, kendi üyelerince kendi adına yönetilmektedir. Her üye ülkeye ait bir delege her yıl çalışma programı ve programın finansmanını onaylamak, Konfederasyon’a ait stratejik yönü çizmek amacıyla Genel Kurul’da toplanırlar. Konfederasyon’a ait günlük işler Yönetim Kurulunca yürütülür. Yönetim kurulu Konfederasyon’un hedeflerine ulaşılmasında gerekli stratejiyi uygular ve uygun politikalar ile programları geliştirir. Her yıl az dört defa toplanmaktadır (<https://www.eciia.eu/>).

Avrupa İç Denetim Enstitüsü Konfederasyonu’nu misyonunu şu şekilde ifade etmektedir (<https://www.eciia.eu/>):

- Geniş Avrupa bölgesi içerisinde, Avrupa Parlamentosu, Avrupa Komisyonu, Avrupa Birliği ve diğer etkin Avrupalı ya da küresel kuruluşlar arasında iç denetim mesleğine ait birleşik ses olmak.
- Geniş Avrupa ile Akdeniz havzası bölgelerinde İç denetim mesleğinin temsilcisi olmak ve geliştirmek.
- İç denetim mesleğini ekonomik açıdan kalkınan ülkelerde, Akdeniz havzasında ve geniş Avrupa’da yer alan uygun coğrafi bölgelerde geliştirmek.
- IIA ile beraber ve danışma içerisinde Avrupa’da bu mesleği temsil etmektir.

#### **2.4. Uluslararası Kamu İç Denetim Standartları**

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü ve Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu tarafından iç denetim mesleğinin standartları belirlenerek yayımlanmakta ve iç denetimle ilgili araştırma ve toplantılar düzenlenerek uluslararası işbirliği sağlanmaktadır (Yılancı, 2006: 8, Kiracı ve Çorbacıoğlu, 2008: 333). Özel sektörde ve kamu yönetiminde bu standartlar temel alınarak, ulusal düzenlemeler yapılmaktadır.

Standartlar uyulması zorunlu ve ilke odaklı olan gerekliliklerdir. Kurumlardaki iç denetime yönelik faaliyetler, farklı ortam ve endüstrilerde, belirli yasal düzenlemeler, farklı ölçek ve özelliklere sahip kurumsal yapılarda icra edilmektedir. Bu farklılıklar içerisinde tanımına uygun bir biçimde iç denetimin gerçekleştirilmesi kapsamında, iç denetim uygulamalarında temel ilkelerin tanımlanması, katma değer teşvik ve ifade edilmesi ve performansın değerlendirilmesine olanak sağlanması maksadıyla “Uluslararası İç Denetim Standartları” oluşturulmuştur. Söz konusu standartlara uyum sağlanması esastır (IIA, 2011).

İç denetime ilişkin uluslararası standartlar, performans ve nitelik standartları şeklinde iki ana bölüme ayrılmaktadır. İç denetim faaliyetinde amaç, yetkilerin ve sorumlulukların bir yönetmelik ile tanımlanarak, mesleki yeterlilik, bağımsızlık-objektiflik, mesleki dikkat ve özen, kalite güvence, geliştirme programı ve devamlı mesleki gelişim nitelik standartlarının oluşturulmasıdır. Performans standartları ise; iç denetim faaliyetlerinin yönetimi, görev planlaması, işin niteliği, görevin yapılması, gelişmelerin izlenmesi, bakiye riskinin yönetim tarafından üstlenilmesi ve sonuçların raporlanmasıdır. Bu standartların uygulama önerileriyle desteklenmesi ile iç denetçilere çalışmalarında

kılavuzluk sağlanır. Söz konusu standartlar, (IIA) Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü Standartlar Kurulunca belirlenir, sürekli gözden geçirilmek suretiyle geliştirilir. Standartlar ile iç denetim faaliyetine yönelik danışmanlık ve güvence hizmetlerinin kalite garantisi sağlanır. Ayrıca, IIA'nın yayınladığı "Etik Kurallar" doğrultusunda iç denetim mesleğine ait iş ahlakı kültürünün geliştirilmesi sağlanır (Uzun, 2011; IIA, 2001; IIA, 2016; Karcıoğlu ve Yanık, 2010: 231).

İç denetime ait faaliyetler, çeşitli kültürel ve hukukî ortamlarda; boyutu, amacı, yapısı ve karmaşıklığı çok farklı kurumlar içerisinde, kurum içerisinden ve dışarisından kişilerce gerçekleştirilmektedir. Her ortama ait iç denetim uygulamalarının bu farklılıklar tarafından etkilenmesine rağmen, "Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartları"na uyumun sağlanması, iç denetçiler ile iç denetim birimlerine ait sorumlulukların yerine getirilmesi açısından hayati öneme sahiptir. İç denetçiler ile faaliyetlerinin standartlara uyumunun hukuk açısından kısmen engellenme durumu olsa da standartlardaki diğer kısımlara uyuma devam edilmeli, uyulamayan kısımlara ilişkin özel durum açıklamalarında bulunulmalıdır. IIA standartlarının, diğer kurumların tesis ettiği standartlar ile kullanılması halinde iç denetim raporlarında gerektiğinde diğer standartlara atıf yapılabilmektedir. Böyle bir durumda, diğer kurumlara ait standartların IIA standartlarıyla uyuşmaması veya çelişki doğurması halinde, iç denetim faaliyetinin ve iç denetçilerin IIA Standartlarına uyması zorunludur. Bununla birlikte, diğer standartların daha güçlü biçimde kısıtlayıcı olması durumunda diğer standartlara uyulabilmektedir. Standartlarda amaçlar aşağıda sıralanmıştır (IIA, 2011):

- İç denetim uygulamasının olması gereken şekilde temsil edildiği temel ilkelerin tanımlanması,
- Katma değere sahip iç denetim faaliyetlerine teşvik edilmesine ve hayata geçirilmesine ilişkin bir çerçeve sağlanması,
- İç denetime ait performansın değerlendirilmesine uygun zemin oluşturulması,
- Gelişmiş kurumsal faaliyetlerin ve sürecin canlandırılmasıdır.

## **2.5. Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim**

Türkiye'de iç denetim geçmişten günümüze var olan bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak klasik kamu yönetimi yaklaşımınca yapılan denetim uygulamaları

eksik kalmış, yeni kamu yönetimi anlayışınca ve AB uyum süreci kapsamında modernize edilerek günümüzde uygulama bulan halini almıştır.

### **2.5.1. Kamuda İç Denetime Geçişin Tarihsel Gelişimi**

Cumhuriyet döneminde Türkiye'de kamu mali yönetim sistemi ile ilgili ilk önemli düzenleme, 1927 yılında seksen yıl boyunca uygulanan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'dur (Kesik, 2005: 94).

1999 yılında Türkiye Avrupa Birliği'ne aday ülke olarak kabul edildikten sonra, mali yönetim ve kontrol alanında mevcut yasal düzenlemeleri AB ile uyumlu hale getirme ve bu çabalar sonucunda kamu sektöründe iç denetim eksikliğinin farkında olma çabaları (İDKK, 2009: 2), kamu sektöründeki faaliyetlerin etkinliğini artırmak için özel sektörde uygulanan tekniklerin tanıtılması, kamu sektöründeki iç denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinin önünü açmıştır. (Şahin, 2011: 138).

Bu doğrultuda T.C Merkez Bankası öncelikle 2002 yılında "İç Denetim Genel Müdürlüğü'nü kurmuş ve faaliyete geçirmiştir. Fakat Avrupa Birliği'nin yaptığı incelemelerde Türkiye'de mevcut kamu iç mali kontrol sisteminde işlevsel ve kavramsal olarak eksiklikler bulunduğu, bu alanda yeni yasal düzenlemelerin yapılması gerektiği belirtilmiştir. Bu aşamada oluşturulan yeni düzeltmeler ile birlikte "5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu" yürürlüğe girmiştir (Kesik, 2005: 94; İDKK, 2009: 3; Şahin, 2011: 255-266). Bahse konu kanunla, denetleyici ve düzenleyici kurumlar haricinde genel yönetimin kapsamına giren bütün kamu kurumlarına yönelik iç denetim sistemlerinin kurulması öngörülmektedir (Şahin, 2011:255-266). 2003 yılında yasalaşan bu kanun ile Türkiye'de klasik denetim ve teftiş anlayışı yerini performans ve verimlilik denetimine bırakmıştır.

### **2.5.2. Kamu Sektöründe İç Denetim Sisteminin Önemi ve Gerekliliği**

Kamu yönetiminde yeniden yapılanma çalışmaları kapsamında 1980'li yıllardan sonra benimsenen yeni kamu yönetimi anlayışı devletin rolünde önemli değişiklikler öngörmekte, devlet merkezli yönetimden toplum merkezli yönetime geçişi ifade etmektedir. Gerek yeni kamu yönetimi gerekse yönetim yaklaşımı, kamu yönetiminin; katılımcı ve paylaşımcı, şeffaf ve hesapverebilir, performans yönetimine dayalı, sonuç

odaklı, yerinde yönetim ağırlıklı olarak yürütülmesini öngören yönetim ile iç denetimin kamu sektöründe varlığı ve uygulanabilirliği tartışılmaya başlanmıştır (Bilge ve Kiracı, 2010: 37).

Yönetimden ayrı ve bağımsız bir şekilde örgütlenemeyen ve birden çok sayıda denetim biriminin koordinasyonsuz olarak çalışmasına dayanan sistemin etkisini kaybetmesi, üstlendiği misyonu yerine getirememesi, yönetimden ayrı ve bağımsız bir şekilde örgütlenemeyen ve birden çok sayıda denetim biriminin koordinasyonsuz olarak çalışmasına dayanan sistemin etkisini kaybetmesi, üstlendiği misyonu yerine getirememesi, çıktılara değil de girdilere odaklanan, sistemli bir şekilde değil de kısmi ve belirsiz şekilde yürütülen, hata bulmaya odaklanan, cezalandırıcı özelliği olan denetim sonuçlarıyla ilgili güvence vermeyerek, sonuçları kamuoyuyla paylaşmayan bir yapıda bulunan denetim, kamuda israf, yolsuzluk, kalite düşüklüğü vb. olumsuz yönleriyle güven kaybına uğrayarak, sürdürülmesi artık imkânsız hale gelmiştir (Ekici, 2005: 57-58). Aynı zamanda dünyada yaşanan gelişmeler, sosyal devlet uygulamalarının ön plana çıkması, sosyoekonomik anlamda devletin etkin rol oynaması, vatandaşların kamu yönetiminden beklentilerindeki artış, kamu harcamalarının kapsam ve bileşiminde olduğu kadar denetimin niteliğinde değişime zorunlu kılmıştır (Köse, 2007:1-2).

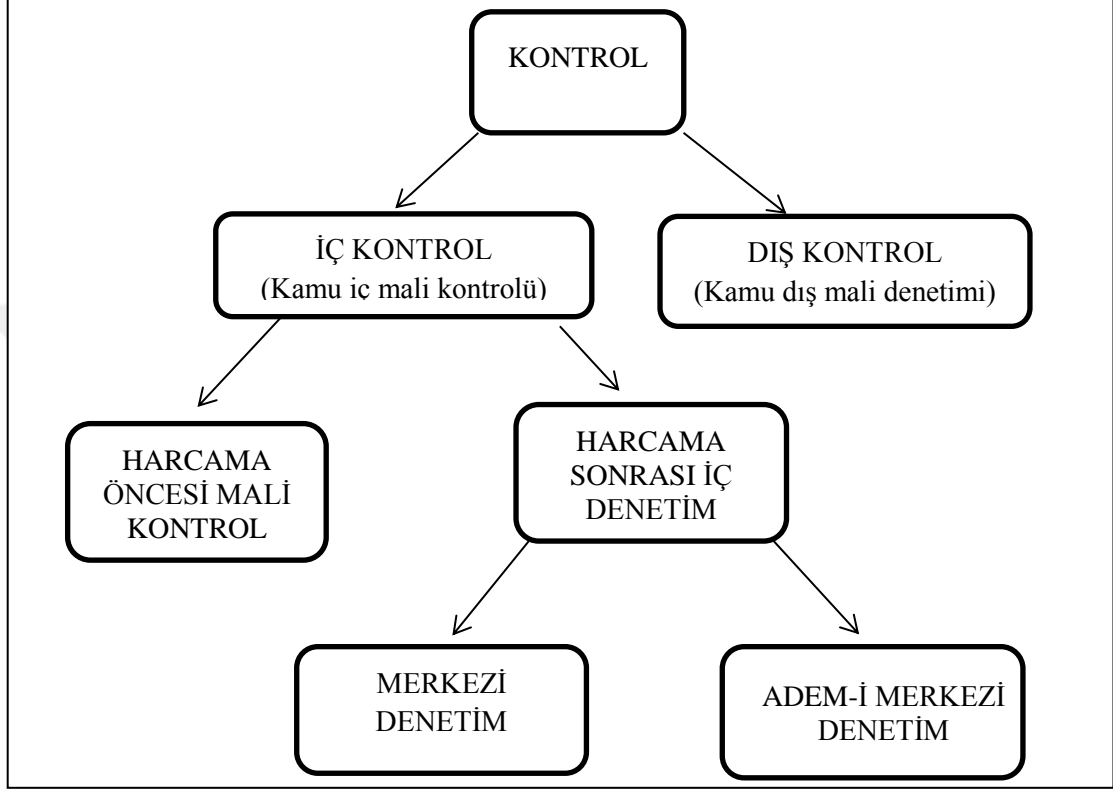
Teftiş esasına dayalı denetimden farklı olarak risk esaslı, kuruma katkı sağlayan ve danışmanlık faaliyeti yürüten, kamu kurum ve kuruluşların etkin yönetilmesine yardımcı olan iç denetimin uygulanması gerekli kılmıştır. İlk uygulaması özel sektöre dayanan iç denetimin kamu uygulamasında, özel sektörden farklılık arz eden tek bir husus vardır. Bu husus, özel sektör kuruluşlarının kâr maksimizasyonunu hedeflemesidir. Kamu da ise kâr yerine kamu yararı söz konusudur (Gönülaçar, 2008: 3).

Yeni kamu yönetimi yaklaşımında sınırlı kaynakların kullanımının verimliliğinin artırılması, bütçe açıklarının azaltılması ve kamu borçlanma gereklilikleri, hizmet kalitesinin artırılması, kamu sektöründe şeffaflığın sağlanması ve yönetim birimine hesap verebilirliğin artırılması gibi yaklaşımlar benimsenmiştir. Bu yaklaşımlardan sonra devlet yönetiminde, denetim anlayışındaki değişiklikler, riskleri ve hataları önlemek, yönetime yardımcı olmak, değer katmak ve yönetim sistemlerini geliştirmeye yönelik uygulamalar başlamıştır. Bu bağlamda, devletin kamu yönetiminde yeni rolü “hükümetin girdilerinden



ziyade çıktılara etki etmek” olarak belirlenmiştir. (Gürkan, 2009: 66-69). Kamu mali sisteminin yeniden yapılandırılması Şekil 2’de şematik olarak verilmiştir.

**Şekil 2:**  
**Kamu Mali Kontrol Sisteminin Yeni Yapılanması**



**Kaynak:** Gürkan, 2009: 69.

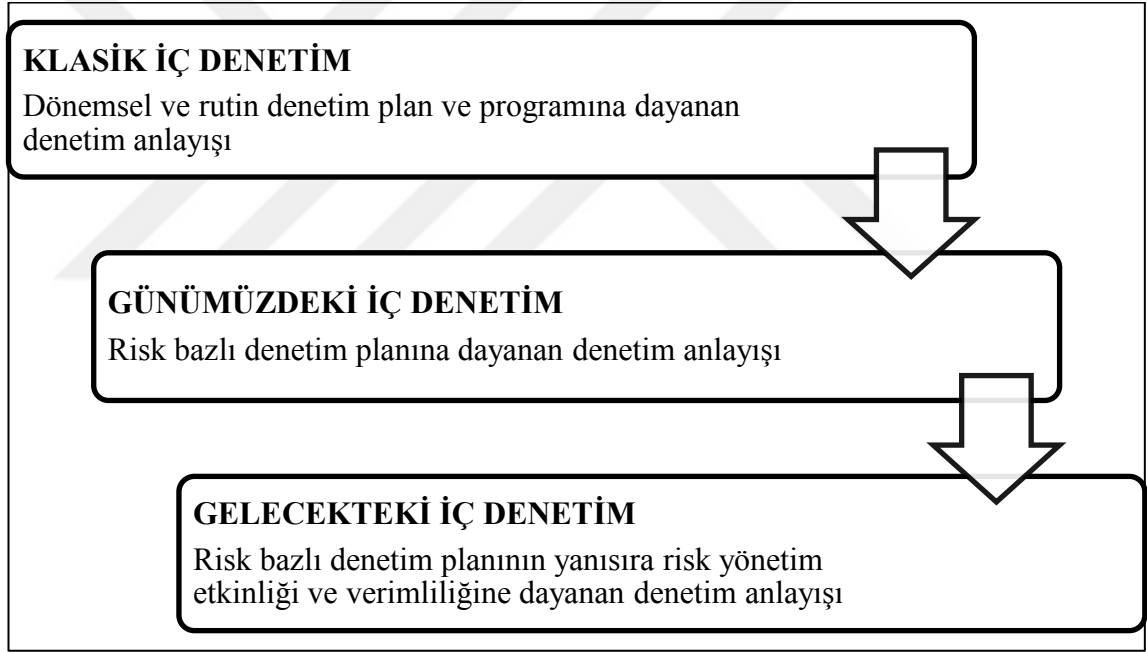
Şekil 2’de gösterildiği gibi, kamu maliyesi alanındaki kontrol kavramı, ilgili kurum üzerinde hem iç kontrol hem de dış kontrolü içerir. Bu nedenle kamu sektöründeki iç kontrol ve mali kontrol kavramları birbirinin yerine kullanılabilir. İç denetim işlevi şunları içermektedir: harcama öncesi mali kontrol, nihai finansal kararlardan önce kontrol faaliyetlerini, harcama sonrası iç denetimi ve harcama sonrası denetim faaliyetlerini içermektedir (Gürkan, 2009: 69).

Bir hizmet talep edeni, müşterisi yoksa o hizmet sunumu beklenen özende olmayacaktır. Bu yüzden kamu dışındaki sektörlerde iç denetim sisteminin gelişimi bu farkındalıkla daha erken başlamıştır. Ancak kamu sektöründe de en az kaynakla en etkin hizmet yerine getirilmesi gerektiğinden; parlamentonun müşterisinin seçmen, hükümetin müşterisinin

parlamento, üst yöneticilerin müşterileri bakanlar olarak görülebilir. Ayrıca kamu hizmetlerinden yararlanan vatandaşlar kendilerine bu hizmetleri sunanların müşterileri olarak hissedebilirler. Bu yüzden müşterilerinin, kamu politikalarının oluşturulması ve uygulanmasında, katılım hakkı, hizmet kalitesini ve sunum biçimi hakkında tam bilgi sahibi olma ihtiyacından kamu iç denetimi ortaya çıkmıştır (Türkyılmaz, 2011: 51).

Yeni yaklaşım çerçevesinde, değişen kamu iç denetim yaklaşımı, kontrol odaklı bir iç denetim modelinden risk tabanlı bir modele geçmiştir. Risk merkezli denetim modelinde, risk ve kontrol denetimi, kurumsal yönetim tarafından geliştirilen risk yönetimi süreçlerinin etkinliğini dikkate almaktadır (Şekil, 3).

**Şekil 3:**  
**Kamu İç Denetiminin Değişen Odağı**



**Kaynak:** Kırdı, 2011:10.

İç denetim sistemi, günümüz kamu idarelerinin ihtiyaçlarının dikkate alındığı geçmiş klasik denetimi içerir, ancak gelecek için daha gelişmiş bir denetim yaklaşımını temsil eder. Bu bağlamda, harcamalar prosedüre uygunsa, hesapların zamanında güncellenmesi, fiziksel ve finansal varlıkların yönetimi ve muhasebeleştirilmesi açısından etkili bir sistem oluşturulması ve ortaya çıkabilecek olası sorunların çözümüne yardımcı olur. Bu nedenle, iç denetim faaliyeti içerik ve alan açısından çok geniş kapsamlıdır. Bundan

dolayı iç denetçilerin sadece denetim yaptıklarını söylemek yeterli değildir. İç denetim, kamu idaresinin finansal varlıklarından, mali ve yönetim alanında yürütülen tüm faaliyetlere, kamu idaresinin maddi olmayan duran varlıklarına, kamu idaresindeki her seviyedeki yöneticilerin bilgi akışının doğruluğunu test etmekten sorumludur (Bilge ve Kiracı, 2010: 40).

### **2.5.3. 5018 Sayılı Kanun Kapsamında İç Denetim**

Türkiye’de 76 yıl uygulanan “1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu”nun yerini 24 Aralık 2003’de 25326 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”nu almıştır. 01 Ocak 2006 tarihinde bütün hükümleri ile yürürlüğe giren söz konusu kanun ile denetleyici ve düzenleyici kurumlar haricinde kalan genel yönetim kapsamında bulunan kamu idareleri içerisinde iç denetimin kurulması sağlanmıştır. Kanun çerçevesinde, sağlıklı bir iç denetimin faaliyete geçirilebilmesi ve kamuya ait idarelerde uygulanabilmesi maksadıyla gerekli çalışmalar gerçekleştirilmiş, idari kapasite ve yasal altyapıların oluşturulması konusunda hayati önem arz eden adımlar atılmıştır (Tufan ve Görün, 2013: 116).

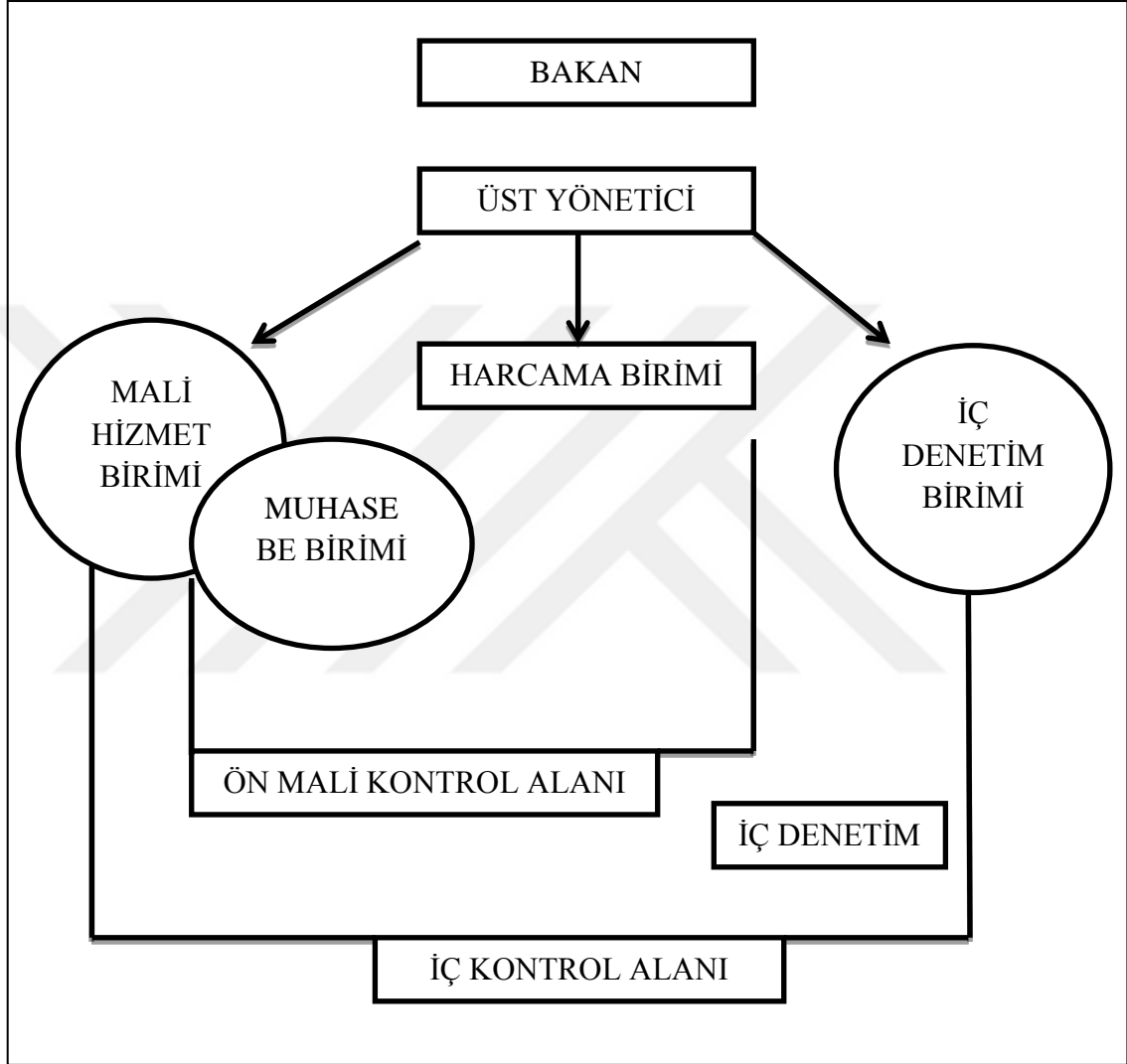
5018 sayılı Kanun, kamu gelirlerinin, giderlerinin, varlık ve yükümlülüklerinin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesini öngörmektedir. Buna ek olarak, varlıkların kötüye kullanılmasını önlemek ve finansal karar verme ve her türlü işlemde yolsuzluk ve usulsüzlükleri önlemek ve düzenli, zamanında ve tarafsız bilgi sağlamak için idari düzeyde bir iç denetim sisteminin kurulmasını ön görmüştür.

5018 sayılı Kanun’a göre, bakanlıklar ve kamu idarelerinde üst düzey yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanıdır. Bu düzenlemenin tek bir istisnası bulunmaktadır, o da Milli Savunma Bakanlığı’nda’ki üst yöneticinin bakan olmasıdır (Şahin, 2011:270).

Üst düzey yöneticiler, yönetimin stratejik plan ve bütçelerinin kalkınma planı, yıllık programlar, kurumun stratejik planları ve performans hedefleri ve hizmet gereksinimleri ve kaynakların sorumlulukları altında etkin kullanımı doğrultusunda hazırlanması ve uygulanmasından sorumludur. Aynı zamanda, bakan, mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişini, kaynakların kötüye kullanılmasının önlenmesinden ve belirtilen görev ve

sorumlulukların yerine getirilmesinden denetlemekten sorumludur ve yerel yönetimler meclislerine karşı sorumludur. Kanunla belirtilen bu yapı, Şekil 4'te gösterilmiştir.

**Şekil 4:**  
**5018 Sayılı Kanun Kapsamında İç Denetim**



**Kaynak:** Şahin, 2011:271.

*“5018 Sayılı Kanunla, kamuoyu denetiminin sağlanması, mali yönetimde tarafsızlığın ve şeffaflığın esas alındığı bir hesap mekanizmasının kurulması, kamu kaynaklarının sağlanması ve kullanılması sırasında gereken bilginin zamanında verilmesi ilkeleri çerçevesinde, uluslararası standartlara uygun olarak muhasebe kayıtlarının tutulması amaçlanmaktadır. Diğer yandan, kamu idarelerince idare faaliyet raporu düzenlenmesi öngörülmekte ve mali*

*yönetime ilişkin verilerin belirli zaman aralıkları halinde kamuoyuna açıklanması hükmüne bağlanmıştır” (Bozkurt, 2009: 31).*

5018 sayılı kanun, kamu idaresi faaliyetlerinin, çok yıllık bütçeler ve stratejik planlar ile gerçekleştirilmesine ilişkin esasları getirmiştir. Bu sistemin etkinlikle işlemesi maksadıyla kaynak tahsislerinin kurumun hedefleri açısından etkin ve verimli yapılabildiğinin ve idare faaliyetleri ile faaliyet sonuçlarının kurum hedefleri doğrultusunda gerçekleşip gerçekleşmediğinin iç denetçiler tarafından uluslararası standartlar açısından uygun, tarafsız ve bağımsız bir biçimde denetlenmesi gerekmektedir. Bununla birlikte, 5018 sayılı kanunca öngörülen kamu mali yönetimi ve kontrol sistemindeki performans ve stratejik planlama esaslı bütçeleme modelinin iç denetim faaliyetleriyle ve risk yönetimiyle doğrudan ilişkisi vardır. Nitekim, yeni kamu mali yönetimi ve kontrol sistemi kamu idarelerine ait faaliyetlerin misyon, vizyon ve amaçları doğrultusunda planlanmasını, bütçelerinin bu planlar paralelinde yapılarak uygulanmasını, planların yerine getirilmesinin önünde yer alan engellerin başarılı bir biçimde yönetilmesini gerektirmektedir. Dolayısıyla uluslararası standartlar açısından uygun iç denetim sistemine ve etkin risk yönetimine ihtiyaç bulunmaktadır. Bağımsız olarak idare bünyesinde konumlandırılmış iç denetim faaliyetiyle, idareye ait stratejik planlarda belirlenmiş hedeflere ulaşılmasının önünde mevcut risklerin yönetilmesi hususunda öneriler geliştirilerek idarelere yardımcı olunması ve ayrıca faaliyet sonuçlarına yönelik idareye ve ilgili birimlere kabul edilebilir güvence sunulması gerekmektedir (DPT, 2006, 42-43).

5018 sayılı kanun iç denetimde yasal çerçeveyi oluşturmuş ve iç denetim kapsamını uygunluk denetimi ötesine taşıyarak, risk yönetimi, iç kontrol ve yönetsel süreç denetiminin de dahil edileceği bir tasarım geliştirmiştir. Başka bir deyişle söz konusu kanunun getirdiği iç denetim olgusuyla mali yönetimi ve kontrol sistemindeki bütçe denetimine çok farklı boyutlar kazandırılmıştır. Kanundaki 63-67’nci maddelerde iç denetim sistemine ait düzenlemeler mevcut olup, iç denetim tanımı, biriminin kurulması ve iç denetimin uygulanması 63’üncü maddede, denetçi görevleri 64’üncü maddede, iç denetçiye ait nitelikler ve atanma hususu 65’inci maddede, Koordinasyon Kuruluna ait bilgiler 66’ncı maddede ve kurul görevleri 67 inci maddede açıklanmaktadır.

Bu kapsamda; 63'üncü maddeye göre iç denetim; Kamu idaresi çalışmalarının geliştirilerek değer katılması için kaynakların etkililik, ekonomiklik ve verimlilik esasları açısından yönetilip yönetilmediğinin değerlendirilmesi ve rehberlik yapılması maksadıyla gerçekleştirilen bağımsız, danışmanlık ve nesnel güvence sağlanması faaliyeti şeklinde tanımlanmaktadır.

İç denetim tanımı içinde Türkiye'de mevcut geleneksel denetim yaklaşımının ötesinde daha önemli unsurlar bulunmaktadır ve bu unsurların kamu mali yönetimi konusunda yaşanan reform gayretlerinin başarıya ulaşabilmesi açısından büyük önem taşıdığı bilinmektedir (DPT, 2006: 42).

Kanunun 64'üncü maddesi iç denetçiye ait görevleri açıklamaktadır. Bu maddeye göre iç denetçi tarafından aşağıdaki görevler yerine getirilecektir:

- Kaynakların ekonomik, verimli ve etkili bir biçimde kullanılması açısından incelemeler yapılması ve önerilerde bulunulması,
- Nesnel risk analizleri çerçevesinde kamu idaresinin yönetim-kontrol yapılarının değerlendirilmesi,
- Harcama sonrasında yasal uygunluk denetiminin yapılması,
- İdareye ait harcamaların, malî işlemlere yönelik karar ve tasarrufların, hedef ve politikalara, programlara, performans programlarına, kalkınma planına ve stratejik planlara uygunluğunun denetlenmesi ve değerlendirilmesi,
- Malî yönetimin ve kontrol sürecinin sistem denetimlerinin yapılması ve bu konulara ilişkin önerilerde bulunulması,
- Denetim sonuçları kapsamında iyileştirmelere ilişkin önerilerde bulunulması,
- Denetim esnasında ya da denetimin sonuçlarına istinaden soruşturma açılmasının gerektiği bir durum olduğunda durumun ilgili idaredeki en üst amire bildirilmesidir.

Bahse konu görevler iç denetçi tarafından, "İç Denetim Koordinasyon Kurulu"na belirlenmiş standartlara uygun bir biçimde yerine getirilir. Kanunun 64'üncü maddesinde bunlara ilave olarak;

- Görevinde iç denetçinin bağımsız olduğu, asli görevi haricinde hiçbir görevin kendisine verilemeyeceği/yaptırılamayacağı.
- Kamu idaresi iç denetimine ilişkin yıllık programın üst yöneticinin önerilerinin de dikkate alınması suretiyle iç denetçilerce hazırlanarak üst yöneticiye onaylatılacağı.
- Raporların iç denetçiler tarafından doğrudan üst yöneticilere sunulacağı, bu raporların değerlendirilmesi maksadıyla üst yöneticilerce gereği olarak ilgili birimlere ve malî hizmetler birimlerine verileceği, raporları ve bunlar üzerinde yapılacak işlemlerin, iki ayı geçmeyecek şekilde üst yöneticilerce “İç Denetim Koordinasyon Kurulu”na gönderilmesi hususları yer almaktadır.

Kanunun 65’inci maddesinde “İç denetçinin nitelikleri ve atanması” başlığı altında atanacak iç denetçilerin, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’nda 48’inci maddede yer alan nitelikler ile birlikte aşağıdaki şartları da sağlaması gerekmektedir;

- İlgili kamu idaresine ait özellikler de göz önünde bulundurularak “İç Denetim Koordinasyon Kurulu’nca belirlenmiş alanlarda en az 4 yıllık yükseköğrenimin görülmüş olması.
- Kamu idareleri bünyesinde denetim elemanı görevinde en az 5 yıl ya da “İç Denetim Koordinasyon Kurulu’nca belirlenmiş alanlarda en az 8 yıl görev yapmış olması.
- Mesleğin gerektireceği bilgiye, ehliyete ve temsil kabiliyetine sahip olması,
- “İç Denetim Koordinasyon Kurulu’nca gerekli görülecek diğer şartlara uygun olmasıdır.

Kamu idaresinde iç denetçi görevine atanacak kişiler, Hazine ve Maliye Bakanlığınca “İç Denetim Koordinasyon Kurulu” koordinatörlüğünde eğitime tâbi tutulmaktadır. Adayların yeterli bilgilerle donatılabilmesi maksadıyla eğitime ait program; denetim, mali kontrol, bütçe, kamu ihaleleri mevzuatı, personel mevzuatı, AB mevzuatı, muhasebe ve mesleki diğer konuları içerecek şekilde hazırlanmaktadır. Eğitimi başarıyla tamamlayan personele sertifikaları verilmektedir. Adaylara uygulanacak eğitimin süresi, eğitim konuları, eğitimin sonunda yapılacak işlemler ve diğer hususlara ilişkin ayrıntılar “İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği’nde açıklanmaktadır.

İç denetçiler sertifikalı adayların arasından Bakanlıklarda ve bağlısı idarelerde üst yöneticinin teklifiyle Bakan tarafından, diğer idarelerde ise üst yönetici tarafından atanır, aynı usullerle de görevden alınabilir. Kamu idareleri bakımından iç denetçi sayıları, çalışmalarına ilişkin usul, esaslar ve diğer hususlara ait ayrıntılar “İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik”te açıklanmaktadır (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliği, 2006).

#### **2.5.4. Türkiye’de Kamu İç Denetimine İlişkin Ortaya Çıkan Sorunlar**

5018 sayılı kanun kapsamına yeniden yapılandırılan Türkiye’de kamu iç denetim faaliyetlerine yönelik eleştirilere maruz kaldığı görülmektedir. Yapılan eleştiriler mevzuata yönelik olmayıp, uygulamadaki eksikliklere ve sorunlara yönelik olduğu gözlenmektedir.

Türkiye’de iç denetim sistemine ilişkin en başta gelen sorun İç denetim sisteminin istenilen düzeyde etkin bir şekilde işletilememesidir. Bunda en temel neden İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) güçlendirilmesine yönelik yapılan çalışmaların eksik kalması gösterilmektedir. Kamuda iç denetim sistemi üzerinde düzenleyici ve denetleyici role sahip olan İDDK bu rolü gereği gibi yerine getirebilecek insan kaynağına sahip değildir. Hükümet programlarında İDDK’nın güçlendirilmesi gerektiği yer almasına karşın, İDDK halen görevlerini yeterince yerine getirememektedir (Sezer, 2012).

İç denetim faaliyetlerinin kamu idarelerinde yapılandırılması tam anlamıyla gerçekleştirilememiştir. 5018 sayılı kanun kapsamında iç denetim birimleri, bakan veya ilgili idarenin üst yönetici tarafından onayla üst yöneticiye bağlı bir birim olarak kurulmaktadır. Ancak TBMM dışında kalan hiçbir kamu idaresinin ilgili teşkilat kanununda bu doğrultuda bir değişiklik gerçekleştirilmemiştir. Bu durum birimin yönetiminin ve yöneticilerinin istenilen düzeyde etkin olmamasına sebebiyet vermektedir. Dolayısıyla iç denetim faaliyetleri, istenilen hızda ve etkinlikte gerçekleştirilememektedir (Sezer, 2012; Güner, 2009: 220).

*Kamu kurumlarında üst yönetim iç denetime yeterince destek vermemektedir:* Üst yöneticinin iç denetim sistemini desteklememesi durumunda, çalışanlar tarafından iç denetim sistemi yeterince benimsenmemektedir (Bayrakçı ve Demirel, 2017: 59).Üst



yönetimin desteklemediği hiçbir projenin gerçek anlamda hayata geçirilmesi mümkün değildir. Üst yöneticiler, iç denetimi yasal bir zorunluluk gibi değerlendirmeleri, danışmanlık yönünden haberdar olmamaları ve sadece mevzuata uygunluk açısından yapıldığını düşünerek, teftiş gibi algılamaları, iç denetimi olumsuz etkilediği ileri sürülmektedir (Güner, 2009: 220).

*İç denetçi sayısı yeterli değildir:* Gerekli mesleki yeterliliğe sahip pek çok kişi olmasına rağmen iç denetçi olmak isteyenlerin sayısı oldukça düşüktür. Kamu iç denetçiler derneği tarafından yapılan araştırma sonuçlarına göre kamu iç denetçi sertifikası sahibi 120 kişiden fazla kişi arasından sadece 20'si kamu idarelerinde iç denetçi olarak atanmak istediğini belirtmiştir. Özellikle genel bütçeli idarelerde ve belediyelerde iç denetçilerin atamalarında önemli eksiklikler görülmektedir. Birçok kamu idaresinde iç denetim faaliyetleri başlatılamamıştır (Sezer, 2012; Güner, 2009 s.221).

*“2017 yılsonu itibarıyla 5018 sayılı Kanunun iç denetimle ilgili hükümlerine tâbi olan 45’i genel bütçeli, 136’i özel bütçeli, 2’si sosyal güvenlik kurumu ve 200’ü mahalli idare olmak üzere toplam 383 kamu idaresinde iç denetçi kadrosu bulunmakta olup toplamda 896 iç denetçi görev yapmaktadır. Kamu idareleri tarafından 2075 iç denetçi kadrosunun 896 adedine atama yapılmıştır. Dolu kadro sayısının toplam kadro sayısına oranı % 43 seviyesindedir.” (İDDK, 2018: 7).*

*İç Denetim ve Teftiş Kurulları Görev Çakışması:* İç denetçi atamasının yapıldığı kamu kurumlarında aynı anda müfettişlerde istihdam edilmektedir. Ancak diğer teftiş ve denetim birimleriyle iç denetimin çakışmasını engelleyebilecek düzenleme yoktur. Bundan dolayı da kurumda istihdam edilen müfettişlerle, iç denetçilerin aynı konularda mükerrer denetim yaptıkları görülmektedir (Gürkan, 2009: 180; Yereli ve Ünal, 2014: 459). Bu sorun İç Denetim koordinasyon Kurulu’nun (İDKK) 2017 yılı faaliyet raporunda yürütülmesi planlanan faaliyetler içerisinde de yer alarak, “Kamu iç kontrol sisteminin bütünlüğünün sağlanabilmesi ve herhangi bir görev çakışmasına sebebiyet verilmemesi amacıyla, iç denetim ile teftiş birimleri arasında görev ve yetki ayrımının yapılması sağlanacaktır.” şeklinde yer bulmuştur (İDDK, 2018: 33).

## **2.6. Kamu İç Denetimine Yönelik Yapılan Akademik Çalışmalar**

İç denetimin gerek teorik çerçevesi gerekse uygulamaları hakkındaki çalışmalar muhasebe alanında son yıllarda oldukça popüler durumdadır. Özellikle 2000’li yılların

başında ortaya çıkan muhasebe skandalları sonrası iç denetim uygulamalarını düzenleyen kurum ve kuruluşlar gibi akademisyenler de bu konuya eğilmiş ve iç denetimin etkinliği, maliyetleri, iç denetçi özellikleri gibi konularda pek çok çalışma ortaya koymuşlardır. Bu kısımda sadece araştırma konusunu ilgilendiren güncel çalışmalara değinilecektir.

Kamu iç denetimine yönelik yurtdışında yapılan çalışmalar şu şekildedir;

İç denetimi, kamu ve özel sektör karşılaştırmalı olarak inceleyen iki çalışma vardır. Bunlardan birincisi 1985 yılında Gary Spraakman tarafından Kanada'da da özel ve kamu sektöründeki iç denetim uygulamalarını karşılıklı incelediği çalışmadır. Araştırmada iç denetim faaliyetlerinin kamu sektöründe, özel sektöre göre daha yaygın olduğu ve sonuçlarının daha çok önemsendiği sonucuna ulaşılmıştır (Spraakman,1985: 95). İkinci çalışma ise Goodwin (2004) tarafından Avustralya ve Yeni Zelanda'dadaki iç denetim uygulamalarını kamu ve özel sektör açısından karşılaştıran çalışmadır.

Araştırmada iç denetim faaliyetlerinde, dış kaynak kullanımının ve dış denetçilerle ilişkilerin kamu ve özel sektörde benzer düzeyde olduğunu saptamıştır. Ancak kamuda çalışan iç denetçilerinin kurum içi pozisyonların özel sektörde çalışanlara göre daha iyi olduğunu ve kamuda özel sektöre nazaran iç denetçiliğin bir geçiş mesleği olarak görülmediğini belirlemiştir.

Cohen ve Sayag da (2010: 304) yaptıkları araştırmalarında kamu ve özel sektörde iç denetim etkinliğini karşılaştırarak, üst yönetim desteğinin her iki sektör için de çok önemli olduğunu belirlemişlerdir.

Uluslararası alanda kamu sektörüne yönelik olarak yapılan pek çok çalışma bulunmaktadır. Davies (2009: 60); Galler ülkelerindeki kamu kurumlarında denetim komitesi ve iç denetim arasındaki ilişkinin kişisel özelliklere, bürokrasiye ve siyasi konjonktüre bağlı olduğu ve her kurum için standart olan bir denetim komitesi yapısının henüz oluşmadığı sonucuna varmıştır.

Dünya Bankası ve İç Denetçiler Enstitüsü tarafından 2004 yılında 27 Afrika ülkesinin kamu iç denetçilerinin katılımlarıyla gerçekleştirilen Danışma Forum'unda yapılan anketin sonuçlarını ortaya koyan Van Gansberghe (2005), pek çok önemli noktaya değinmiştir. Katılımcılar, iç denetimi en çok önemseyenlerin muhasebeyle ve finansla ilgili kurum ve bakanlıklar olduğunu, iç denetimin asli görevinin uygunluğu sağlamak ve işlemlerin doğruluğunu denetlemek olduğunu belirtmişler ayrıca iç denetçilerin

tavsiyelerinin kuruluşlarca uygulanmasının ülkeden ülkeye hatta kurumdan kuruma farklılık göstermekte olduğunu vurgulamışlardır. Mesleğin profesyonelleşmesini ve iç denetim hakkında yasaların oluşturulması gerektiğini savunan iç denetçiler, ayrıca iç denetimin bağımsızlığının korunması, kalitesinin artması ve denetim komitelerinin özel ya da kamu her kuruluş için zorunlu hale gelmesini sağlamak amacıyla kamuda üst düzey bir iç denetim kurulunun oluşturulması gerektiğini savunmuşlardır. Ayrıca foruma katılanlar, standartların hem kamu hem de özel sektörde uygulanabilirliğini artırmak açısından, İç Denetim Enstitüsü'nün Mesleki Uygulama Çerçevesinin her iki sektöre göre uyumlaştırılmasını ve her alanda kabul görmesini istemişlerdir (Van Gansberghe, 2005: 70-73).

Vijayakumar ve Nagaraja (2012: 6-7), Hindistan'ın Karnataka eyaletindeki kamu iç denetçilerinin, muhasebe ve denetim faaliyetlerini iş sırasında öğrendiklerini ve sertifikalandırma olanaklarını (CIA vb.), ek ücret ve yükselme olanakları için tercih ettiklerini tespit etmişlerdir. Araştırmaya katılan iç denetçiler, üst yöneticilerin iç denetim faaliyetleri hakkında yeterli bilgilerinin olmadığını ifade etmişlerdir. (Vijayakumar ve Nagaraja,). Ayrıca yazarlar iç denetim faaliyetlerinin etkinliğinin doğrudan stratejik yönetimle bağlantılı olduğunu, iç denetçilerin denetim yaptıkları konulardaki bilgi ve tecrübe eksiklerinin, hata ve hile tespitlerini olumsuz olarak etkilediğini ifade etmişlerdir.

Bangladeş'te yapılan bir araştırmada ise kamuda iç denetim raporunu hazırlayanlar ile raporu kullananların raporlama süreci, denetçi bağımsızlığı ve yeterliliği, hesap verebilirlik, denetim kanıtları ve performans denetimi konularına bakış açılarının ve beklentilerinin farklı olduğu sonucuna varılmıştır (Chowdhury ve Kouhy, 2005: 905).

Malezya'da yapılan çalışmada ise kamudaki iç denetçi sayısının az olması etkin iç denetimi engelleyen en önemli neden olarak tespit edilirken diğer nedenler ise; iç denetim ortamındaki kalite, objektiflik ve iç denetçilerin yetkinliği olarak sıralanmıştır (Ahmad vd, 61: 2009).

Ürdün'deki iç denetim düzenlemelerini inceleyen Rahahleh (2010: 177-178), iç denetim uygulamalarına yeknesaklık ve düzenleme getirecek faktörleri; iç denetim standartlarının uygulamasının artması, iç denetimin uygulanması için neler gerektiğinin belirlenmesi, diğer kişiler tarafından iç denetimin profesyonel bir şekilde algılanması ve yasal düzenlemeler oluşturması şeklinde sıralanmıştır.

Etiyopya'daki kamuya ait bir telekomünikasyon işletmesindeki iç denetim birimini değerlendiren Mihret ve Woldeyohanis (2008: 587-588), değer katan bir iç denetimi biriminin, örgütün hedefleri, stratejileri ve karşılaştığı risk faktörlerinden etkilendiğini belirtmişler ayrıca; değer katan bir iç denetim birimi için örgüt içinde denetim biriminin pazarlamasının yapılması ve stratejik planlamaya dâhil edilmesi gerektiğini belirtmişlerdir.

Nijerya'da kamu sektörü için yapılan bir çalışmada ise standart denetim rehberlerinin eksikliğinin, konusunda eğitim almamış iç denetçilerin, raporlama yapısının, mesleki bağımsızlığın olmayışının, çalışma alanının net olmayışının, çalışanlara ayrımcılık yapılmasının ve iç denetçinin maruz kaldığı tehditlerin iç denetimin etkinliğini engellediği belirtilmiştir (Unegbu ve Kida, 2011: 307).

İç Denetçiler Enstitüsü'nün Fransa'daki kolu olan "Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne" tarafından 2005 yılında yapılan araştırmada, iç denetimin hem üst yönetime hem de denetim komitesine rapor vermesinin bağımsızlık ve objektifliği garanti altına aldığı, iç denetçilerin çalışmalarının büyük bir kısmını iç kontrol değerlendirmesi ve uygunluk denetimini kapsayan güvence hizmetlerinin oluşturduğu ve iç denetim birimlerinin yeni düzenlemelerin kurumlarca benimsenmesinde önemli bir rolü olduğu gibi bulgulara varılmıştır (Allegrini vd., 2006: 846). Bu çalışmadan ilham alan bir başka çalışmada, Belçika'daki İç Denetçiler Enstitüsü danışmanlık faaliyetlerinin güvence hizmetlerine oranla oldukça az olduğu, iç denetçilerin üst yönetimle ilişki düzeylerinin ise yeterli bulunduğu gibi sonuçlara varılmıştır (Allegrini vd., , 2006: 846).

Denetim komitesi ve iç denetçiler arasındaki ilişkiyi inceleyen Goodwin (2003: 274), Avustralya ve Yeni Zelanda'da komitenin iç denetçilerle ilişkilerini belirleyen faktörlerin başında komitenin bağımsızlığı ve muhasebe tecrübeleri olduğunu vurgulamıştır. Malezya'da yapılan başka bir çalışmada da benzer sonuçlara ulaşılmış, bağımsız komite üyelerinin sayısı ile üyelerin mesleki bilgi ve tecrübeleri ve denetim programlarını, bütçelerini, çalışma kağıtlarını gözden geçirme oranları arttıkça iç denetçilerin finansal tablo denetimlerine katkılarının arttığına dair bir görüş ortaya konulmuştur (Zain vd, 2006: 14).

İç denetçiler ve yöneticiler arasındaki ilişkiyi inceleyen Sarens ve De Beelde (2006: 238), yönetimin beklentilerinin denetçiler üzerinde büyük bir etkisi olduğunu ve iç denetçilerin

bu beklentileri karşılamak için yöneticilerin desteğine ihtiyaç duyduklarını belirlemişlerdir. Çalışmada ayrıca CEO'ların iç denetçilerden, örgütün karmaşıklaşmasından doğan kontrol zayıflıklarını telafi etmelerini bekledikleri belirtilmiştir.

İç denetim raporlarının yatırımcı güvenine ve yatırım kararlarına etkisini araştıran Holt ve DeZoot (2009: 71), kamuya açıklanan yönetimle ilgili raporlara (finansal tablolar, dış denetçi raporu, kurumsal yönetim raporları vb.) iç denetim raporlarının da eklenmesinin yatırımcıların gözlemledikleri başarıyı ve güvenilirliği artırdıklarını öne sürmüşlerdir. Ayrıca iç denetim raporlarının finansal raporlamaya olan güveni, hile riski fazla olan şirketlerde hile riski az olan şirketlere nazaran daha fazla etkilediğini belirtmişlerdir (Holt ve DeZoot, 2009: 71).

CIA belgelerinin iç denetçiye ve denetim faaliyetlerine etkilerini inceleyen Myers ve Gramling (2007: 76-77), bu sertifikanın iç denetim birimi içinde yükselmeye ve diğer işletmelere transferde kolaylık sağladığını belirtmekle birlikte bu sertifikaya sahip olmanın işe alımda ya da denetim dışı alanlarda ilerlemede bir etkisi olmadığını saptamışlardır.

Dış denetçilerle ilişkiyi araştıran güncel çalışmalardan birinde ise iç denetim biriminin danışmanlık hizmeti vermesi durumunda dış denetçilerin iç denetçilerin yaptıkları çalışmalara daha az önem verdikleri ve yardımlarını daha az kullandıkları belirlenmiştir (Munro ve Stewart, 2010: 353-384).

Kamu iç denetimie yönelik yurtdışında yapılan çalışmalar ise şu şekildedir;

Türkiye'deki iç denetim alanında yapılan akademik çalışmaların bir kısmı teorik bir çerçevede hazırlanmış olup, herhangi bir araştırma içermemektedir. Fakat son dönemlerde özellikle kamu sektöründeki denetim faaliyetlerine ilgi çoğalmış, bu konuda yapılan araştırmaların sayısında da bir artış meydana gelmiştir.

116 iç denetçinin cevapladığı anket sonuçlarına göre Türkiye'deki iç denetim profili hakkında genel bir çerçeve çizen Memiş'in araştırmasında dikkate alınması gereken noktalardan bazıları şunlardır: iç denetçilerin sadece yaklaşık %15'lik kesimi Türkiye'de iç denetime yeterli önemin verildiğini düşünmektedirler, %70'lik kesimi iç denetimin yasal olarak zorunlu olması gerektiğini düşünmektedirler, iç denetçilerin büyük bir kısmı

bağımsız (%75) olduğunu ve üst yönetimin desteğini aldıklarını (%60) düşünmektedirler (Memiş, 2007: 474-476).

Uluslararası iç denetim standartlarının Türkiye uygulamasını araştıran Karcıoğlu ve Yanık (2010: 240), Yılancı gibi ilk 500 sanayi kuruluşunu hedef almış ve yanıtlanan 316 anket sonucunda; bazı iç denetim standartlarına uyumun, çalışan sayısı ve sektöre göre farklılık gösterdiği sonuçlarına varmıştır.

5018 sayılı Kanun'dan sonra kamudaki iç denetim uygulamalarındaki geçiş sürecini ve karşılaşılan sorunları araştıran Güner (2009: 224-225), iç denetim ile ilgili farkındalık düzeyinin oldukça düşük olduğunu, paydaşların iç denetimin güncel işlevleri ve rolleri hakkında bilgi sahibi olmadıklarını, üst yönetimin gerekli desteği sağlamadığını 174 iç denetçiden aldığı bilgiler ışığında ortaya koymuştur. İç denetimin kamu için yeni bir uygulama olduğunu belirten Güner zaman geçtikçe bu anlayışın değişeceğini savunmaktadır.

Memiş (2010: 210), kamu iç denetçi adaylarının eğitim programlarına yönelik bir inceleme yapmıştır. 81 iç denetçi adayının görüşlerine göre; eğitim programı yeterli olup, program henüz çok yeni olduğundan ortaya çıkan aksaklıkların zamanla düzeltilebileceği savunulmuştur.

Kamu sektöründeki iç denetim faaliyetlerinin daha iyi bir noktaya ulaşabilmesi için neler yapılması gerektiğini 90 iç denetçiye soran Gerekan (2010: 14), "iç denetimin farkındalığının artırılması", "bağımsızlığın sağlanması", "İDKK'nın güçlendirilmesi", "iç denetimde yeknesaklığın sağlanması", "iç denetçi sayısının artırılması", "iç denetçilerin görev sınırlarının net bir şekilde belirlenmesi" önerilerini almıştır. Gerekan 2009 yılında ise Pehlivanlı ile bir çalışma yaparak kamu kurumlarında denetim komitelerinin kurulması ile ortaya çıkabilecek sonuçları belirlemek amacı ile iç denetçi görüşlerine başvurmuştur. 71 iç denetçi, denetim komitelerinin finansal raporların etkili bir şekilde incelenmesini ve iyi bir kurumsal yapıya sahip olunmasını sağlayacağını belirtmiş, kurum kültürünün uygun olmaması ve yasal zorunluluk olmaması nedenleriyle denetim komitelerinin kurulmadığını ifade etmişlerdir. Ayrıca denetim komitelerinin varlığının finansal tablolara güveni artıracığını düşünen iç denetçilerin ufak bir yüzdesi denetim komitelerinin etkin olarak çalışmayacağını düşündüklerini ifade etmişlerdir

(Gerakan ve Pehlivanlı, 2009: 144-145). Aynı yazarlar bir başka çalışmalarında ise kamu iç denetçilerinin tatmin düzeylerini belirlemeye yönelmişler, kamu iç denetçilerinde elde ettikleri 103 anketin sonucunda kamu iç denetçilerinin cinsiyetleri ve yaşları açısından iş tatmin düzeylerini etkileyen ücret faktöründe istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulmuşlardır (Gerakan ve Pehlivanlı, 2010: 40-52).

Kamu iç denetçilerine yönelik yapılmış en kapsamlı çalışmalardan biri de Bilge ve Kiracı'nın iç denetimin başarıyla uygulanmasında rol oynayan faktörleri tespit etmeyi amaçladıkları çalışmadır. 361 iç denetçinin verdiği cevaplar doğrultusunda; iç denetimin yanlış iç denetimin gelişimini ve yaygınlaşmasını önleyen faktörler: kavranması ve öneminin anlaşılması, üst yönetimin yeterli desteği vermemesi, iç denetimin farkındalığını sağlayacak faaliyetlerin yetersizliği, kurumdaki direnç ve ön yargının giderilmemesi, İDKK'nın iç denetim sistemi içindeki mevcut konumu olarak belirlenmiştir (Bilge ve Kiracı, 2010: 204).

İl özel idarelerindeki iç denetim sistemlerini kuruluş aşamalarında değerlendirmeye yönelik bir araştırma yapan Koçak ve Kavakoğlu (2010: 143-145), erkek iç denetçi sayısının çok fazla olduğunu, iç denetçilerin büyük bir kısmının önceki görevinin vergi denetmenliği olduğunu, iç denetime yeterince önem verilmediğini düşündüklerini, üst yöneticinin farkındalık düzeyinin yüksek olmadığı ancak üst yöneticilerin karar verme konusunda serbest oldukları düşüncesini paylaştıklarını tespit etmişlerdir.

İç denetim etiğinin kamu iç denetçiler tarafından algılanışına ilişkin bir çalışma yapan Özdemir (2011) meslek etiği eğitimlerinin ve sıklıklarının yeterli olmadığını, iç denetçilerin etik kuralların kaynağı olarak meslek standartlarını, toplumsal değerleri, kişi vicdanını ve yasaları gördüğünü, ayrıca iç denetçilere göre etik değerlerin denetim faaliyeti üzerinde son derece etkili olduğunu 47 kamu iç denetçisine yaptığı anket neticesinde tespit etmiştir.

## **BÖLÜM 3: KOCAELİ VE SAKARYA İLLERİNDE GÖREV YAPAN İÇ DENETÇİLER ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA**

### **3.1. Araştırmanın Amacı**

Bu araştırma; Türkiye’de iç denetimin etkinliği, Sakarya ve Kocaeli’nde görev yapan iç denetçilerin görüşleri doğrultusunda incelemek amacıyla gerçekleştirilmiştir.

### **3.2. Araştırmanın Evren ve Örneklemi**

Araştırmanın evrenini kamu sektöründe Sakarya ve Kocaeli illerinde görev yapan iç denetçiler oluşturmaktadır. 24.12.2018 tarihinde İDDK’nın yayınladığı duyuruda (<http://www.idkk.gov.tr>) Kocaeli’nde; Kocaeli Büyükşehir Belediyesi’nde 7, Kocaeli Su ve Kanalizasyon İdaresi’nde 3 ve Kocaeli Üniversitesi’nde 5 iç denetçi olmak üzere toplam 15 iç denetçi kadrosu bulunmaktadır. Ancak bu kadrolardan Kocaeli Büyükşehir Belediyesi tamamen boş olup, Kocaeli Üniversitesi’nde 3 ve Kocaeli Su ve Kanalizasyon İdaresi’nde 3 olmak üzere toplam 6 kadroda iç denetçi görev yapmaktadır.

Sakarya’da ise iç denetçi kadroları şu şekildedir: Sakarya Büyükşehir Belediyesi 5, Sakarya Su ve Kanalizasyon İdaresi 3 ve Sakarya Üniversitesi’nde 3 olmak üzere toplam 11 iç denetçi kadrosu bulunmaktadır. Bu kadrolardan Sakarya Belediyesi’nde 2 iç denetçi, Sakarya Üniversitesi’nde 3 iç denetçi kadrosu dolu olup, toplam 5 iç denetçi görev yapmaktadır.

Bu durumda araştırma evreninde toplam 11 iç denetçi görev yapmaktadır. Bu nedenle de araştırmada örnekleme yoluna gidilmemiş, evrende bulunan 11 iç denetçi üzerinde araştırma gerçekleştirilmiştir.

### **3.3. Veri Toplama ve Analiz Yöntemi**

Araştırmada veriler nitel araştırma yöntem ve tekniklerine göre toplanmıştır. Nitel araştırma, “gözlem, görüşme ve doküman analizi gibi nitel veri toplama yöntemlerinin kullanıldığı, algıların ve olayların doğal ortamda gerçekçi ve bütüncül bir biçimde ortaya konmasına yönelik nitel bir sürecin izlendiği araştırma” (Yıldırım ve Şimşek, 2005: 39) olarak tanımlanmaktadır.



Veri toplama aracı olarak kullanılan yarı yapılandırılmış görüşme ile veriler toplanmış ve verilere betimsel analiz yapılmıştır. Bu teknikte, araştırmacı önceden sormayı planladığı soruları içeren görüşme protokolünü hazırlar. Buna karşın araştırmacı görüşmenin akışına bağlı olarak değişik yan ya da alt sorularla görüşmenin akışını etkileyebilir ve katılımcının yanıtlarını açmasını ve ayrıntılandırmasını sağlayabilir. Bu görüşme, nitel araştırma içerisinde görülmektedir (Ekiz, 2003). Yarı yapılandırılmış görüşme tekniğinin araştırmacıya sunduğu en önemli kolaylık görüşmenin önceden hazırlanmış görüşme protokolüne bağlı olarak sürdürülmesi nedeni ile daha sistematik ve karşılaşılabılır bilgi sunmasıdır (Yıldırım ve Şimşek, 2005).

Görüşmeler 15-30 Mart 2019 tarihleri arasında katılımcı iç denetçiler ile mutabakat sağlanan gün ve saatlerde gerçekleştirilmiştir. Araştırmacı tarafından hazırlanan mülakat soruları, sözlü olarak iç denetçilere yöneltilmiş ve yanıtlamaları talep edilmiştir. Araştırmaya katılan iç denetçilere iki tip soru yöneltilmiştir. İlk 5 soru katılımcıların yaş, cinsiyet gibi demografik özelliklerine yönelik sorulardan 6-16 arasındaki sorular, araştırmanın amacı kapsamında Türkiye’de iç denetim faaliyetlerinin etkinliğine yönelik olarak hazırlanan sorulardan oluşmaktadır. Mülakat sorularının bir örneği araştırmanın ekler kısmında sunulmuştur (Ek-1). Alınan yanıtlara ilişkin hem ses kaydı yapılmış, hem de yazılı olarak kaydedilmiştir. Görüşmeler sonucunda ulaşılan veriler betimsel olarak analiz edilerek, bulgular bölümünde yorumlanarak değerlendirilmiştir. “Betimsel analizde farklı kişilerin aynı soru hakkında farklı düşüncelerinin görüşülenlerden elde edildiği tarzda aktarılmaktadır” (Altunışık, ve diğerleri, 2010: 322).

#### **3.4. Araştırmanın Sınırlılıkları ve Varsayımları**

Araştırma Sakarya ve Kocaeli illerinde Kamu’da iç denetçi olarak görev yapan 11 iç denetçinin görüşleri ile sınırlıdır. Ayrıca mülakat yapılan kişilerin sorulara samimi cevaplar verdikleri varsayılarak değerlendirme yapılmıştır.

#### **3.5. Araştırma Bulguları**

Bu bölümde iç denetçiler ile yapılan mülakatlar sonucunda elde edilen bulguların analizi ve genel değerlendirmesi yer almaktadır. Yapılan görüşmeler sonucunda ilk olarak

demografik bulgulara, sonrasında iç denetimin etkinliğine ilişkin elde edilen bulgulara yer verilmektedir.

### 3.5.1. Demografik Bulgular

**Tablo 1:**  
**Araştırmaya katılan İç Denetçilerin Demografik Özellikleri**

İç Denetçiler	Yaş	Eğitim durumu	Cinsiyet	İç denetçilik deneyimi	Sertifika lar
<b>İç Denetçi 1</b>	52	Lisans	Erkek	11	Kamu İç Denetçi Sertifikası
<b>İç Denetçi 2</b>	41	Y.lisans	Erkek	11	Kamu İç Denetçi Sertifikası A2 YMM CRMA
<b>İç Denetçi 3</b>	42	Doktora	Erkek	5	Kamu İç Denetçi Sertifikası CIA CGAP CCSA CICP
<b>İç Denetçi 4</b>	45	Y. Lisans	Erkek	5	A4 Kamu sertifikası
<b>İç Denetçi 5</b>	58	Lisans	Erkek	12	A3
<b>İç Denetçi 6</b>	55	Y. lisans	Kadın	11	Kamu İç Denetçi Sertifikası A1 Mali müşavirlik (SMMM) ve bağımsız denetçi
<b>İç Denetçi 7</b>	49	Lisans	Erkek	11	Kamu İç Denetçi Sertifikası Mali müşavirlik (SMMM) ve bağımsız denetçi
<b>İç Denetçi 8</b>	49	Lisans	Erkek	11	Kamu İç Denetçi Sertifikası Mali müşavirlik (SMMM) ve bağımsız denetçi
<b>İç Denetçi 9</b>	41	Y. lisans	Erkek	6	Kamu İç Denetçi Sertifikası
<b>İç Denetçi 10</b>	32	Doktora	Erkek	2	Kamu İç Denetçi Sertifikası
<b>İç Denetçi 11</b>	53	Lisans	Erkek	10	A4 Kamu sertifikası

Araştırmaya katılan iç denetçilerin yaşlarına göre dağılımlarına bakıldığında; en genç iç denetçinin 32 yaşında olduğu, 2 iç denetçinin 41 ve 49 yaşlarında olduğu, sonrasında sırasıyla 45, 52,53, 55 ve 58 yaşlarında birer iç denetçinin araştırmaya katıldıkları görülmektedir. Araştırmaya katılan iç denetçilerin 5'i lisans, 4'ü yüksek lisans ve 2'si doktora eğitim düzeyindedir. Araştırmaya katılan 11 iç denetçinin 10'u erkek 1'i kadındır. İç denetçilerin 5'i 11 yıllık tecrübeye sahipken, 2'si 5 yıllık tecrübeye, 1'eri 2,6, 10 ve 12 yıllık tecrübeye sahiptir.

Araştırmaya katılan iç denetçilerin sahip oldukları sertifikalara bakıldığında ise sahip olunan sertifika sayısı 1 ile 5 arasında farklılık göstermektedir.

İç denetçilere yönelik yapılan aday belirleme sınavından başarılı olanlar eğitime katılma hakkı kazanmaktadırlar.

İç denetçi aday belirleme sınavı sonucunda eğitime katılmaya hak kazanan adaylara; Hazine ve Maliye Bakanlığınca iki aydan az olmamak kaydıyla, Kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol, Denetim yöntemi ve uygulamaları, saha çalışmaları, muhasebe ve mevzuat temel alanlarında eğitimler verilir. Eğitim sonucunda başarılı olan adaylara (A-1) düzeyinde "iç denetçi sertifikası" verilir (İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği, 2005. md.5-15).

Türk iç denetim sisteminde, iç denetçilerin sertifika derecelerinin belirlenmesinde dörtlü (A-1, A-2, A-3, A-4) bir derecelendirme uygulanmaktadır. Mesleğe yeni başlayan iç denetçiler A-1 sertifikası verilmekte ardından derecelendirme, göreve başlanılan beş yılın sonundan başlayarak üç yılda bir gerçekleştirilmektedir. En düşük düzey A-1 olup, en yüksek düzey A-4'tür. Uluslararası geçerliliği olan sertifikalardan CIA, CISA, CCSA ve CGAP sertifikalarından birine sahip olan iç denetçilere bir kez olmak üzere süre koşul yapılmadan bir üst derece sertifikası verilmektedir (Kamu İç Denetçi Sertifikalarının Derecelendirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar, 2012. md.5).

İç denetim sertifika derecesi, iç denetçilerin görevlerinin belirlenmesinde önemli rol oynamaktadır. İç denetçiler, kıdemlerine ve iç denetçi sertifikalarına göre görevlendirilmektedirler. Bu çerçevede yeterli sayı ve sertifika derecesinde iç denetçi bulunması halinde; A-1 sertifika düzeyindeki iç denetçinin uygunluk denetimi ve mali

denetim, A-2 sertifika düzeyindeki iç denetçinin performans denetimi, A-3 sertifika düzeyindeki iç denetçinin sistem denetimi, A-4 sertifika düzeyindeki iç denetçinin ise, denetimin gözetimi ve izleme faaliyeti alanlarında görevlendirilmesi esastır. Bilgi teknolojileri denetimi İDKK tarafından belirlenen esaslar doğrultusunda gerçekleştirilir. Danışmanlık faaliyeti, danışmanlığın mahiyetine göre her sertifika düzeyindeki iç denetçi tarafından yerine getirilebilmektedir (Kamu İç Denetim Genel Tebliği, 2013, md.15).

Tablo 1’de görüldüğü üzere, ilk düzeyden son düzeye kadar sertifikalara sahip olup, yaptıkları denetimler sertifikalara bağlı olarak farklılık göstermektedir.

### **3.5.2. İç Denetimin Etkinliğine Yönelik Bulgular**

#### **3.5.2.1. Türkiye’de Uygulanan 5018 Sayılı Kanunun İç Denetim Faaliyetlerinin Yeterliliğine İlişkin Bulgular**

Araştırmaya katılan iç denetçilere “5018 sayılı kanuna göre iç denetim faaliyetlerini yürütüyorsanız, Kanunu uygulama açısından yaşadığınız sıkıntılar var mıdır? Varsa anlatır mısınız?” sorusu yöneltilmiştir.

Araştırmaya katılan 11 iç denetçiden 6’sı denetim faaliyetlerini yürütme ve kanunu uygulama açısından sıkıntı yaşamadığını belirtirken, 5 iç denetçi bazı sıkıntılarının olduğunu belirtmiştir. Bu sıkıntıların başında üst yönetimin iç denetimi benimsememesi ve desteklememesi önemli sorun olarak ortaya çıkmaktadır. İç denetçilerin konuyla ilgili verdikleri yanıtlar şu şekildedir:

*“5018 sayılı Kanun Türkiye’de uygulanmasında düzenleyici kurumların üst düzey denetleme kurumları, Maliye Bakanlığı yeterli desteği bulunmamaktadır. Kanun AB uyum yasalarına uygun olarak çıkarılsa da iç denetim ve denetime bakış, hesap verilebilirlik ve şeffaflık ilkeleri açısından uygulamada sorunlar vardır. İç denetim uygulamaları üst yöneticiye göre değişim göstermektedir.”*

*“Kamuda iç denetimin uluslararası standartlara göre uygulanabilmesi için özellikle üst yöneticilerde olmak üzere tüm kamu idaresi çalışanlarında kamu kaynaklarının etkin, verimli ekonomik kullanılması yönünde bilinç oluşması,*

*kamu kaynaklarının kamu için kullanıldığının bilincinde olunması ve bunun sağlanması için en etkin aracın iç denetim olduğunun bilinmesi gerekir. Türkiye’de bu bilinç ve kültür olmadığı için ya da yeterince gelişmediği için bazı sıkıntılar yaşanmaktadır”.*

*“Var: Üst yöneticinin sahiplenmemesi, İDDK kamu üyelerini asli görevi dışında görevlerini askıya alması, İDDK iç denetçilerden gelen raporlarını konularına göre konsolide edilmesi gerekir”*

Alınan yanıtlara bakıldığında, üst yönetimden gerekli ilgi ve destek bulunsa, kamu kaynaklarının daha etkin ve verimli kullanılmasına yönelik farkındalık oluşsa iç denetim daha etkin bir şekilde yürüyeceği söylenebilir.

Diğer sıkıntı olduğunu belirten iki denetçinin görüşleri ise şu şekildedir:

*“Kanunun uygulanabilmesi için tüm kurum tarafından farkındalığının olması ve 5018’in iç kontrole ilişkin hükümlerinin uygulanmakta olması gerekmektedir. Kamu kurumlarının yapısal sorunları nedeniyle Kanun’un iç kontrole yönelik hükümleri kamu kurumlarının büyük bölümünde uygulanmamaktadır.”*

*“Kurum bazında iç denetimin içselleştirme açısından sıkıntılar var. İç denetimin teftişle karıştırılması (iç denetçileri bir müfettiş gibi görüyorlar ve kendilerini çok açıklayamıyorlar). Bu sorunlar iç denetimin yeterince etkinlik ve verimlilik sağlamasına karşı bazen engel olabilir.”*

Alınan yanıtlardan kamu kurumlarının kendi yapısal sorunlarından dolayı iç denetimin etkin bir şekilde uygulanamadığı ve iç denetimin teftişle karıştırılmasından kaynaklı sorunların var olduğu görülmektedir.

Araştırmaya katılan iç denetçilerin yarısından fazlası için 5018 sayılı kanunun yürütülmesi açısından sıkıntı bulunmamaktadır. Ancak 5 iç denetçi kanunun uygulama aşamasında sıkıntılarla karşılaştıklarını belirtmişlerdir. Özellikle üst yönetim tarafından destek görmeme benimsenmeme, yasal açıdan bir sorun olduğunu göstermemekle birlikte, iç denetim kültürünün oluşmamış ve benimsenmemiş olması, kurumların kendi iç yapısal

sorunları ve zaman zaman teftişle karıştırılması, kanunun uygulama aşamasında sıkıntılara neden olduğu söylenebilir.

### **3.5.2.2. İç Denetim Faaliyetlerinin Bağımsız Şekilde Yürütülüp Yürütülmediğine Yönelik Bulgular**

Araştırmaya katılan iç denetçilere “Sizce bağımsız denetim nedir? Bu konuda yasal ya da uygulamalar açısından sorunlarla karşılaşılıyor musunuz?” sorusu yöneltilmiştir. 4 iç denetçi bir sorunla karşılaşmadığını belirtirken, 7 iç denetçi bağımsızlık açısından bazı sorunlarla karşılaştıklarını ifade etmişlerdir. İç denetçilerden bağımsız denetiminin ne olduğuna ilişkin birbirine benzeyen ve farklılaşan yanıtlar alınmıştır. Alınan yanıtlardan bazıları şunlardır:

*“Bağımsız denetim, görevin ifası sırasında mesleğin belirlenmiş nitelik standartlarına uygun olarak yürütülmesi için uygun konumda yapılandırılmış olmasıdır. Bağımsızlık ilkesi iç denetim için temel ilkedir. Öncelikle iç denetçiler uygun bir statüde konumlandırılmış ve kurulmuş olması gerekir ve tarafsızlığını koruması gerekmektedir”.*

*“Bağımsız denetim, denetim yapan kişinin hiçbir etkiye kapılmaksızın, kanunun kendisine verdiği yetkiyi sonuna kadar kullanması ve denetlenen birimlerini denetime müdahale etmemesidir. Kamu kaynaklarının etkin verimli ve ekonomik kullanılıp kullanılmadığının kanun eliyle serbestçe denetlenmesidir. Yasal uygulamalar açısından sorun yoktur.”*

Araştırmaya katılan iç denetçilerin tamamı, yasal açısından iç denetim sürecinde sorun yaşamadıklarını belirtirlerken, uygulama açısından sorun yaşadığını belirten iç denetçiler olmuştur. Sorun yaşadığını belirten iç denetçilerin birisinin verdiği yanıt ilgi çekicidir.

*“Bağımsız denetim; denetçinin denetim faaliyetlerini yürüttüğü sırada uygulayacağı yöntemler ve denetim sonunda raporlayacağı bulgular konusunda herhangi bir müdahale ile karşılaşmamasıdır. Bu konu ile ilgili yasal olarak herhangi bir sorun bulunmamaktadır. Ancak, kamu iç denetçileri aynı zamanda denetledikleri kurumun personeli olduklarından zaman içinde kurumsal aidiyet ile ilgili psikolojik kısıtlamalar ortaya*

*çıkılmaktadır. Aynı zamanda iç denetim faaliyetleriyle ilgili farkındalık düşük düzeyde olduğundan zaman içinde denetim yöntemlerine ilişkin kurum içi kısıtlamalar ortaya çıkabilmektedir. Denetlenen birim amirlerince evrakların teslimine müsaade edilmemesi, denetlenen birim personeliyle yapılacak görüşmelerin kısıtlanması, anket uygulamalarının engellenmesi gibi.”*

Uygulama açısından iç denetim sürecinde, iç denetçilerin çalıştıkları kurumu denetliyor olmaları, kuruma olan bağlılık ve aidiyet hislerinde sıkıntıya yol açtığı, kurumda görev yapan amirlerin kurum çalışanı olarak iç denetçilere gerekli evrakları teslim etmemesi ve personel görüşmelerinin kısıtlanması gibi sorunla karşılaştığını belirtmektedir. Bu tür bir sorundan diğer iç denetçiler hiç bahsetmemiştir. Buradan iç denetçilerin görev yaptıkları kurumlara göre karşılaştıkları sorunların farklılaştığı söylenebilir.

Sorun yaşadığını belirten diğer bir denetçinin yanıtı ise şöyledir:

*“Bağımsız denetim: Yönetimin denetimden uzak tutması ve her türlü müdahaleye maruz kalmadan denetimin sürdürülmesidir., Yasal açıdan sorun yok ama uygulama açısından raporlara gereken sorumlulukla bakmıyor, ya da yazılan raporların yeterince denetlenmemesi diyebiliriz.”*

Alınan yanıtın görüldüğü üzere, iç denetçi denetimle ilgili verilen raporların ciddiye alınmadığını, raporlarda yer alan bilgiler doğrultusunda gerekli düzenlemelerin yapılmadığı sonucuna ulaşabilmektedir. Oysa iç denetimlerin amacı kurumlarda etkinlik ve verimliliğin artırılmasıdır, iç denetçilerin yazdıkları raporların ciddiyetle ele alınarak, ilgili düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

Bir denetçi ise sorun olmadığını fakat iç denetim ve teftiş ile ilgili hukuki düzenlemeye gerek duyulduğunu belirtmektedir:

*“Bağımsız denetim, çalışılan kurumun üst yöneticisine bağlı olmayan denetimdir. Sorunlarla karşılaşmıyoruz, ama iç denetim ve teftiş ile ilgili hukuki düzenlemelere gerek vardır.”*

Denetçinin bu yanıtından kurumda iç denetim ve teftişin aynı düşünüldüğünü, bu nedenle de iç denetim ve teftişin farklı kavramlar olduğuna ilişkin hukuksal düzenleme istediği düşünülmektedir.

### **3.5.2.3. Türkiye’de İç Denetimin Uluslararası Standartlara Uygunluğuna Yönelik Bulgular**

Araştırmaya katılan iç denetçilere “Türkiye’de iç denetim yasal açıdan, uluslararası standartlara uygun mudur? Uygun ise uygulamada herhangi bir problem var mı? Uygun değilse, neden anlatır mısınız?” sorusu yöneltilmiştir. İç denetçilerin tamamı Türkiye’de iç denetimin yasal açıdan uluslararası standartlara uygun olduğunu belirtmişlerdir. Uygun olduğunu belirten ancak konu ile ilgili görüşlerini aktaran denetçilerden birinin yanıtı şu şekildedir:

*“Ülkemizde yasal açıdan iç denetim standartları, uluslararası standartlara uygundur. Kurumsal organizasyonlara birtakım farklılıklar olabilir. Bizde kamu kurumlarında üst yöneticiye rapor sunulmakta, bazı Avrupa ülkelerinde yönetim kurulu veya denetim komitesi gibi yapılandırmalar mevcut ama esasta uluslararası iç denetim standartlarına göre ciddi farklılık yoktur.”*

Denetçiye göre Türkiye’de iç denetim standartları uluslararası standartlara uygundur. Ancak bazı Avrupa ülkelerindeki uygulamalarla farklılık göstermektedir. Ancak bu durum sorun yaratmamaktadır.

Diğer bir denetçi ise uluslararası standartlara uygun olduğunu belirtmekte ancak bazı zayıf ve eksik noktaların olduğunu üzerini çizmektedir:

*“Genel çerçevede itibariyle uygundur. Ancak bir kısım zayıf ve eksik noktaların mevcuttur. Bu noktaların, en kısa sürede giderilmesinin yararlı olacaktır. Örneğin iç denetimin teşkilat yapıları içerisindeki yerinin yasal normlara bağlanmamış olması.”*

Bu denetçiye göre kamu kurumlarının teşkilat yapıları içerisinde iç denetimin yasal olarak normlara bağlanmaması sorun teşkil etmekte ve ilgili düzenlemelere ihtiyaç



duyulmaktadır. Uluslararası standartlara uygun olduğunu belirten ancak bazı sıkıntılar olduğunu ifade eden bir diğer denetçiye göre:

*“Türkiye’de iç denetim hali hazırda Avrupa’daki uygulamalardan ithal edildiği için uluslararası standartlara uygun bir iç denetim mevzuatı mevcuttur. Ancak bu standartlara uyulabilmesi için iç denetimin tüm kamu otoritelerince kabul görmesi gerekmektedir. Sahiplenilmeyen bir mesleğin mensupları zaman içinde çalışma kültürünü yitirmekte olduklarından denetim sırasında belirlenmiş olan standartlara uyum konusunda zorluk yaşanmaktadır.”*

Uluslararası standartlar zaten farklı uluslar tarafından kabul gören genel standartlardır. Bu nedenle diğer ülkelerdeki uygulamalardan istifade edilmesinin gerekli olduğu düşünülmektedir. Ancak üst yönetim tarafından sahiplenilmemesin kurum kültürüne zarar vererek, denetçilerin görevlerini yerine getirirken, standartlara uymaları noktasında sorunlara neden olabilecektir.

Uygun olduğunu belirten diğer bir denetçinin görüşü dikkat çekicidir. Diğer denetçilerin geliştirilmesi gerekli görüşlerinden farklılaşarak, Türkiye diğer ülkelerdeki uygulamalardan daha iyi durumda olduğunu ifade etmektedir:

*“Evet, Türkiye’de iç denetim yasal açıdan uluslararası standartlara göre uygundur ve hatta uluslararası kurumlardan ve diğer ülkelere göre daha iyi bir durumdayız diyebilirim, çünkü Türkiye’de diğer ülkelere göre organizasyonel olarak çok oturmuş bir yapısı var.”*

Alınan yanıtlardan Türkiye’deki iç denetimin uluslararası standartlara uygun olduğu, ancak iç denetimin yerinin kurumların teşkilat yapıları içerisinde belirtilmesi noktasında ve üst yönetimin sahiplenmemesinden kaynaklı bir takım sorunlarla karşı karşıya olduğu söylenebilir.

#### **3.5.2.4. İç Denetime Bakış Açısına Dair Bulgular**

Araştırmaya katılan iç denetçilere “Kurum içinde iç denetime bakış açısı nedir?” sorusu yöneltilmiştir. İç denetçilerin 3’ü iç denetime bakışın olumsuz olduğunu ifade ederken,

8'i yeteri kadar olumlu olmadığını belirtmiştir. Olumsuz olduğunu ifade eden denetçilerin görüşleri şunlardır:

*“Kurum, iç denetime genel olarak olumlu bakmamakta, işlerin hızlı yürütülmesi için bir engel olarak görmektedir. Zaten kendileri işleri verimli, ekonomik ve etkin yapmaktadırlar. Bu durumda denetim zaman kaybı ve işlerin aksamamasına sebep olur, anlayışı vardır.”*

*“Zayıftır, çünkü raporlara özen ve ehemmiyetle bakmıyorlar, iç denetim AB sürecinde uygulanması sekteye uğradığı için kamuda gerekli olan özen gösterilmemektedir. Türk kamu sisteminde teftiş ve iç denetimin aynı görevi üstleniyor görünmesi, iç denetimin daha sonra kamuda kabul edilmesinden dolayı iç denetimin uygulanması zayıf kalmıştır.”*

*“Farkındalık yok, üst yönetici sahiplenmediğinden dolayı kurum içinde iç denetime olan bakış zayıftır.”*

İç denetçilerden alınan yanıtlardan iç denetime kurum içerisinde olumlu bakılmamakta, işlerin sekteye uğramasına neden olan bir uygulama olarak bakıldığı ve farkındalığın oluşmadığı için üst yönetim tarafından sahiplenilmediği görülmektedir. Fakat tüm iç denetçilerin görüşleri bu şekilde değildir, yeteri kadar olumlu olmadığı yönünde görüş bildiren denetçilerin görüşleri şunlardır:

*“İç denetim farkındalığı fonksiyonel olarak yeterli seviyede değildir. Ama organik olarak herhangi ciddi bir sorun bulunmamaktadır.”*

*“Denetim olgunluğu yıllar itibariyle gelişmektedir. 5 yıl öncesine göre daha olumludur. Üst yöneticilerin yaklaşımı, yöneticilerin bilgi beceri ve yeteneklerine göre değişmektedir.”*

*“Kurumumuza yönelik pozitif bir bakış açısı gittikçe artmaktadır.”*

*“Kurum içinde yürütülen denetimlerde denetim sürecine bir şekilde dahil olan personel iç denetim konusunda fikir sahibi olmaktadır. Ancak bu süreçle hiç karşılaşmaması personelin iç denetim konusunda farkındalığı bulunmamaktadır.”*

*“Kurum içinde denetçilere karşı biraz daha mesafeli davranıyorlar ve kendilerine çok fazla açılmıyorlar. Kendileri açılmadığı taktirde iç denetimin etkinlik ve verimliliği sınırlı kalmaktadır. Ama genel olarak olumlu bakıyorlar.*

Alınan yanıtlardan iç denetime yönelik bakış açısının giderek olumluya evrildiği, konu ile ilgili farkındalığın artırılması gerektiği söylenebilir. Buradan, iç denetime tamamen olumlu bakılmamakla birlikte, hergeçen gün bakış açısının daha olumlu olduğu ve geliştirilmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır:

### **3.5.2.5. İç Denetim Faaliyetlerini Üst Yönetimin Nasıl Karşılıdığına Dair Bulgular**

Araştırmaya katılan iç denetçilere “Hazırladığınız iç denetim raporları, üst yönetim tarafından nasıl değerlendiriliyor?” sorusu yöneltilmiştir. İç denetçilerden olumlu ve olumsuz olduğu yönünde iki farklı yanıt alınmıştır. Denetçilerin 8’i konu ile ilgili olumlu görüş bildirirken, 3’ü olumsuz görüş bildirmiştir: Olumsuz görüş bildiren denetçilerin görüşleri şunlardır:

*“Çalıştığım dönem içinde önem derecesi yüksek olan bulgularda dahil yeterli aksiyon alınmamıştır.”*

*“Gereken özen gösterilmiyor.”*

*“Geri bildirim olmadığı için bilemiyorum.”*

Alınan yanıtlardan üst yönetimin iç denetçilerin hazırladıkları raporlarla ilgili geri bildirim sağlamada sıkıntı olduğu, bu nedenle de üst yönetim tarafından gereken önemin verilmediği düşünülmektedir.

Hazırlanan iç denetim raporlarıyla ilgili üst yönetimden olumlu değerlendirme aldığını belirten denetçilerden bazılarının görüşleri şu şekildedir:

*“Genellikle üst yönetim, iç denetçi raporlarına tam olarak güveniyorlar, çünkü raporlar içerik olarak denetim kanıtlarını içeriyor ve yönetim raporları değerli buluyor.”*

*“Denetlenen birimle mutabakata varılan hususlar uygulanıyor.”*

*“Olumludur, uygundur. Denetim yanında danışmanlık hizmetleri doğru verilmektedir. “Yıllar itibari ile denetim sayısı 3 adet ve 7-8 denetim raporu tanzim edilmektedir.”*

*“Üst yönetici, raporlardaki hususların eleştiri ve önerilerin uygulanmasını sağlar.”*

Alınan yanıtlardan iç denetim raporlarına her kurum üst yönetiminin aynı şekilde yaklaşmadığı, genel anlamda olumlu bakılarak önemli bulunduğu, fakat bazı kurumlarda gereken önemin verilmediği ve geri bildirimlerin yapılmadığı ortaya çıkmaktadır.

### **3.5.2.6. İç Denetimin Kurum Dışı Yapılan Denetimlerle Çakışıp Çakışmadığına Dair Bulgular**

Araştırmaya katılan iç denetçilere *“Denetim faaliyetlerinizi yaparken, dış denetçilerin yaptıkları teftiş ile çakışmalar yaşıyor musunuz?* sorusu yöneltilmiştir. İç denetçilerin 10’u herhangi bir çakışma yaşanmadığını belirtmiş, ancak çakışmaların yaşanmaması için görüşlerini aktarmışlardır. 1 denetçi ise çakışmaların yaşandığı üzerinde durmuştur:

*“Bu konuda çakışmalar yaşansa bile uygulamada, dış denetçiler iç denetçilerin çalışmalarından yararlanmaktadır. Çakışma değil, iç denetimin raporlarını değerlendirip rapordaki tespitler üzerinden çalışma yapmaktalar.”*

Denetçinin görüşüne göre yaşanan çakışmaların dış denetçilerin yararına olduğu yönündedir. Çakışma yaşanmadığını, ancak yaşanma ihtimaline karşı 3 denetçi öneride bulunmuştur:

*“Türkiye’de iç denetim uluslararası standartlara göre iç denetçiler ve kendi geliştirdikleri bazı kriterlere göre kurum içi teftiş veya farklı isimler altında denetim elemanları tarafından yapılmaktadır. Dış denetim Sayıştay tarafından yapılmaktadır. Mevzuat açısından çakışmalar tam uygulanması ve 5018 sayılı kanun tam uygulanırsa olmaz. Ama 5018 sayılı kanunun ruhuna aykırı uygulamalar devam ettiği sürece tekrarlar çakışmalar olur.5018 sayılı*

*kanuna göre yapılması halinde çakışmanın tersine iyi bir işbirliği ile güzel faydalı etkin sonuçlar ortaya çıkar. Mevzuatın ruhu buna uygundur.”*

*“Yazılı olmayan teamüller doğrultusunda iç denetimin çalıştığı alana dış denetimin, dış denetimin çalıştığı alana ise iç denetimin girmemesi gerekir. Plan ve program çalışmaları sırasında birimizce dikkat edilen hususlardan birisi budur. Dış denetim sırasında bu hususa dikkat edilmemekte olmasına rağmen herhangi bir sorun yaşanmamıştır. Aksine aynı konu üzerinde çalışıldığında dış denetimin çalışmaları iç denetime fayda sağlamaktadır. “*

*“Bugüne kadar yaşamadık, çünkü herkesin yetkisi ayrıdır. Ama yasal açıdan iç ve dış denetim görev, yetki terimleriyle ilgili yapılacak düzenlemeler ihtiyaç var.”*

Uygulama açısından iç denetim ve teftişle ilgili çakışma yaşamamışlardır. 5018 sayılı kanun tam anlamıyla uygulandığı zaman yapılan iç denetim ve teftiş birbirini destekleyen unsurlar olarak ortaya çıkmaktadır. Lakin iç ve dış denetim görev ve yetki terimlerine yönelik yasada düzenlemeler yapılırsa, iç denetim daha etkin olarak ifa edilebilecektir.

### **3.5.2.7. İç Denetim Sürecinin İşleyişine Dair Bulgular**

Araştırmaya katılan iç denetçilere *“Türkiye’de genel anlamda iç denetim sürecinin işleyişini nasıl değerlendiriyorsunuz?”* sorusu yöneltilmiştir. Denetçilerden birisi dışında kalan 10’u iç denetim sürecinin işleyişinde birtakım sorunlar olduğunu ifade etmişlerdir. Denetçilerden 2’si teftiş ve iç denetim işlevinin iki farklı birim tarafından gerçekleşiyor olması yönündedir. Bu yanıtlar şunlardır:

*“İyi kurgulanmakla birlikte kurum bazında sorunlar yaşanabilmekte. Bunun yanısıra teftiş ve iç denetim faaliyetlerinin görev ve yetki alanlarının net olarak belirlenmemiş olması. Benzer işlerin her iki birimcede yapılıyor olması.”*

*“5018 sayılı kanun gerekçesi ve çıkış amacı ile teftiş kurullarına yer olmamasına rağmen devam etmesi, iç denetim birimlerinin idare içinde bağımsız ve bütçesi olan birimler şeklinde kurulmamış ve tüm kurumların yeterli seviyede iç denetçi ataması yapmamış olması iç denetimin*

*bağımsızlığı, tarafsızlığı, etik ilkelerini düzenleyen gerek nitelik ve gerekse program oluşturma, saha çalışması, raporlama süreçlerini oluşturan performans, çalışma standartlarına göre etkin bir iç denetim işleyişinden bahsetmek kolay değildir. İç denetim standartlarına göre danışmanlık ve güvence hizmetinden ziyade bazı konularda veya işlem süreçlerde denetimden bahsedilebilir. Ama ülkemizde iç denetim birincil, ikincil, üçüncül mevzuat açısından çok üst seviyededir. Uygulamalarda yeterli seviyede değil geliştirilmesi gerekmektedir.”*

Üç denetçi ise üst yönetim ve üst yöneticilerin iç denetimi sahiplenmemesinden dolayı sıkıntıların yaşandığını ifade etmektedir:

*“Gelişime açıktır. Mevzuat açısından eksiklikler olmasa da uygulama birliği yoktur. Üst yöneticilerin inisiyatifine bırakılmamalıdır”.*

*“Türkiye’de iç denetim sürecinin işleyişi arzu edilen düzeyde değil. Genellikle çok başarılı denetim birimleri, ancak gelişme göstermesi gereken hususlar var. Bu hususların başında, iletişim problemlerinin yanında, üst yönetici tarafından dinlenilmemesi sorunu gelmektedir.”*

*“Bazı kurumlarda iyi ve bazı kurumlarda üst yönetim sahiplenmediği takdirde kuruma değer sağlamıyor, Genel olarak baktığımız zaman yeterince etkin değildir.”*

İki denetçi ise özel sektörle karşılaştırarak iç denetimin etkin işlemediği yönünde görüş bildirmiştir:

*“İç denetim özel sektör için uygulanabilir, kamu sektörü için uygulanamaz bir süreçtir. Bir denetim faaliyetinden fayda sağlanabilmesi için denetçi ve yönetim arasında amaç birliği bulunması gerekmektedir. Özel sektörde hem yönetimin hem de denetçilerin nihai amacı kar maksimizasyonudur. Kamu sektöründe iç denetçilerin amacı kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasıdır. Pek, i kamu üst yöneticilerinin amacı nedir?”*

*“Kamu sektöründe zayıf değerlendiriyorum ama özel sektörde farklıdır. Siyasi olarak kamuda devletin en üst organından yetkilendirilmesi lazım*

*çünkü zaten kamuda iç denetimin kamuda uygulanması yasal zorunluluktur. Etkinlik ve verimlilik açısından kurumdan kuruma değişiyor, ama iç denetimin gerçek anlamda etkin ve verimli olduğu söylenemez.”*

İki denetçi ise iç denetimle ilgili ilerleme değil gerileme yaşandığını belirtmektedir:

*“Başlangıç itibariyle güzel bir ivme ile devam etmekteyken son beş yıl içerisinde süreç tıkanmalarla karşı karşıya”.*

*“İç denetim sürecinde önemli sorunlar yaşanmaktadır. 11 yıldır kamuda iç denetim yapılmasına rağmen iç denetim kamuda halen kabul görmemiştir. 11 yıllık yaşanan bu süreçte ilk yıllara göre gelişme değil, gerileme yaşanmıştır”.*

Alınan yanıtlardan Türkiye’de iç denetim sürecinin işleyişinin olumlu değerlendirilmediği, süreçte sorunlar ve takınmaların olduğu görülmektedir. Bu sorunların başında teftiş kurumlarının ve iç denetçilerin benzer görevleri ifa etmeleri, üst yönetimin iç denetimi sahiplenmemesi ve kamuda iç denetimin kabul görmemesi gelmektedir.

### **3.5.2.8. İç Denetim Sürecinde Karşılaşılan Sorunlara Dair Bulgular**

Araştırmaya katılan iç denetçilere “*İç denetim sürecinde yaşadığınız sorunlar var mı? Varsa nelerdir?*” sorusu yöneltilmiştir. Denetçilerden 3’ü herhangi bir sorun olmadığını belirtirken, 8’i bazı sorunlar olduğunu ifade etmiştir. İç denetimle teftiş farkının anlaşılmamış olmasından ve klasik teftiş anlayışından kaynaklanan sıkıntı olduğunu belirten iç denetçi görüşünü şu şekilde aktarmıştır:

*“İç denetiminin teftişle olan ayrımının yapılmaması, standartların tam anlaşılmması, mesleki bağımsızlığın tam anlamıyla oturmaması, denetim olgunluğunun gelişmemesi”.*

*“Denetlenen birimlerin klasik teftiş anlayışı ile iç denetime yaklaşımları, uygulamalar karşısında zaman zaman savunma moduna geçerek hareket etmeleri”.*

İki denetçi ise üst yönetimin iç denetimi sahiplenmemesinden kaynaklanan sorunların olduğunu ifade etmiştir:

*“Üst yönetimin sahiplenmemesi, kaynak kısıtlamaları (iç denetimlerin bir harcama yetkilisi gibi bir başkanlık oluşturması gerekir. Motivasyon: üst yönetim tarafından teşvik edilmemesi.”*

*“Üst yöneticiler iç denetimin öneminin ve kamu, idaresi için gerekliliğinin farkında değiller. Kamu idaresinde genel olarak kamu kaynaklarının kullanımı konusunda önemli bir zaf yaşıyor. Temel problem bu kendi kaynağını kullanırken gösterdiği hassasiyeti kamu kaynağını kullanırken göstermiyor.”*

Bir denetçi ise kurumsal farkındalığın oluşmamış olmasının ve iç denetçilerin görevleriyle ilgili yeterli bilgiye sahip olmadıklarını belirtirken, iç denetimle ilgili geri dönük alınmamasını sorun olarak dile getirmiştir:

*“İç denetim konusunda kurumsal farkındalığın bulunmaması, yönetim kademesinin iç denetçilerin görevleri ve yetkileri konusunda yeterli bilgiye sahip olmamaları, iç denetçilerin hiyerarşik yeri ile ilgili bilgi sahibi olmamaları, zaman zaman kurum dışından biri miş gibi davranılması, yapılan tespitler konusunda yeterli aksiyon alınmaması.”*

Sorun yaşadığını belirten bir diğer denetçi, iç denetçi atamalarının üst yönetici onayıyla gerçekleşmesini sorun olarak ifade ederken, bir diğer denetçi ise iç denetime karşı önyargılı yaklaşıldığını belirtmiştir:

*“Türk kamu kurumlarında tahsis edilmiş iç denetçi ataması üst yönetici onayına değil, belki bir sınavla yapılması daha uygun olacaktır.”*

*“Denetlenen birimlerin zaman zaman iç denetime karşı önyargılı ve peşin fikirlerle yargılanma bakışları var.”*

Denetçilerden alınan yanıtlar bütünsel olarak değerlendirildiğinde, iç denetim sürecinde iç denetçiler önemli sorunlarla karşılaşmaktadırlar. Bu sorunların başında iç denetim, teftiş farklılığının belirlenmemiş olması, üst yönetimin iç denetimi sahiplenmemesi, iç



denetimle ilgili kurumsal farkındalığın oluşmamış olması ve iç denetçi atamalarının kurum üst yöneticisi tarafından gerçekleştiriliyor olması gelmektedir.

### 3.5.2.9. İç Denetimin Etkinliğinin Ölçülmesine Dair Bulgular

Araştırmaya katılan iç denetçilere “İç denetimin etkinliğini ölçmeye dönük uygulamanız var mıdır? Varsa nasıl yararlanıyorsunuz?” sorusu yöneltilmiştir. Denetçilerden 3’ü iç denetimin etkinliğini ölçmeye dönük uygulama olmadığını belirtirken, 8’i farklı uygulamalardan bahsetmektedir.

*“İç denetim faaliyetleri iç ve dış değerlendirmeler suretiyle etkinliği ölçülmektedir.”*

*“İç denetim faaliyetleri iç ve dış değerlendirmeler ve kalite güvence sistemlerine göre değerlendirilmektedir.”*

*“Sürekli mesleki gelişim ve kalite güvence programları mevcuttur ve aktif olarak kullanılmaktadır.”*

*“Geri bildirimler, gözlem, izleme, kamu iç denetim güvence ve geliştirme çalışmaları”*

*“Denetim sonrası birime gönderilen değerlendirme formu var.”*

*“Öz değerlendirme var ve anket üzerinden değerlendiriliyor. Üst yönetim tarafından değerlendirilmektedir. IDDK tarafından da beş yılda bir değerlendirilmektedir.”*

*“Denetleme birimlerinden geri bildirim olarak ve iç değerlendirme çalışması yaptırarak.”*

*“İç denetimin etkinliğini ölçmesi için uygulamamız var ve her denetim sonucunda kendimizi ölçüyoruz ve birde yılda bir kez değerlendiriyoruz. Ayrıca denetim birim başkanı her denetimden sonra denetimi gözden geçiriyor (Raporu gözden geçirme, kontrol listesi). Diğer birimlerle olan yaptığımız işlerde, onlara sağladığımız katkılarda yeterince etkinmiyiz değil miyiz kendi durumumuzu anket üzerinde değerlendiriyoruz.”*

Alınan yanıtlardan iç denetimin etkinliğini ölçmeye yönelik farklı etkinlikler yapılarak iç denetimin etkinliğinin ölçülmeye çalışıldığı görülmektedir. Anca iç denetimin etkinliğinin ölçülmesinde bir standart oluşmamıştır. Her denetçi veya kurum kendi bünyesinde farklı uygulamalarla etkinlik ölçmeye çalıştıkları, ya da denetçilerin bu konuda bilgilerinin yetersiz olduğu ortaya çıkmaktadır.

### **3.5.2.10. İç Denetimin Daha Etkin Hale Getirilmesine Yönelik Bulgular**

Araştırmaya katılan iç denetçilere “İç denetimin daha etkin hale getirilmesi için neler yapılabilir?” sorusu yöneltilmiştir. Denetçilerden iç denetimin daha etkin hale getirilmesine yönelik farklı yanıtlar alınmıştır. Üç denetçi teftiş ve iç denetim çakışmalarının ortadan kaldırılmasına yönelik görüş bildirmiştir:

*“İç denetim kamu idarelerinde fiilen yürütülmesine rağmen, tüm kuruluşların teşkilat, kanun ya da düzenlemelerinde yer almamaktadır. Teftiş birimleri ile olan görev çakışmalarının yasal düzenleme ile ortadan kaldırılması.”*

*“İç Denetim, kamu idarelerinde fiilen yürütülmesine rağmen, tüm kuruluşların teşkilat kanun ya da düzenlemelerinde yer almamaktadır. Teftiş birimleri ile olan görev çakışmalarının yasal düzenleme ile ortadan kaldırılması. Teftiş kurulları kaldırılmalıdır.”*

*“Öncelikle bütün teftiş kurumlarının kapatılması, kamu kuruluşlarında iç denetçi sayılarının artırılması, kamu personeline kamu iç denetçilerin faaliyetleri hakkında ulusal düzeyde bilgilendirme yapılması ve iç denetçilerin görev ve sorumluluklarının üretilmesi.”*

Üç iç denetçi ise bağımsızlıkla ilgili sorunların kaldırıldığında iç denetimin daha etkin işleyeceği yönünde görüş bildirmiştir:

*“Tam bağımsız olması, Bir merkeze bağımlı olmalı, yeterince bütçesi olmalı.”*

*“İç denetimin bağlı olduğu İDDK'nın daha bağımsız bir yapıya kavuşturularak üst bir kimlik kazanması ve eğitime ağırlık verilmesi, yardımcılık statüsü ile iç denetçi yetiştirilmesi vb.”*

*“İç denetim genel yapıdan bağımsız düşünülemez, Aslında iç denetimin sorunları diye bir şey söylemek yerine genel olarak kamunun sorunlarını söylemek, vurgulamak gerekir. Kamuda yönetim sorunları yaşandığı için iç denetim verimli değil. Yoksa tek başına iç denetimi değerlendirsek asıl büyük sorunu gözardı yaparız. İç denetimin de tabiki sorunları var. Ancak temel problem, kök neden kamu idaresinin bakış açısı, yönetim sistemi ve yönetim.”*

Bir denetçi denetim olgunluğunun artırılmasını vurgulayarak yine bağımsızlığın garanti altına alınmasını ve denetçi yeterliklerinin artırılması yönünde görüş bildirmiştir:

*“Denetim olgunluğunun artırılması. Bağımsızlığın garanti altına alınması, Denetçilerdeki yeterliklerin artırılması gerekir.”*

Bir denetçi iç denetimin üstlendiği rolün daha anlaşılır hale getirilmesi yönünde görüş bildirmiştir:

*“İç denetimin rolü daha açık ve anlaşılabilir bir dilde anlatılmalıdır.”*

Bir denetçi iç denetimin üst yönetim tarafından sahiplenilmesi yönünde görüş bildirmiştir:

*“Üst yöneticilerin daha çok sahiplenmesi gerekir.”*

Bir denetçi ise iç denetimin yapısal sorunlarına vurgu yaparak, şu görüşü paylaşmıştır:

*“Bu konu iç denetimin yapısal sorunlarıyla ilgili. İç denetimin merkezde toplanması, tüm iç denetçileri tek merkezden denetlenecek kamu kurumlarına yapılacak görevlendirmeler ile gönderilmeleri gerekmektedir. Denetlenen kurumun personeli olarak faaliyet sürdürmek yapılan denetimin üst yönetici üstündeki etkisini azaltmaktadır.”*

Diğer bir denetçi ise konu ile ilgili uluslararası iletişim ve işbirliğine vurgu yapmıştır:

*“Daha iyi bir şekilde uluslararası kurumlarla iletişim düzenlenmeli, iç denetçiler uluslararası düzeyde bilgi ve tecrübelerini birbirleriyle paylaşması*

*gerekıyor. Kamu yöneticilerinin iç denetime bakışlarının daha olumlu olmasına yönelik eğitilmeleri gerekiyor.”*

İç denetçilerden alınan yanıtlara göre iç denetimin daha etkin hale getirilmesi için başta teftiş kurullarının kaldırılarak, iç denetim ve teftiş çakışmalarının kaldırılması gerektiği, iç denetimin bağımsızlığının garanti altına alınmasına yönelik çalışmaların yapılması, iç denetçi sayılarının artırılması, iç denetimin tek merkezde toplanması ve uluslararası kuruluşlarla ve iç denetçiler arasında iletişim ağı kurularak bilgi paylaşımı yapılırsa iç denetim daha etkin hale geleceği ortaya çıkmaktadır.

### **3.5.2.11. İç denetimle İlgili Diğer Bulgular**

Araştırmaya katılan iç denetçilere “İç denetimle ilgili yukarıda yöneltilen sorular dışında eklemek istediğiniz düşünce ve görüşleriniz varsa paylaşır mısınız?” sorusu yöneltilmiştir. Denetçilerden sadece 3 tanesinden yanıt alınabilmiştir. Bu yanıtlar şunlardır:

*“Denetimsiz icraat olmaz. Denetim şart. “*

*“Sistemin yaşadığı sorunlar: Kamu bütünüyle ele alınmalı sadece iç denetim değil, iç denetimde kamu idaresi içinde benzer sorunları yaşıyor.”*

*“Üniversitelerin iç denetim konusuna eğitim olarak daha fazla ağırlık vermeleri ve ihtisaslaşmasına katkı sağlamaları.”*

Alınan yanıtlardan denetimin kamu idarelerinin işleyişi için gereklilik olduğu, sadece iç denetim olarak değil, kamuda yaşanan sorunların bütünsel bir bakış açısıyla ele alınması gerektiği ve iç denetim konusuna üniversitelerin ağırlık vererek, konu ile ilgili profesyonel denetçilerin yetişmelerinin sağlanması gerektiği ortaya çıkmıştır.

## SONUÇ

Yaşanan hızlı gelişim ve değişimlerden kamu yönetimi alanı da etkilenmekte ve bu doğrultuda kamu yönetiminde de çeşitli değişim ve dönüşümler yaşanmaktadır. Yaşanan gelişim ve değişimlerin paralelinde, bireylerin istek ve beklentileri farklılaşmakta, kalite standartları yükselmekte ve kamu hizmetlerinden alınan hizmetler de kalite beklentisi artmaktadır. Kaliteli kamu hizmetlerinin sunumu; şeffaf ve hesap verebilir bir kamu yönetimi ile mümkündür, bu da ancak yapılan faaliyetlerin etkin bir şekilde denetimi ile mümkün olabilir. Geçmişten günümüze gelen kamu yönetiminde denetim anlayışı, 1970'li yıllardan sonra dünyada kabul gören yeni kamu yönetimi anlayışı çerçevesince şekillenmiş ve başta gelişmiş ülkeler olmak üzere kamu yönetiminde iç denetim olarak yaygınlaşmaya başlamıştır.

Türkiye'de iç denetim, yeni kamu yönetimi anlayışı çerçevesince ve Avrupa Birliği'ne uyum sürecinde ele alınarak, 2003 yılında 5018 sayılı Kanun ile kamu kurumlarında uygulanmaya başlamıştır. Ancak uygulamanın yeni olması, kamu kurumlarınca tam anlamıyla anlaşılmamış olması, dışardan yapılan teftişlerle karıştırılması vb. sorunların olduğu kamuoyunda yer almıştır. İç denetimle ilgili akademik makaleler yazılmakta, üniversitelerde tezler hazırlanarak yaşanan sorunlar belirlenmeye çalışılmakta, daha etkin hale getirilmesi yönünde uygulamalar yapılmaktadır.

Bu araştırmada da iç denetimin etkinliği; iç denetimi yapan iç denetçilerin görüşleri doğrultusunda incelenmiştir. Araştırma, Kocaeli ve Sakarya illerinde kamu kurumlarında görev yapan 11 denetçi üzerinde gerçekleştirilmiştir. Araştırmada öncelikle iç denetçilere 5018 sayılı Kanunun iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesi ve uygulanması açısından ne durumda olduğu sorgulanmıştır. Alınan yanıtlardan Kanunun yürütülmesi ve uygulanmasının kurumdan kuruma değiştiği iç denetçilerin verdiği farklı yanıtlardan ortaya çıkmıştır. 11 iç denetçiden 6'sı kanunun yürütülmesinde ve uygulanmasında bir sıkıntı olmadığını ifade ederken, diğer 5 denetçinin 3'ü üst yönetimin desteklememesi, kamu kurumlarının kendi yapısal sorunları ve iç denetimin teftişle karıştırılmasından dolayı sıkıntılar yaşadıklarını ifade etmişlerdir.

İç denetçilere bağımsız denetim nedir, bu konuda yasal veya uygulama açısından karşılaştıkları sorunların olup olmadığı sorulmuş, bağımsız denetime ilişkin genellikle,

denetim yapan kişinin denetim sırasında herhangi bir müdahaleye maruz kalmadan işlerini tamamlayabilmesidir, yanıtı alınmış, ancak 4 iç denetçi dışında kalan 7 iç denetçi bağımsızlıkla ilgili bazı sorunlarının olduklarını belirtmişlerdir. Bağımsızlıkla ilgili yaşanan sorunların başında; iç denetçilerin çalıştıkları kurumu denetliyor olmaları, kurumda görev yapan amirlerin kurum çalışanı olarak iç denetçilere gerekli evrakları teslim etmemesi ve personel görüşmelerinin kısıtlanması, iç denetçi denetimle ilgili verilen raporların ciddiye alınmaması gelmektedir.

Araştırmaya katılan iç denetçilerin tamamının ortak noktada bulunduğu konu Türkiye’de iç denetimin yasal açıdan uluslararası standartlara uygun olduğudur. Ancak iç denetimin yerinin kurumların teşkilat yapıları içerisinde belirtilmesi noktasında ve üst yönetimin sahiplenmemesinden kaynaklı bir takım sorunlarla karşı karşıya olduğu söylenebilir.

İç denetime kurum içinde bakış açısı nedir sorusu yöneltilmiş, alınan yanıtlardan, iç denetime olumlu bakılmadığı, ancak son dönemde olumlu olma yönünde gelişme kaydedildiği belirlenmiştir. İç denetim, kurum içi işleyişi aksatan bir uygulama gibi algılandığı, farkındalığın oluşmamış olması, iç denetime olumlu bakılmamasında etken olduğu söylenebilir.

Üst yönetimin iç denetim raporlarını nasıl karşıladığına dair yöneltilen soruya 8 iç denetçi olumlu yanıt verirken, 3 iç denetçi olumsuz görüş bildirmiştir. Alınan yanıtlardan iç denetçinin hazırladığı raporlara her kurum üst yönetiminin aynı şekilde yaklaşmadığı, genel anlamda olumlu bakılarak önemli bulunduğu, fakat bazı kurumlarda gereken önemin verilmediği ve geri bildirimlerin yapılmadığı ortaya çıkmıştır.

Araştırmada genel olarak iç denetimin kurum dışı yapılan denetimlerle çakışmadığı, teftişlerle çakışma yaşadığını belirten tek iç denetçinin yanıtından ortaya çıkmıştır. Ancak iç çakışma olma ihtimalinin yüksek olduğu yönünde bulgulara ulaşılmıştır. İç denetçilere daha sonra yöneltilen iç denetim sürecinin işleyişini değerlendirmelerine yönelik sorudan alınan yanıtlarda teftiş ve iç denetimin görev ve yetki alanlarının net olarak belirlenmesi, teftiş kurullarının kalkması gerektiği üzerinde vurgular yapılmıştır. İç denetim sürecinin işleyiş sürecinde 11 iç denetçinin 10’u etkin işlemediği yönünde görüş bildirmişlerdir. Özellikle üst yönetimin sahiplenmemesi, iç denetimin özel sektörde uygulandığı gibi

kamuda uygulanamayacağı ve kamu sektöründe iç denetimin tam anlamıyla kabul görmemesinden dolayı etkin bir şekilde iç denetim sürecinin işlemediği öne sürülmüştür.

Araştırmaya katılan 11 iç denetçiden 3'ü dışında kalan 8'i iç denetim sürecinde sorunlarla karşılaştıklarını belirtmişlerdir. Bu sorunların başında iç denetim ve teftiş ayrımının tam anlamıyla yapılmamış olması, denetim olgunluğunun gelişmemiş olması, üst yöneticilerin, iç denetimi sahiplenmemeleri, iç denetçilerin görevleriyle ilgili yetersizlikleri, yapılan denetimlerle ilgili geri dönütlerin alınmaması, iç denetçi atamalarının üst yöneticinin onayından geçmesi gelmektedir.

İç denetimin etkinliğinin ölçülmesi yönünde de farklı uygulamalar ve sorunlar olduğu iç denetçilerden alınan yanıtlardan ortaya çıkmıştır, 3 iç denetçi, iç denetimin etkinliğini ölçmeye yönelik hiçbir uygulamalarının olmadığını belirtirken, 8 iç denetçi farklı uygulamalardan bahsetmişlerdir. İç denetimin etkinliğinin ölçülmesinde bir standart bulunmamaktadır. Her denetçi veya kurum kendi bünyesinde farklı uygulamalarla etkinlik ölçmeye çalıştıkları ortaya çıkmıştır.

Araştırmada iç denetçilere iç denetimin daha etkin hale getirilmesi için neler yapılabileceği sorulmuş alınan yanıtlardan, iç denetimin daha etkin hale getirilmesi için başta teftiş kurullarının kaldırılarak, iç denetim ve teftiş çakışmalarının kaldırılması, iç denetimin bağımsızlığının garanti altına alınmasına yönelik çalışmaların yapılması, iç denetçi sayılarının artırılması, iç denetimin tek merkezde toplanması ve uluslararası kuruluşlarla ve iç denetçiler arasında iletişim ağı kurularak bilgi paylaşımının yapıldığı takdirde iç denetimin daha etkin bir hale geleceği ortaya çıkmıştır.

Katılımcılara iç denetimle ilgili eklemek istedikleri görüşleri sorulmuş, sadece 3 iç denetçiden yanıt alınmıştır. Alınan yanıtlar; iç denetimin kamu idarelerinin işleyişi için gereklilik olduğu, sadece iç denetim olarak değil, kamuda yaşanan sorunların bütünsel bir bakış açısıyla ele alınması gerektiği ve iç denetim konusuna üniversitelerin ağırlık vererek, konu ile ilgili profesyonel denetçilerin yetişmelerinin sağlanması gerektiği yönünde görüşler alınmıştır.

Sonuç olarak bakıldığında; Türkiye'de iç denetim kamu kurumlarında tam anlamıyla oturmamıştır. Uluslararası standartlar benimsenmiş, gerekli yasal düzenlemelerde

yapılmıştır. Ancak uygulama açısından önemli sorunlar bulunmaktadır. İç denetim uygulamaları kurumdan kuruma farklılık göstermektedir.

Araştırmadan çıkan sonuçlar doğrultusunda aşağıdaki öneriler getirilmiştir:

- Türkiye’de iç denetimin olgunlaşması ve etkin bir şekilde işlemesi için, öncelikle kamu kurum yöneticilerine iç denetim ve iç denetçilerin görev ve yetkilerine yönelik eğitimler verilmeli, iç denetim uygulamalarına üst yönetimin sahip çıkması sağlanmalıdır.
- İç denetime kurum içinde daha olumlu yaklaşılmasına yönelik çalışmalarda yapılmalı, denetimin kurumun ve çalışanların etkinlik ve verimliliğini artırmaya katkı sağladığı tüm çalışanlara ilgili eğitim, etkinlik vb. uygulamalarla belirtilmelidir.
- İç denetim ve teftiş uygulamalarının çakışmamasına yönelik ilgili mevzuatta düzenlemeler yapılarak, iki uygulama arasındaki farklılıklar net olarak belirlenmeli, konu hakkında kamu kurumu üst yöneticileri de bilgilendirilmelidir.
- İç denetçilerin, görevlerini yaparken, bağımsız kalmaları, herhangi bir müdahaleyle karşılaşmamaları, istenen belgelerin ve çalışanlarla yapılacak görüşmelerin üst yönetim tarafından sağlanması gerekmektedir.
- İç denetçilerin bilgi ve tecrübelerini aktarabilecekleri, karşılaştıkları sorunları paylaşarak, çözüme kavuşturmada fikir alışverişi yapabilecekleri, iletişim platformları düzenlenebilir.
- İç denetçiliğin meslek olarak kurumsallaşması için, üniversitelerde ihtisas alanları oluşturulmalıdır.
- Bu araştırma sadece Kocaeli ve Sakarya’da görev yapan 11 iç denetçinin görüşleri ile sınırlıdır. Daha genel verilere ulaşmak için farklı illerde kamu kurumlarında görev yapan iç denetçiler üzerinde araştırmalar yapılabilir.



## KAYNAKÇA

- Ahmad, H. N., Othman, R., Othaman R. and Jusoff, K. (2009). The Effectiveness of Internal Audit in Malaysian Public Sector. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 5(9), 53-62.
- Akbulut, Ö., Özgen, H.M., Fındık, D., Seymenoğlu, Ö., ve Almış, O. (2012). Türk Kamu Yönetiminde Teftiş ve İç Denetim, Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü, No:364, Ankara.
- Aksoy, M. (2008), Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara.
- Allegrini, M., D'Onza, G., Paape, L., Melville, R., Sarens, G. (2006). The European Literature Review on Internal Auditing. *Managerial Auditing Journal*, 21 (8), 845-853.
- Altunışık, R., Çoşkun, R., Yıldırım, E. ve Bayraktaroğlu, S. (2010). Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri. 6.Baskı, Sakarya: Sakarya Kitabevi.
- Aslan, B. (2010). Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim. *Sayıştay Dergisi*, (77), 63-86.
- Başpınar, A. (2006). Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu. *Maliye Dergisi*, (151), 23-42.
- Bayrakçı, E. ve Demirel, A. (2017). İç Denetimin Yapısal ve İşlevsel Sorunlarının Türkiye'deki Üniversiteler Bağlamında Analizi. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 19 (33), 52-60.
- Bilge, S. vee Kiracı, M. (2010). Kamu Sektöründe İç Denetim ve İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler. (Kamu İç Denetçileri Üzerinde Bir Araştırma) Gazi Kitabevi, Ankara.
- Bozkurt, C. (2009). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun İç Kontrol Bağlamında Değerlendirilmesi. *Denetim Dergisi*, (3), 29-40.
- Chowdhury, R. R., Innes, J. And Kouhy, R. (2005). The Public Sector Audit Expectations Gap in Bangladesh. *Managerial Auditing Journal*, 20 (8), 893-908.
- Cohen, A. and Sayag, G. (2010). The Effectiveness Of Internal Auditing: an Empirical Examination of its Determinants in Israel Organisations. *Australian Accounting Review*, 20(3), 296-307.
- Çağlar, M. (2014). Konferans Konuşma Metni, Kamu İdarelerinde Daha Etkili Bir Yönetim İçin Nasıl Bir İç Denetim? Konferansı, TBMM, 29 Eylül.
- Çoban, M. C. ve Aydın, A. H. (2010). Kamu Yönetiminde İç Denetimin Kurumsal Gelişimi. İbrahim Ethem Taş ve Ahmet Hamdi Aydın (Ed.) Küreselleşme

Sürecinde Kamu Yönetiminde Eğitim ve Araştırma. KSÜ Yayınları, Kahramanmaraş.

Davies, M. (2009). Effective Working Relationship Between Audit Committees and Internal Audit- The Cornerstone Of Corporate Govaernance in Local Authoriteis, a Welsh Perspective. *Journal of Management and Governance*, 13 (1), 41-73.

Dewar, A. D. (1985). Value for Money Audit; The First 800 Years. *Public Finance and Accountancy*, August.

Diamond, J. (2002). The Role of Internal Audit in Government Financial Management: An International Perspective, IMF Working Paper: WP/02/94, Washington, D.C.

Doğmuş, M. D. (2010). Avrupa Birliği İç Denetim Sistemi, Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Araştırma ve İnceleme Serisi: 2. Ankara.

DPT (2006). Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu.

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

Ekici, B. (2005). Kamu Yönetiminde ve Yerel Yönetimlerde Yeniden Yapılanma Bağlamında Denetim. (Editör: Ahmet Nohutçu ve Asım Balcı). *Bilgi Çağında Türk Kamu Yönetimini Yeniden Yapılandırılması-I (1.Baskı)*, Beta Basım, İstanbul, ss. 57-94.

Erkan, M., Özdemir, S., Karakoç, M. (2010). Avrupa Birliği Sürecinde Kamuda İç Denetim: Pamukkale Üniversitesi Örneği. *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, X II (I), 85-109.

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

Gerekan, B. ve Pehlivan, A. (2009). Türkiye'deki Kamu Kurumlarında Kurulabilecek Denetim Komitelerinin Kamu İç Denetim Elemanlarının Bakış Açısıyla Değerlendirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 11(1), 123-148.

Gerekan, B. ve Pehlivan, A. (2010). Kamu iç Denetim Elemanlarının İş Tatmin Düzeylerinin Belirlemesine Yönelik Bir Araştırma. *Afyon Kocatepe Üniversitesi ĐĐBF Dergisi* 12(1), 29-54.

Gereken, 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), 1-17.

Global IIA Web Sitesi, (t.y.). About the IIA, <https://global.theiia.org/about/about-the-iiia/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx>, Erişim Tarihi, 19 Ağustos 2018.

- Goodwin, J. (2003). The relationship between the audit committee and the internal audit function: Evidence from Australia and New Zealand. *International Journal of Auditing*, 7, 263-278.
- Goodwin, J. (2004). A Comparison of Internal Audit in The Private and Public Sectors. *Managerial Auditing Journal*, 19(5), 640-50.
- Gönülaçar, Ş. (2007). İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler. *Mali Hukuk Dergisi*, (130), 20-27.
- Gönülaçar, Ş. (2008). İç Denetimin Bürokratik Serencamı. *Mali Hukuk Dergisi*, 135, 1-21.
- Gramling, A. A. and Myers, P.M. (2006), Internal Auditing's Role in ERM, *Internal Auditor*, pp. 52-62
- Güner, F. (2009). Kamu Yönetiminde İç Denetime Geçiş Süreci ve Karşılaşılan Sorunlar: Kamu İç Denetiminin Değişimi Üzerine Bir Araştırma. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18 (2), 209-227.
- Günerdem, D. E. (2004). AB Aday Ülkelerinin Kullanımı için Kamu Harcama Kontrol Sistemi (İngiltere Örneği). *Bütçe Dünyası Dergisi*, (18), 30-33.
- Güredin, E. (1994). *Denetim*. Beta Yayınları, İstanbul.
- Gürkan, N. Z. (2009). Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Gürkan, N.Z. (2005). İç Denetim. 2. Baskı, Maliye ve Bütçe Kontrolörleri Derneği Araştırma İnceleme Dizisi, Ankara.
- Holt, T. P. and DeZoort, T. (2009). The Effects Of Internal Audit Report Disclosure On Investor Confidence and Investment Decisions. *International Journal of Auditing*, 13(1), 61-77.
- <http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Duyurular/Dolu-BosKadroSayisi.pdf>. Erişim Tarihi: 15.04.2019.
- IIA (2015), Standards & Guidance-International Professional Practices Framework (IPPF)®, <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-InternalAuditing.aspx>, Erişim Tarihi: 01.11. 2018.
- IIA (2016). IIA Uluslararası İç Denetim Standartları, Uluslararası İç Denetim Enstitüsü. (The Institute of Internal Auditors Standards and Guidance), ABD.
- İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği (2005). *Resmî Gazete*, Sayı: 25960.

- İDDK (2018). 2017 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu. İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Ankara.
- İDKK (2009). 2008 Yılı Kamu İç Denetim Genel Durum Raporu, İDKK, Ankara.
- Kamu İç Denetçi Sertifikalarının Derecelendirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar (2012). Resmi Gazete. Sayı: 28207.
- Kamu İç Denetim Genel Tebliği (2013). Resmi Gazete, Sayı: 28623.
- Karaarslan E. (2006). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar, Ankara.
- Karabacak, S. (1999). Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İsveç Örneği. DPT Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, Finansman Dairesi, Ankara, ss. 48–49.
- Karcioğlu, R. ve Yanık, R. (2010). Uluslararası İç Denetim Standartları ve Türkiye'nin İlk 500 Büyük Sanayi Kuruluşunda Bir Uygulama. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 24(4), 229- 241.
- Kaval H. (2008). Muhasebe Denetimi. 4.Baskı, Gazi Kitabevi Yayınları, Ankara.
- Kepekçi, C. (2000). Bağımsız Denetim. 4. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- 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.
- Kiracı, M. ve Çorbacıoğlu, S. (2008). Kamu Bankalarında İç Denetimin Yeniden Yapılandırılması: Ziraat Bankası Teftiş Kurulunda Yaşanan Örgütsel, Teknik ve Kültürel Değişim. CÜ Sosyal Bilimler Dergisi, 32 (2), 331-349
- Kocael Y. (2010). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Ön Görülen İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi. Yüksek Lisans Tezi, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Koçak, S. Y. ve Kavaklıoğlu, T. (2010). İl Özel İdarelerinde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma. Sayıştay Dergisi (77), 119-148.
- Köse, H. Ö. (2007). Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim. 2.Baskı, T.C. Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara.
- Kubalı, D. (1998). Performans Denetimi; Kavram, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar. Sayıştay Cumhuriyetin 75. Yıldönümü Dizisi, Ankara.
- Kurnaz, N. ve Çetinoğlu, T. (2010). *İç Denetim Güncel Yaklaşımlar*. Umuttepe Yayınları, Kocaeli.

- Mallı, İ. (2013). Kamu Mali Yönetiminde İç Denetimin Önemi ve Farklı Ülkelerde Uygulanan İç Denetim Modellerinin Karşılaştırılması. Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Ankara.
- Mallı, İ. (2014). İç Denetimde Farklı Ülke Modelleri Bu Modellerin Üstünlük ve Zayıflıkları İle Ülkemizin İç Denetim Sistemiyle Karşılaştırılması. Denetişim, (14), 27-41.
- Memiş, M. Ü. (2007). Türkiye'deki İç Denetim Profiline İlişkin Bir Araştırma. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 16(1), 461-478.
- Memiş, M. Ü. (2010). Kamuda İç Denetçi İstihdam Süreci: İç Denetçi Adaylarının Eğitim Programlarının Değerlendirilmesi. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi 12(3), 183-211
- Mihret, D. G. and Woldeyohannis, G. Z. (2008). Value-added Role of Internal Audit: Ethiopian Case Study. Managerial Auditing Journal, 23(6), 567- 595.
- Moeller, R. (2005). Brink's Modern Internal Auting. Sixth Edition, John Wiley&Sons, Inc., USA.
- Munro, L. and Stewart, J. (2010). External Auditors' Reliance on Internal Audit: The Impact of Sourcing Arrangements and Consulting Activities. Accounting and Finance, 50(2), 371-387.
- Myers, P. M. and Gramling, A. A. (1997). The Perceived Benefits of Certified Internal Auditor Designation. Managerial Auditing Journal, 12(2), 70-79.
- Okur Y. (2007). Türkiye'de Kamu Denetimi; Değişim Süreci ve Performans Denetimi. Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- Özbek, Ç. (2012). İç Denetim: Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi, İç Kontrol. Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, Yayın No: 3, İstanbul.
- Özdemir, S. (2011). İç Denetim Etiği ve Kamu İç Denetçileri Tarafından Algılanışı. Akdeniz Üniversitesi Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 3 (2), 150-168.
- Özer, M. (1997)). Tek Düzen Muhasebe Sistemi Sermaye Piyasası Mevzuatı ve 3568 Sayılı Kanun Kapsamında Denetim 2, Özkan Matbaacılık, Ankara.
- Özer, M. A. (2010). Kuruluşlarda Süreç, Performans ve Risk Analizi/Yönetimi. Adalet Yayınevi, Ankara.
- Özeren, B. (2000). İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları. <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/aras08icdenetimstandart.pdf>, Erişim Tarihi: 14.09.2018.

- Özkan, Y. (2008). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında İç Denetimin Değerlendirilmesi ve Öneriler. Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Öztekin, A. (2005). Yönetim Bilimi. Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Pehlivanlı, D. (2010). Modern İç Denetim. Beta Yayınları, İstanbul.
- Pratley, A. (2004). Yönetim Kontrolü/ İç Kontrol” (çev. M. Sait Arcagök-Bahadır Yörük), Maliye Dergisi, (145),1-11.
- Pusula Bilgi Sistemi (t.y.). İç Denetimin Tarihçesi, Pamukkale Üniveristesi, Pusula Bilgi Sistemi, <http://www.pau.edu.tr/icdenetim/tr/sayfa/ic-denetim-tarihcesi>, Erişim Tarihi: 28.10.2018.
- Rahahleh, M. Y. (2010). Regulating the profession of internal auditing in Jordan. European Journal of Economics. Finance and Administrative Sciences, 20, 162-180.
- Sezer, F. (2012). İç Denetim Açısından Kamu Yönetiminde Şeffaflık ve Hesap Verilebilirlik. Denetişim (10), 75-80.
- Sharkansky, I. (1991). The Development of State Audit. State Audit and Accountability, State of Israel Comptroller’s Office, Jerusalem.
- Spraakman, G. (1985). Transaction Cost Economics: A Theory of Internal Audit. Managerial Auditing Journal, 17(7), 323-330.
- Şahin, E.A. (2011). İç Denetimin Kamu Mali Karar Alma Süreçlerine Etkisi. Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Tek, Z. ve Çetinkaya, E.M. (2004). İç Denetim. Bütçe. Dünya Dergisi, (20), 6. 16.
- Tekin, A. (2000). Teoride ve Türkiye’de Kamu Harcamalarının Denetimi. Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Toroslu, M. V. (2014). İç Kontrol ve İç Denetim. Vedat Kitapçılık. İstanbul:
- Tufan, M. ve Görün M. (2013). Türkiye’deki Kamu İç Denetim Sisteminin Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde İncelenmesi. Journal of Turkish Court Of Accounts, Sayıştay Dergisi (89), 115-139
- Türkyılmaz, A. (2011). Kamu Hizmetlerinin Sunumunda Vatandaş/Müşteri Odaklı Yaklaşım. Denetişim Dergisi, (11), 49-63.
- Unegbu, A. O. And Kida, M. I. (2011). Effectiveness Of İnternal Audit As İnstrument of Improving Public Sector Management. Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences, 2(4), 304-309.

- Uzun, A. K. (2009). Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve İç Denetim Yaklaşımı. Denetim Dergisi, (3), 59-65.
- Uzun, A. K. (2011). Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Denetim. Önce Kalite Dergisi, (151), 26-28.
- Uzun, F. (2007). İç Denetim ve Fransa Uygulaması. Yerel Yönetim Ve Denetim Dergisi, 12 (9), 31-44.
- Van Gansberghe, C. N. (2005). Internal Auditing in The Public Sector. Internal Auditor, 62(4), 69-73.
- Vijayakumar, A. N. and Nagaraja N. (2012a). Internal Control Systems: Effectiveness of Internal Audit in Risk Management at Public Sector Enterprises. BVIMR Management Edge, 5(1), 1-8.
- Waring, C. G. and Morgan, S. L. (2014). Gelişmekte Olan Ülkelerde Kamu Sektörü Performans Denetimi. H. Kırıl (Ed.) İç Denetim Yönetime Değer Katmak, İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları, Ankara, ss.471-504).
- Yereli, A.B. ve M. Ünal (2014). Yerel Yönetimlerde İç Denetim Sisteminin Yapısal Sorunları. M. Sakal, A. Kesik, T. Akdemir (Ed). Mali Yerinden Yönetim Teori, Kavramsal Açıklamalar ve Türkiye'ye İlişkin Değerlendirmeler. Nobel Akademik Yayıncılık, Nisan, Ankara, ss. 451-464.
- Yereli, A.B. ve Ünal, M. (2014). Yerel Yönetimlerde İç Denetim Sisteminin Yapısal Sorunları. M. Sakal, A. Kesik ve T. Akdemir (Ed.). Mali Yerinden Yönetim Teori, Kavramsal Açıklamalar ve Türkiye'ye İlişkin Değerlendirmeler. Nobel Akademik Yayıncılık. Ankara.
- Yılcı, M. (2006). İç Denetim. 2. Baskı, Nobel Yayınları, Eskişehir.
- Yıldırım A, Şimşek H. (2005). Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri. Ankara: Seçkin Yayın.
- Yörüker, S. (2003). Yeni Konseptler ve Gelişmeler Temelinde Kontrol ve Denetim Sistemlerimize İlişkin Bir Değerlendirme Sunum Metni. Kamu Mali Yönetim Reformu Arenası, Hilton Oteli, Ankara.
- Zain, M. M., Subramaniam, N. and Stewart, J. (2006). Internal Auditors' Assessment of Their Contribution to Financial Statement Audits: The Relation With Audit Committee and Internal Audit Function Characteristics. International Journal of Auditing, 10(1), 1-18.

## EKLER

### MÜLAKAT SORULARI

1. Yaşınız:
2. Eğitim durumunuz:
3. Cinsiyetiniz:
4. Kaç yıldır iç denetçilik yapıyorsunuz:
5. Hangi sertifikalara sahipsiniz?
6. 5018 sayılı kanuna göre iç denetim faaliyetlerini yürütüyorsunuz, kanunu uygulama açısından yaşadığınız sıkıntılar var mıdır? Varsa anlatır mısınız?
7. Sizce bağımsız denetim nedir? Bu konuda yasal ya da uygulamalar açısından sorunlarla karşılaşıyor musunuz?
8. Sizce Türkiye’de iç denetim yasal açıdan uluslararası, uluslararası standartlara göre uygun mudur?
9. Kurum içinde, iç denetime olan bakış açısı nedir?
10. Hazırladığınız iç denetim raporları, üst yönetim tarafından nasıl değerlendiriliyor?
11. Denetim faaliyetlerinizi yaparken, dış denetçilerim yaptıkları teftiş ile çakışmalar yaşıyor musunuz?
12. Türkiye’de genel anlamda iç denetim sürecinin işleyişini nasıl değerlendiriyorsunuz?
13. İç denetim sürecinde yaşadığınız sorunlar var mı? Varsa nelerdir?
14. İç denetimin etkinliğini ölçmeye dönük bir uygulamanız var mıdır? Varsa nasıl yararlanıyorsunuz?
15. İç denetimin etkin hale getirilmesi için neler yapılabilir?
16. İç denetimle ilgili yukarıda yöneltilen sorunlar dışında eklemek istediğiniz düşünce ve görüşleriniz varsa paylaşır mısınız?



## ÖZGEÇMİŞ

Ahmad Farid HAMIDI, 1989 yılında Afganistan'ın Samangan ilinde doğdu. İlk, orta ve lise eğitimini Aybak lisesinde tamamladı. 2007 yılında Mevlana Celaluttin Mohammed e Balkhi Özel üniversitesi Hukuk ve Siyaset Bilimleri fakültesine başladı ve 2011 yılında mezun oldu. 2012-2015 yıllarında Afganistan Bağımsız Avukatlar Derneği üyesi olarak faaliyet etti. 2016 yılında Sakarya üniversitesi sosyal bilimler enstitüsü siyaset ve kamu yönetimi anabilim dalında yüksek lisans eğitimine başladı.

