



**T.C.
NEVŞEHİR HACI BEKTAŞ VELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**2008-2017 YILLARI ARASI KAMU İÇ DENETİM GENEL
RAPORLARININ ANALİZİ**

Yüksek Lisans Tezi

Leyla ESEN

Danışman

Doç. Dr. Şükran GÜNGÖR TANÇ

Nevşehir

Ağustos, 2019

BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK

Bu çalışmadaki tüm bilgilerin, akademik ve etik kurallara uygun bir şekilde elde edildiğini beyan ederim. Aynı zamanda bu kural ve davranışların gerektirdiği gibi, bu çalışmanın özünde olmayan tüm materyal ve sonuçları tam olarak aktardığımı ve referans gösterdiğimi belirtirim.



Tezi Hazırlayan

Leyla ESEN

TEZ YAZIM KILAVUZUNA UYGUNLUK

“2008-2017 Yılları Arası Kamu İç Denetim Genel Raporlarının Analizi” adlı Yüksek Lisans tezi, Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Tez Yazım Kılavuzu’na uygun olarak hazırlanmıştır.



Tezi Hazırlayan
Leyla ESEN



Tez Danışmanı
Doç. Dr. Şükran GÜNGÖR TANÇ



İşletme Ana Bilim Dalı Başkanı
Prof. Dr. Şevki ÖZGENER

KABUL VE ONAY SAYFASI

Doç. Dr. Şükran GÜNGÖR TANÇ danışmanlığında Leyla ESEN tarafından hazırlanan “2008-2017 Yılları Arası Kamu İç Denetim Genel Raporlarının Analizi” adlı bu çalışma, jürimiz tarafından Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

20.08.2019

İMZA

Jüri

Danışman : Doç. Dr. Şükran GÜNGÖR TANÇ

Üye : Prof. Dr. Ali AYACIÖZ

Üye : Doç. Dr. Ahmet TANÇ



ONAY

Bu tezin kabulü Enstitü Yönetim Kurulunun 20/09/2019 tarih ve 2019.32.969 sayılı Kararı ile onaylanmıştır.

20.09.2019
N. Aktepe
Doç. Dr. Vedat AKTEPE
Enstitü Müdürü

TEŞEKKÜR

Yüksek lisans eğitiminde ve tez sürecimde desteğini esirgemeyen, bu sürecin tamamlanmasında beni gayretlendiren değerli danışmanım Doç. Dr. Şükran Güngör Tanç'a, tezime sunduğu çok değerli katkılarından dolayı kıymetli hocam Prof. Dr. Şevki Özgener'e, tez konusu belirlenmesinde ve tez aşamasında katkısını hiçbir zaman esirgemeyen İç Denetçi Dr. Ali Erkan Barış'a, Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi akademik ve idari personeline, çok değerli Cihad, Derya, Erdi ve Tuğba'ya, sevgili aileme, değerli eşim Ersen'e, biricik oğlum Yiğit Alp'e ve bu sürece katkı sağlayan herkese teşekkürlerimi sunarım.

Nevşehir, 2019

Leyla ESEN

**2008-2017 YILLARI ARASI KAMU İÇ DENETİM GENEL
RAPORLARININ ANALİZİ**

Leyla ESEN
Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans, Ağustos 2019
Danışman: Doç. Dr. Şükran GÜNGÖR TANÇ

ÖZET

Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de kamu sektöründe uygulanan iç denetimin kaydettiği gelişimin hangi düzeyde olduğunu ortaya koymaktır. Çalışmada; İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından kamuoyuna açıklanan 2008-2017 yılları arası Kamu İç Denetim Genel Raporları (KİDGR), iç denetim performans bilgileri kısmında yer alan iç denetçi atamaları, sertifika dereceleri, eğitimleri, iç denetim kalite güvence değerlendirmeleri ve raporlamaları analiz edilmiştir. Çalışmada elde edilen bulgulara göre, iç denetçi kadro sayısı artırılmasına rağmen kamu kurumlarına yeterli sayıda iç denetçi atamasının yapılmadığı ve iç denetçi ataması konusunda mahalli idarelerin yetersiz kaldığı tespit edilmiştir. Ayrıca iç değerlendirme ve dış değerlendirme faaliyetine, kamu kurumlarında yeterince önem verilmediği tespit edilmiştir. Çalışmada, iç denetim rapor sayılarının artış gösterdiği, iç denetçi sertifika derecelendirmelerinin yapıldığı, farklı program ve yöntemlerle iç denetçilerin eğitime önem verildiği gözlenmiştir. Ayrıca çalışmada, tespit edilen sorunların çözümüne ve gelecekte benzer konularda yapılacak araştırmalara ilişkin birtakım öneriler sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: İç Denetim, Denetim, Kamu İç Denetim Raporları

**THE ANALYSIS OF THE PUBLIC INTERNAL AUDIT REPORTS
BETWEEN 2008-2017**

Leyla ESEN
Nevşehir Hacı Bektaş Veli University, Institute of Social Sciences
Business Administration, M.B.A. August 2019
Supervisor: Assoc. Dr. Şükran GÜNGÖR TANÇ

ABSTRACT

This study aims to reveal the development level of the internal auditing implemented in the public sector in Turkey. In the study; Public Reports (KİDGR) for the between 2008-2017 announced to the public by the Internal Audit Coordination Board (İDKK), internal auditor appointments, certificate grades training internal audit quality assurance evaluations and reporting in the internal audit performance information section were analysed. According to the findings of the study, although the number of the internal auditor staff has been increased, it has been determined that not enough internal auditor appointments have been made to public institutions and that local administrations are in adequate in the appointment of the internal auditor. Also, it was found that internal and external evaluation activities were not given sufficient importance in the public institutions. In the study, it was observed that the number of the internal audit reports increased, internal auditor certification ratings were made, and the training of the internal auditors was given importance with the different programs and methods. Besides, in the study, several suggestions have been made regarding the solution of the problems identified and the future researchers on similar subjects.

Key Words: Internal Auditing, Auditing, Public Internal Auditing Reports

İÇİNDEKİLER

BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK	ii
TEZ YAZIM KILAVUZUNA UYGUNLUK	iii
KABUL VE ONAY SAYFASI	iv
TEŞEKKÜR	v
ÖZET	vi
ABSTRACT	vii
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR LİSTESİ	xii
TABLolar LİSTESİ	xiv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM VE İÇ DENETİMİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

1.1. DENETİMİN TANIMI	4
1.2. DENETİMİN ÖNEMİ VE AMACI	6
1.3. DENETİM TÜRLERİ	7
1.4. İÇ DENETİM KAVRAMI VE GELİŞİMİ	9
1.5. İÇ DENETİMİN TANIMI	10
1.6. İÇ DENETİMİN AMACI	11
1.7. İÇ DENETİMİN KAPSAMI	13
1.8. İÇ DENETİM TÜRLERİ	14

1.8.1. Mali Denetim	14
1.8.2. Uygunluk Denetimi	15
1.8.3. Faaliyet Denetimi	15
1.8.4. Sistem Denetimi	16
1.8.5. Bilgi Teknolojileri Denetimi	16
1.9. ULUSLARARASI İÇ DENETÇİLER ENSTİTÜSÜ	17
1.9.1. Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi	17
1.9.2. Mesleki Uygulama Çerçevesi Kapsamında Uluslararası İç Denetim Standartları	18
1.9.3. Etik Kuralları	19
1.10. AVRUPA İÇ DENETİM ENSTİTÜLERİ KONFEDERASYONU	20
1.11. TÜRKİYE İÇ DENETİM ENSTİTÜSÜ	21
1.12. İÇ DENETİMLE İLİŞKİLİ KAVRAMLAR	21
1.12.1. İç Denetim ve İç Kontrol	22
1.12.2. İç Denetim ve Risk Yönetimi	24
1.12.3. İç Denetim ve Yönetişim	27
1.12.4. İç Denetim ve Toplam Kalite Yönetimi	28
1.13. LİTERATÜR TARAMASI	29

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE KAMU YÖNETİMİNDE İÇ DENETİM

2.1. KAMU YÖNETİMİNDE İÇ DENETİMİN GELİŞİMİ	33
2.2. 5018 SAYILI KMYKK KAPSAMINDA İÇ DENETİM	35
2.2.1. İç Denetimin Tanımı	35

2.2.2. İç Denetçinin Görevleri	35
2.2.3. İç Denetçinin Nitelikleri ve Atanması	36
2.2.4. İç Denetim Koordinasyon Kurulu	37
2.3. İKİNCİL VE ÜÇÜNCÜL DÜZEY MEVZUAT KAPSAMINDA İÇ	
DENETİM.....	38
2.3.1. Kamu İç Denetçi Sertifikası.....	39
2.3.2. Sertifika Derecelendirilmesi	39
2.3.3. İç Denetçi Adaylarına ve İç Denetçilerine Verilen Eğitimler.....	40
2.3.4. İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı	41
2.3.4.1. İç Değerlendirmeler	42
2.3.4.2. Dış Değerlendirmeler.....	43
2.3.5. Raporlama	44

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

2008-2017 YILLARI ARASI KAMU İÇ DENETİM GENEL RAPORLARININ ANALİZİ

3.1. ÇALIŞMANIN AMACI VE ÖNEMİ	45
3.2. İÇ DENETÇİ ATAMALARI.....	47
3.2.1. Kamu Kurumlarında İç Denetçi Kadro Sayısı ve Fiilen Görev Yapan İç Denetçi Sayısı	47
3.2.2. İç Denetçi Ataması Yapan ve İç Denetçi Ataması Yapmayan Kamu Kurumları.....	50
3.2.3. Genel Bütçeli Kurumlarda 2008-2017 Yılları Arası İç Denetçi Ataması. 52	
3.2.4. Özel Bütçeli Kurumlarda 2008-2017 Yılları Arası İç Denetçi Ataması... 54	

3.2.5. SGK Bütçeli Kurumlarda 2008-2017 Yılları Arası İç Denetçi Ataması ..	55
3.2.6. Mahalli İdare Bütçeli Kurumlarda 2008-2017 Yılları Arası İç Denetçi Ataması	55
3.2.7. Tüm Kurumlarda 2008-2017 Yılları İç Denetçi Ataması	57
3.3.GÖREVDEN AYRILAN İÇ DENETÇİLER	57
3.4. İÇ DENETÇİ SERTİFİKA BİLGİLERİ.....	59
3.4.1. İç Denetçilerin Kamu İç Denetçi Sertifika Dereceleri	59
3.4.2. İç Denetçilerin Uluslararası Sertifikaları	61
3.5. RAPORLAMA.....	62
3.6. KALİTE GÜVENCE DEĞERLENDİRMELERİ	63
3.6.1. İç Değerlendirmeler	64
3.6.2. Dış Değerlendirmeler	67
3.7. EĞİTİM FAALİYETLERİ	68
3.7.1. İDKK 'nin Düzenlediği Eğitimler.....	68
3.7.1.1. Sertifika Eğitimleri	68
3.7.1.2. Hizmet İçi Eğitimler	69
3.7.1.3. Bilgi Sistemleri Eğitimi	70
3.7.1.4. Uluslararası Sertifika Eğitimleri	72
3.7.2. İç Denetim Birimlerince Düzenlenen veya Dışarıdan Sağlanan Eğitimler.....	72
SONUÇ	74
KAYNAKÇA	81
ÖZGEÇMİŞ	92

KISALTMALAR LİSTESİ

ABD: Amerika Birleşik Devletleri

CCSA: Kontrol Öz Değerlendirme Uzmanlığı Sertifikası (Certified Control Self Assessment)

CGAP: Uluslararası Kamu Denetçisi Sertifikası (Certified Government Auditing Professional)

CIA: Uluslararası İç Denetçi Sertifikası (Certified Internal Auditor)

CISA: İç Denetçi Bilgi Sistem Sertifikası (Certified Information System Auditor)

ECIIA: Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (European Confederation of Institutes of Internal Auditing)

Ed : Editör

EUCoA: Avrupa Birliği Denetim Komitesi

IIA: Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors)

INTOSAI: Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu (The International Organization of Supreme Audit Institutions)

İçDen: Kamu İç Denetim Yazılımı

İDKK: İç Denetim Koordinasyon Kurulu

İİBF: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

KHK: Kanun Hükmünde Kararname

KİDGR: Kamu İç Denetim Genel Raporu

KİT: Kamu İktisadi Teşebbüsü

KMYKK: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

SPK: Sermaye Piyasası Kurulu

SSK: Sosyal Sigortalar Kurumu

TİDE: Türkiye İç Denetim Enstitüsü

TKY: Toplam Kalite Yönetimi

UMUÇ: Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi

Vd: Ve Diğerleri



TABLolar LİSTESİ

Tablo 3.1: 2008-2017 Yılları Arası İç Denetçi Atama Bilgileri	48
Tablo 3.2: 2008-2017 Yılları Arası İç Denetçi Ataması Yapan ve İç Denetçi Ataması Yapmayan Kamu Kurumları	51
Tablo 3.3: 2008 ve 2017 Yılı İç Denetçi Ataması Yapan Kurum Sayısının Toplam Kadro Verilen Kurum Sayısına Oranı.....	52
Tablo 3.4: 2008-2017 Yılları Arası Görevden Ayrılan İç Denetçi Sayısı	58
Tablo 3.5: 2012-2017 Yılları Arası Fiilen Görev Yapan İç Denetçilerin Kamu İç Denetçi Sertifika Dereceleri	60
Tablo 3.6: 2014-2017 Yılları Arası Fiilen Görev Yapan İç Denetçilerin Uluslararası Sertifika Dereceleri	61
Tablo 3.7: 2008-2017 Yılları Arası İç Denetim, Danışmanlık ve İnceleme Rapor Sayıları	62
Tablo 3.8: İç Değerlendirme Yapan Kurum Sayısının İç Denetçi Ataması Yapan Kurum Sayısına Oranı.....	64
Tablo 3.9: 2008- 2017 Yılları Arası Verilen Hizmet İçi Eğitimler.....	69
Tablo 3.10: 2014-2017 Yılları Arası İçDen Eğitimleri.....	71

GİRİŞ

Küreselleşen dünyada meydana gelen sosyal ve ekonomik değişiklikler özel sektörde ve kamu sektöründe yönetim anlayışının değişmesine neden olmuştur. Bu süreçte kamu sektöründe, özel sektör yönetimi ve politikaları önem kazanarak reform sürecine girilmiş, geleneksel yönetim anlayışından modern yönetim anlayışına geçilmiştir. Türkiye’de geleneksel kamu yönetimi anlayışından modern yönetim anlayışına geçmek için birtakım çalışmalar yapılmıştır. 10.12.2003 tarihinde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) yasalaşmış ve 5018 sayılı KMYKK, kamu mali yönetim ve denetim sistemimizdeki en köklü değişiklik olarak kamu yönetiminde yerini almıştır. Bu Kanunla, modern yönetim ve denetim anlayışının gerektirdiği hesap verebilirlik, mali saydamlık, mali disiplin, stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme, iç kontrol ve iç denetim kavramları ortaya çıkmıştır. Bu süreç sonrası Türkiye’de, kamu yönetiminde iç denetim bütün organizasyonu kapsayacak şekilde yer almaya başlamıştır.

İç denetim, organizasyonun gerçekleştirmiş olduğu faaliyetleri incelemek suretiyle hatalı ve eksik noktaları belirleyerek bu durumu işbirliği içerisinde olduğu üst yönetime raporlayan, organizasyona değer katma amacıyla olan bir danışmanlık faaliyetidir (Sabuncu, 2018). İç denetim, mali bilgilerin düzgün şekilde üretilmesine muhasebe kayıtlarının uygun şekilde tutulmasına, varlıkların korunmasına, gerçekleştirilen faaliyetlerin riskli alanlarının belirlenmesi ve kontrolüne, olası hile ve yolsuzlukların tespitine, hatalı ve kötü niyetli işlemlere engel olunmasına, yönetimin belirlediği ilke ve kurallara uygunluk ile organizasyonun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olan çalışma, inceleme ve raporlama süreçlerini gerçekleştirmektedir (Kartal, 2013: 9). İç denetim faaliyetleri, organizasyona değer katarak organizasyonda gerçekleştirilen süreçlerin gelişmesine katkıda bulunmaktadır (Görmen, 2018: 247). İç denetim, organizasyonun amaçlarının gerçekleştirilmesinde yönetime yardımcı olan ve önemi her geçen gün artan bir fonksiyondur. Tüm dünyada kabul edilen etik kuralları ve standartları ile iç denetim

faaliyeti, organizasyon için ihtiyaçtır (Yurtsever, 2015: 101). İç denetimin suç arayıcı bir faaliyet olarak değil de yapıcı, yönlendirici, geliştirici faaliyet olarak organizasyona değer katması ve danışmanlık sağlaması iç denetimin farklılığını ortaya koymaktadır. Geleneksel denetim anlayışından farklı bu iç denetim uygulamaları, hesap verebilirlik, malî saydamlık ile kalkınma planları ve programlarında yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını sağlamak üzere, kamu yönetiminin yapısı ve işleyişini düzenleme amacına katkı sağlayacaktır.

5018 sayılı KMYKK' nin 67. maddesinde “*kamu idarelerinin iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Hazine ve Maliye Bakanına sunmak ve kamuoyuna açıklamak*” İDKK'nin görevleri arasında sayılmıştır (24/12/2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazete). Buna göre İDKK, her yıl KİDGR hazırlayarak kamuoyuna açıklamaktadır. Bu raporlar, kamu sektöründe gerçekleştirilen iç denetim faaliyetlerinin değerlendirilmesi açısından önem arz etmektedir. Çünkü iç denetim faaliyetleri, sürekli gelişim içerisinde olan dinamik bir süreçte gerçekleştirilmektedir. Dinamik bir süreçte yer alan iç denetim sisteminin kamu sektöründe uygulanmaya başlamasından günümüze kadar olan süreçte kaydettiği gelişim düzeyinin ortaya konulması; kurumsal eksikliklerin giderilmesi, iç denetimin organizasyona kattığı değer artırılması, dolayısıyla iç denetim faaliyetlerinin amaçlarına ulaşması bakımından önemlidir.

Çalışmanın amacı, kamuda iç denetimin kaydettiği gelişim düzeyini göstermektir. Bu amaç doğrultusunda, 2008-2017 yılları arasında İDKK tarafından sunulan KİDGR'lerde yer alan verilerin analiz edilerek tablo ve açıklamalarla sunulması düşünülmüştür.

Çalışmanın alt problemleri şunlardır;

- İç denetçi atama detayları nedir?
- Görevden ayrılan iç denetçilerin durum değerlendirmesi nedir?
- İç denetçi sertifika bilgileri nedir?
- İç denetim raporlarının dağılımları nasıldır?
- İç denetim kalite güvence değerlendirmesi kapsamında yapılan faaliyetler nelerdir?

- İç denetçi eğitimleri kapsamında gerçekleştirilen faaliyetler nelerdir?

Çalışma konusu kamu yönetiminde iç denetimin gelişmiş olduğu seviyeyi ortaya koymak, iç denetim konusundaki sorunları tespit etmek ve bu sorunların çözümü için öneriler sunmak üzerine şekillendirilmiştir. Bu doğrultuda, tez çalışması üç bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde denetim kavramı açıklanmış, iç denetimin tanımı, amacı, kapsamı, türleri, iç denetimin kurumsallaşmasındaki uluslararası kuruluşlar, Türkiye’de faaliyet gösteren kuruluşlar ve uluslararası standartlar hakkında bilgi verilerek, iç denetimle ilişkili olan diğer kavramlar açıklanmış ve konuyla ilgili daha önce yapılan çalışmalara yer verilmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde, Türkiye’de kamu yönetiminde iç denetimin gelişimi açıklanarak, kamu yönetiminde iç denetim sistemi birincil, ikincil ve üçüncül mevzuat çerçevesinde anlatılmıştır. Birincil mevzuat olan 5018 sayılı KMYKK kapsamında iç denetim kavramı açıklanmış, ikincil ve üçüncül mevzuat kapsamında iç denetimle ilgili yönetmelik, rehber vb. düzenlemelere yer verilmiştir. Bu bölümde değinilen konular araştırmanın üçüncü bölümünde analize konu olan başlıklarla sınırlandırılmıştır. Son bölümde ise, iç denetimin kamu yönetiminde kaydettiği gelişim düzeyini ortaya koymak için 2008-2017 yılları arası KİDGR performans bilgileri kısmında yer verilen; iç denetçi atamaları, sertifika bilgileri, sertifika eğitimleri, iç denetçilere verilen diğer eğitimler, iç denetim kalite güvence değerlendirmeleri ve raporlama bilgileri analizinin bulguları yer almaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM VE İÇ DENETİMİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

Çalışmanın ilk bölümünde denetim kavramı, denetimin amacı, denetim türleri, iç denetim kavramı, iç denetimin amacı, kapsamı ve türleri, iç denetimin kurumsallaşmasındaki uluslararası kuruluşlar, Türkiye’de faaliyet gösteren kuruluşlar ve uluslararası standartlar hakkında bilgi verilerek, iç denetimle ilişkili olan diğer kavramlar açıklanmış ve konuyla ilgili daha önce yapılan çalışmalara yer verilmiştir.

1.1. DENETİMİN TANIMI

Denetim kavramı dar ve geniş kapsamlı olarak birçok şekilde tanımlanmıştır. Denetim tanımının geçmişten günümüze farklı şekillerde yapılması; denetimin amaç ve işlevinin, yönteminin, unsurlarının zamanla değişim ve gelişim göstermesinden kaynaklanmaktadır. Dünyada yaşanan mali krizler yeni ekonomik yaklaşımları da beraberinde getirmiş ve denetim anlayışı da bu ekonomik yaklaşımlarla birlikte değişmiştir. Mevcut ihtiyaçlar doğrultusunda gerek özel sektör, gerekse kamu sektöründe denetim farklı türlerde uygulanmaya başlanmış, denetimi yapan uzmanların nitelikleri artırılmış ve denetim bu organizasyonlarda, organizasyonun tüm süreçlerine etki eden önemli bir unsur haline gelmiştir. Bu nedenle denetim kavramı farklı şekillerde ortaya çıkmıştır.

Denetim, ekonomik faaliyet ve durumlarla ilgili iddiaların önceden belirlenmiş kriterlere uygunluğunu araştırıp tarafsızlığı koruyacak şekilde kanıt toplanmasını,

toplanan kanıtların değerlendirilmesini ve elde edilen sonuçların rapor ile ilgililere aktarılmasını sağlayan sistematik bir süreçtir (Çatıkkaş, 2017: 27).

Denetim politikaların, prosedürlerin, kural ve sistemlerin yönetsel ve sistematik olarak incelendiği bir süreç olarak tanımlanabilir. Denetim basit bir kontrol, teftiş, disiplin aracı ya da geçici olarak yapılan bir şey değildir (Bendickson vd., 2018: 30).

Denetim, daha önceden belirlenmiş standartlar ve amaçlar doğrultusunda, sonuçları tarafsız olarak analiz edip ölçerek ve kanıtlara dayalı olarak değerlendirerek, ileride gerçekleşebilecek hataların engellenmesine yardımcı olmaktadır. Ulaşılan sonuç ve bulguları ilgi duyanlara duyuran sistemli bir süreç olan denetim faaliyetleri, kişileri ve organizasyonları geliştirerek, mali yönetim ve kontrol süreçlerinin tutarlı, güvenilir ve geçerli hale gelmesine rehberlik etmektedir (Sayıştay, 2000a: 15).

Denetimin kapsamlı bir tanımı da 15/07/2004 tarihli ve 5227 sayılı Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanununun 38. maddesinde yapılmıştır. Bu maddeye göre denetim, kamu idarelerinin gerçekleştirmiş oldukları faaliyet ve işlemlerde hataların önlenmesine yardımcı olmak, kamu idarelerinin ve kamu idareleri çalışanlarının gelişmesine, yönetim ve kontrol süreçlerinin tutarlı, güvenilir ve geçerli hale gelmesine rehberlik etmek için; kamusal faaliyetlerin süreç ve sonuçlarının önceden belirlenen kalite standartlarına, amaç ve hedeflere, performans ölçütlerine ve mevzuata uygunluğunun tarafsız bir şekilde analiz edilmesi, karşılaştırılması ve ölçülmesi suretiyle kanıtlara dayalı değerlendirilmesi, sonuçların rapor şeklinde ilgililere sunulmasıdır (www.tbmm.gov, 27 Nisan 2019).

Genel olarak denetim, bir organizasyonun yapısı, işleyişi ve çıktılarının ya da bir proje, plan ve programın, önceden belirlenmiş standartlara uygunluğunun; sorgulama, araştırma, gözlemlene, vb. yöntemlerin kullanılarak tespit edilmesi ve ulaşılan sonuçların değerlendirilerek ilgi duyanlara duyurulması sürecidir (Köse, 2007: 5).

Tüm bu tanımlar neticesinde denetim faaliyetleri kamu ya da özel sektör fark etmeksizin yönetimin temel taşıdır. Denetim, organizasyonun performansı ile önceden belirlenen plan, program ve hedeflere göre gerçekleşmesini istediği sonuç

arasındaki sapmaları belirlemesi, bu iki unsur arasındaki uygunluğu sağlaması yönünden yönetsel bir önlem dizisidir. Bu açıdan bakıldığında denetim organizasyonu amacına yaklaştıran, çalışanlarının davranışlarına etki eden geri bildirim mekanizmasının olduğu bir süreçtir (Ertekin, 2004: 57).

1.2. DENETİMİN ÖNEMİ VE AMACI

Denetimin tüm tanımlarda bahsedilen fonksiyonları yerine getirmesi, gerek özel sektörde gerekse kamu sektöründeki organizasyonlarda hata ve hileleri azaltıp usulsüzlükleri engelleyerek var olan süreçlerin daha etkin bir şekilde işlenmesini de sağlamaktadır. Bu süreçlerden elde edilen çıktılar ise daha etkin ve verimli hale gelmektedir. Doğru, güvenilir, eksiksiz ve mevzuata uygun şekilde süreçlerini gerçekleştiren bu organizasyonlarda, stratejik amaçların gerçekleşmesi, risklerin azalması ile fırsatlar kaçınılmaz olmaktadır.

Organizasyonun etkinliğinin hem sonucu hem de başlangıcı olan etkin bir denetimin temel amacı şunlardır (Küçük, 2017: 214-215; Solaş, 1975: 22):

- Bütün birimlerin aksak yönlerini belirlemek,
- Gerektiğinde reorganizasyona gitmek,
- Plan ve programları gözden geçirerek yolunda gitmeyen uygulamaları çıkarmak ve farklı yöntemler uygulamak,
- Gerekli olduğunda düzeltici faaliyetleri gerçekleştirmek,
- Organizasyonun faaliyet politikasına bağlı şekilde yönetimin etkinliğine yardımcı olmak ve organizasyon faaliyetlerinde gerekli görülen değişiklik için önerilerde bulunmaktır.

Görüldüğü gibi denetim, hataları ortaya çıkarmak değil bir reorganizasyon ve veri toplama etkinliğidir. Denetimle elde edilecek verilerle organizasyon içerisinde aksayan yönler tespit edilerek daha iyi bir organizasyon modeli ortaya çıkarılmaktadır. İyi bir organizasyon ise, aksak yönleri saptayan ve çözebilen, aksaklıkları minimuma indiren, esnek, katılımcı, koordineli bir sistemdir (Küçük, 2017: 214-215).

Yönetimin bir fonksiyonu olarak denetim, sonuç ile planları karşılaştırarak hedeflere ulaşılmasında geribildirim mekanizmasının oluşturulmasını bu mekanizma ile planların gözden geçirilerek hataların belirlenmesini ve bu hataların tekrar ortaya çıkmasını engellemeyi amaçlamaktadır (Şahin, 2011: 132). Aynı zamanda denetimin amacı, mevcut sistemin nasıl çalıştığını ve düzeltme, tekrar çalıştırma ya da iptal etme yoluyla sistemin nasıl geliştirilebileceğini belirlemektir (Bendickson vd., 2018: 30).

Denetim fonksiyonu kamu mali yönetiminin ayrılmaz bir parçası olup, kamu sektörü performansını geliştiren bir araçtır. Denetim farklı amaçları olan geniş bir faaliyet yelpazesini kapsamaktadır. Hükümeti ve bakanlıklarını iç denetim faaliyeti ile yasama organını dış denetim ile güvence altına alan bir mekanizmadır. Kamu fonlarının ödenek ve diğer ilgili kanunlara uygun olarak alınıp harcandığını, uygunluk denetimi ile kamu fonlarının kullanımının, hükümetin mali durumunu adil ve doğru bir şekilde temsil ettiğini ise mali denetimle raporlayan bir güvence mekanizmasıdır (Diamond J, 2002: 4).

Tüm dünyada değişen denetim anlayışı ile birlikte denetim, sadece mali kayıtların incelenerek hata bulunması faaliyeti olmaktan çok, organizasyon süreçlerine değer katan, bu süreçleri geliştiren, bu süreçlere güvence ve danışmanlık sağlayan bir sisteme dönüşmüştür. Değişen denetim anlayışı, organizasyonlarda denetimin önemini artmasını sağlamıştır.

1.3. DENETİM TÜRLERİ

Denetim türleri; yapıma amacına göre ve gerçekleştirenlere göre sınıflandırılabilir. Amaçlarına göre denetim türleri; mali (finansal) tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet (performans) denetimidir. Gerçekleştirenlere göre denetim türleri; dış denetim (bağımsız denetim), iç denetim ve kamu denetimidir. (Selimoğlu vd., 2011: 9).

Yukarıdaki denetim türleri aşağıdaki gibi açıklanabilir:

Mali Tablolar Denetimi:

Mali tablolar denetimi; organizasyona ait mali tabloların doğru ve güvenilir olup olmadığı, genel kabul görmüş standartlara ve mevzuata uygun olup olmadığı hakkında bir görüş oluşturulması amacıyla organizasyon dışındaki denetim birimlerince gerçekleştirilen denetim faaliyetidir (Kartal, 2013: 13).

Uygunluk Denetimi:

Uygunluk denetimi; personel tarafından oluşturulan mali tabloların, kayıtların ve diğer işlemlerin yetkili organlarca (üst yönetim, devlet kurumları vb.) belirlenmiş kural ve yöntemlere uygun olup olmadığının araştırılmasıdır. Uygunluk denetimi, organizasyon içi bilgi kullanıcılarına yönelik olabileceği gibi organizasyon dışı bilgi kullanıcılarına yönelik olabilir. Organizasyon personelinin yaptığı işlemlerin üst yönetimin belirlediği kural ve yöntemlere uygun olup olmadığı organizasyon içi denetçiler tarafından denetlendiğinde, sonuç organizasyon içi bilgi kullanıcılarına, organizasyon personelinin yaptığı işlemlerin organizasyon dışında belirlenmiş olan kurallara (kanun, yönetmelik vb.) uygun olup olmadığı organizasyon dışındaki denetçiler (kamu denetçisi) tarafından denetlendiğinde, sonuç organizasyon dışı bilgi kullanıcılarına (Maliye, Sayıştay, SSK vb.) bildirilir (Çömlekçi vd., 2004: 7). Örnek olarak gelir vergisi beyannamesinin vergi mevzuatına uygunluğunun vergi idaresinde görev yapan uzman bir kişi tarafından denetimi uygunluk denetimidir (Cömert, 2016: 10).

Faaliyet Denetimi:

Faaliyet denetimi; organizasyonun gerçekleştirdiği faaliyetler sonucunda kaynakların verimli kullanılarak amaca ulaşıp ulaşılmadığının denetlenmesidir. Yani faaliyet denetiminin amacı, organizasyon faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğinin değerlendirilmesidir (Selimoğlu vd., 2015: 8).

Dış Denetim:

Dış deneti; organizasyon mali tablolarının ve diğer mali bilgilerinin muhasebe standartlarına, mevzuat ve sözleşmelere uygunluğunun, denetim kanıtları ile denetim standartlarına göre, bağımsız ve tarafsız denetçi tarafından tespit edilerek değerlendirilip raporlandırıldığı süreç olarak tanımlanabilir (Kocabıyık, 2018: 31).

Palmrose (1988) bağımsız dış denetimin kalitesini mali tabloların önemli hata ve yanlışlıklar içermediğine dair güvence düzeyi olarak tanımlamıştır. Bu tanıma göre güvence düzeyi arttıkça bağımsız dış denetimin kalitesi de artmaktadır (Aktaran: Sevim ve Sarica, 2017: 7).

İç Denetim:

İç denetim; bir kurumun gerçekleştirdiği faaliyetler, kontrol yapısının işleyişi, kurum içinde belirlenmiş olan yazılı kuralların mevzuata uygunluğu, yönetim yapısı ve sürekliliği konularında üst yönetime geri besleme sağlayan faaliyetlerdir. İç denetimin sunmuş olduğu raporlar ile geri bildirim alan üst yönetim, kurum ile ilgili kararlarında bu raporlardan faydalanmaktadır. Bu nedenle iç denetim raporları üst yönetim için ayna niteliğindedir (Yiğit ve Türedi, 2018: 519-520).

Kamu Denetimi:

Kamu denetimi; kamu kurumu ve özel kurum faaliyetlerinin kanun, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun, devlet politikasına ve kamu yararına bağlılık derecesinin kamuya bağlı uzman denetim elemanları tarafından denetlenmesidir (Güredin, 2014: 21).

1.4. İÇ DENETİM KAVRAMI VE GELİŞİMİ

İç denetimin tarihinin çok eskilere dayandığı bilinmektedir. Bazı uzmanlara göre iç denetimin ilk uygulamalarına eski Mısır, Yunanistan ve Roma'da rastlanılmaktadır. "Modern Internal Auditing" olarak bilinen ilk iç denetim kitabının, 1941 yılında Victor Z. Brinks tarafından yayınlanması ve İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) kurulması ile modern anlamda iç denetim uygulamaları ortaya çıkmış bulunmaktadır. 1940 sonrası dönemde iç denetim, iç denetim organizasyonlarının ortaya çıkması ile birlikte etkinliğini artırarak modern yönetimin bir parçası olmuştur. Bu süreçte iç denetim, hataları ortaya çıkarmak ve yolsuzluğu önlemek üzere faaliyetleri inceleyip değerlendirmek ve mali etkinliği artırmak yönünde gelişme göstererek yönetimin de gelişmesine katkı sağlamıştır (Aktaran: Acar ve Şahin, 2009: 90).

İç denetim konusu akademik olarak değerlendirilmeye 1900'li yıllarda Kıta Avrupa'sı ülkelerinde başlamıştır. Amerika Birleşik Devletlerinde (ABD) özel sektörde 1940 ve sonrasında iç denetim faaliyeti uygulanmaya başlanmıştır. IIA'nın ABD'de 1941 yılında kurulmasından sonra ABD'de iç denetim profesyonelleri, iç denetim faaliyetlerinin ve iç denetçilerin kalitesinin geliştirilmesine odaklanmaya başlamıştır (Marais, 2004: 86). Londra'da 1948 yılında iç denetimle ilgili meslek birlikleri ilk defa kurulmuş ve Avrupa'nın diğer ülkelerine de yayılmıştır. İç denetim faaliyetlerinin özel sektörde hızla yayılarak başarılı bir şekilde uygulanması kamu sektöründe de iç denetim faaliyetlerinin uygulanması fikrini ortaya çıkarmıştır. 1980 ve sonrası yıllarda kamuda ilk olarak Anglo-Sakson ülkelerinde uygulanmaya başlanan iç denetim bugün birçok ülkede uygulanmaktadır (www.pau.edu, 29 Nisan 2019).

Türkiye'de 1957'de yasalaşan Türk Ticaret Kanunu ile özel sektörde faaliyet gösteren organizasyonlarda denetim kurullarının oluşturulması zorunlu hale getirilmiştir. Kamu sektöründe ise Türkiye Cumhuriyeti'nin kuruluşundan bu yana müfettiş ve kontrolör kadroları ihdas edilmeye başlanmıştır. (Çankaya, Dinç ve Kara, 2012: 49). Özel sektör öncülüğünde Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) 1995 yılında kurularak Türkiye'de iç denetimin ulusal örgütlenmesi gerçekleştirilmiştir. Türkiye'de kamu sektöründe iç denetim birimlerinin oluşturularak faaliyetlerini uluslararası standartlara uygun bir biçimde gerçekleştirmesi konusu Avrupa Birliği müzakere sürecinde 32. fasıl kapsamında ele alınmış ve 5018 sayılı KMYKK çıkarılarak kamu sektöründe iç denetim faaliyetlerinin uygulanma süreci başlamıştır (www.pau.edu, 2019).

1.5. İÇ DENETİMİN TANIMI

IIA'nın iç denetimin temel amacını, niteliğini ve kapsamını belirten uluslararası kabul görmüş iç denetim tanımı şu şekildedir; iç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve

disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amacına ulaşmasına yardımcı olmaktadır (www.global.theiia.org, 29 Nisan 2019).

ABD İç Denetim Enstitüsünün iç denetim tanımı ise şöyledir:

“İç denetim bir kuruluşun faaliyetlerini geliştirmek ve faaliyetlere katkıda bulunmak üzere tasarlanmış bağımsız, tarafsız, güvence ve danışma sağlayan faaliyettir. Bu fonksiyon risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirmek üzere sistemli ve bilimsel disiplini olan bir yaklaşım getirmek suretiyle bir kuruluşun hedeflerini başarmasına katkıda bulunur.”

Tanımda bahsedilen güvence ve danışma rolü, iç denetimin genişleyen faaliyetlerini yansıtmaktadır. İç denetçiler, danışma faaliyetleri ve tavsiyelerde bulunmaları ile organizasyona değer katabilmektedir. Ayrıca tanımda iç denetimin, kontrol, risk yönetimi ve yönetim süreçlerini kapsadığı belirtilerek, üst yönetim ve denetim kurulunun bilgi kaynağı olduğu vurgulanmaktadır (Cengiz, 2013: 420-421).

1.6. İÇ DENETİMİN AMACI

Günümüz iş temposunda zaman ve insan kaynakları ile finansal kaynakların verimli yönetimi önem arz etmektedir. Çağdaş iş koşulları ise daha büyük beklentileri ortaya çıkararak, karar vericilerin daha hızlı bir şekilde karar almasını gerektirmektedir (Jezovita, Tusek ve Zager, 2018: 16). Kararları alan yönetime hizmet edecek herhangi bir organizasyon faaliyeti ile ilgilenen iç denetçiler, yönetim üyelerinin sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirmelerine yardımcı olmaktadır. Bu süreçte iç denetçi, faaliyetlerle ilgili analizler, değerlendirmeler ve yorumlar yaparak önerilerini sunmaktadır. İç denetçilerin ilgilenmiş olduğu faaliyetler, mali kayıtların ötesine geçerek incelenen işlemlerin tam olarak anlaşılmasını içerir. İç denetimin amacının aynı zamanda iç denetimin işlevi ile tutarlı olması gerektiğinden, iç denetimin amacı, yönetimin hesap verebilirliğini sağlamak ve teşvik etmek de olmalıdır (Chun, 1997: 247-250). Kamu yönetiminde iyi yapılandırılmış bir iç denetim; kurumsal kontrollerin, risk yönetimi ve yönetim süreçlerinin etkin olup

olmadığı konusundaki değerlendirmeleri ile kamu kurumlarının yönetim ve hesap verebilirlik sürecinde hayati rol oynamaktadır (Asare, 2009: 26).

İç denetimin faaliyetlerinin asıl amacı, organizasyonun gerçekleştirmiş oldukları faaliyetlerle ilgili güvence sunmaktır. Ancak iç denetim kavramının yıllar içerisinde değişiklik göstermesi iç denetçilere ilave bir sorumluluk olan danışmanlık hizmeti sunma sorumluluğunu getirmiştir. Ayrıca iç denetimin değişen tanımları ile birlikte iç denetim faaliyetleri değer katmaya dayalı daha modern bir yaklaşıma geçiş yapmıştır (Coetzee ve Bruyn, 2001: 64).

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 5. maddesinde belirtilen iç denetimin amacı ise şu şekilde özetlenebilir (12/7/2006 tarihli, 26226 sayılı Resmi Gazete):

- İç denetim faaliyetleri kamu sektöründe sürdürülen faaliyetlerin kamu idaresinin amaç ve politikalarına, üst politika belgelerine, kalkınma planına ve mevzuata uygun şekilde yürütülmesini, kamu kaynaklarının kullanımında etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin sağlanmasını amaçlar. İç denetim faaliyetleri aynı zamanda bilgi bütünlüğü ve güvenliğini sağlamayı ve zamanında bilgi elde edilmesini amaçlar.
- İç denetim faaliyetleri neticesinde iç kontrol, risk yönetimi ve yönetim süreçlerini geliştirmek için öneriler sunulurken danışmanlık hizmeti sağlanmaktadır. İç denetim faaliyetleri, bilgilerin doğru ve tam olarak üretildiği, faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli gerçekleştirildiği, kamu idarelerinin risklerinin yönetilmesi süreçleri ile yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliği, varlıklarının korunması, faaliyetlerin mevzuata uygun olarak gerçekleştirilmesi hususlarında güvence vererek kamu idaresine nesnel güvence sağlamaktadır.

Organizasyonun tüm faaliyetlerine yönelik olan iç denetimin amacı, organizasyona değer katmak ve organizasyon faaliyetlerini geliştirmektir. Bu amaca ulaşmak ve dolayısıyla organizasyonu amaçlarına ulaştırmak için iç denetim faaliyetleri bağımsız, objektif, sistemli ve disiplinli olarak gerçekleştirilmektedir. İç denetim

faaliyetleri, organizasyonun üst yöneticisi ve diğer çalışanlarına güvence ve danışmanlık sunmaktadır.

1.7. İÇ DENETİMİN KAPSAMI

Kurumsal yönetim, iç kontrol yapısı, etkinlik ve verimlilik ile risk yönetim faaliyetlerinin değerlendirilerek rapor ile ilgili taraflara sunulması iç denetimin asıl konusudur (Yiğit ve Türedi, 2018: 519). IIA iç denetimin tanımını yaparken iç denetimin temel amacını, niteliğini ve kapsamını belirtmektedir. Bu tanıma göre iç denetimin kapsamı, kurumsal risk yönetimi, kontrol süreçleri ve yönetim süreçleridir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirerek bu konularda kurumun gelişmesine katkı sağlamakta ve kurumu amacına ulaştırmaya çalışmaktadır (www.global.theiia.org, 29 Nisan 2019). Kurumun amacına ulaşmasına katkı sağlamaya çalışan iç denetim, mali denetimin ötesinde tüm kuruma etki eden ve kurumun tüm faaliyetlerini değerlendiren konumdadır.

IIA'nın yapmış olduğu tanımında, iç denetimin güvence ve danışmanlık hizmeti sunduğu belirtilmektedir. İç denetim biriminin organizasyon yapısı içerisinde yer alması iç denetimin danışmanlık sağlama rolünü ön plana çıkarmaktadır. İç denetim, özellikle danışmanlık hizmeti kapsamında gerçekleştirdiği faaliyetler ile geleneksel denetimlerden ayrılmakta ve denetim anlayışına modern anlamda farklı bir bakış açısı sunarak organizasyona değer katmaktadır.

Kamu sektöründe iç denetim faaliyetinin kapsamı; mali denetim, uygunluk denetimi, performans denetimi, sistem denetimi ve bilgi sistemleri denetimi gibi faaliyetleri içermektedir. Bu kapsamda, kamu sektöründe iç denetim faaliyetleri idarelerde mali raporlama sisteminin güvenilirliği, iç kontrol uygulamalarının yeterliliği, yapılan iş ve işlemlerin mevzuata uygunluğu, kaynakların kullanımında etkinlik, verimlilik ve ekonomikliğin değerlendirilmesi, bilgi sistemlerinin güvenliği için en önemli unsurdur (İDKK, 2009: 2). İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 6. maddesinde kamu idarelerince gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin, denetim standartlarına uyumlu şekilde, sistemli, sürekli ve disiplinli bir

yaklaşım ile risk esasına dayalı denetim plan ve programı kapsamında iç denetime tabi olduğu belirtilmektedir (12/7/2006 tarihli, 26226 sayılı Resmi Gazete).

İç denetim faaliyetlerinin kapsamının geniş olması iç denetçilerin beceri ve niteliklerini değiştirmektedir. Bu değişikliklere ise birçok teknolojik faktör ile diğer faktörlerin etkisinde kalan, günümüz çağdaş organizasyonlarının karmaşık olan iç ve dış ortamına cevap vermek konusunda ihtiyaç duyulmaktadır (Hass, Abdolmohammadi ve Burnaby, 2006: 842).

1.8. İÇ DENETİM TÜRLERİ

İç denetim, organizasyon faaliyetlerinin sonuçlarını inceleyen, organizasyonun karşılaşabileceği riskleri tespit ederek öneriler sunan, güvence ve danışmanlık hizmeti sağlamaktadır. İç denetim faaliyetleri bu hizmetleri gerçekleştirirken mali denetim, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi, sistem denetimi ve bilgi teknolojileri denetimi süreçlerinde rol almaktadır. İç denetim türlerini oluşturan bu süreçler aşağıda açıklanmıştır (Kara ve Anadolu, 2016: 423-424; 12/7/2006 tarihli, 26226 sayılı Resmi Gazete):

1.8.1. Mali Denetim

Mali denetim; mali tablolara temel oluşturan muhasebe bilgilerinin doğruluğunun ve güvenilirliğinin araştırılması, hata ve hilelerin ortaya çıkarılması, önlenmesi ve varlıkların korunması kapsamında mali tablolar denetiminin gerçekleştirilmesidir (Cömert, 2016: 13).

1.8.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi; organizasyonun faaliyet sonuçlarının, plan, program, prosedür ve kanunlara, yönetimin belirlediği politikalara ve organizasyon içindeki düzenlemelere uygun olup olmadığının belirlenmesi ve iç kontrollerin etkililiğinin değerlendirilmesidir (Cömert, 2016: 13).

1.8.3. Faaliyet Denetimi

Yönetim anlayışında ve iç denetim mesleğinde yaşanan değişimler faaliyet denetiminin gelişmesine katkı sağlamıştır. II. Dünya savaşından sonra iç denetimin rolü değişmiş mali denetimle birlikte iç denetimin kapsamına faaliyet denetimi de dâhil olmuştur. 20. yüzyılın başlarında ABD’de büyük ölçekli işletme sayısının artması, faaliyet denetimine ihtiyaç duyulmasına neden olmuştur. Önceleri işletmede bir polis gibi görülen ve işletme varlıklarını koruması beklenen iç denetçiler, yaşanan gelişmeler neticesinde yönetimin ayrılmaz bir parçası haline gelmiştir (Uzay, 2019: 3).

Faaliyet denetimi, organizasyonun gerçekleştirdiği faaliyetler sonucunda kaynakların verimli kullanılarak amaca ulaşıp ulaşılmadığının denetlenmesidir. Yani faaliyet denetiminin amacı, işletme faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğinin değerlendirilmesidir. (Selimoğlu vd., 2015: 8).

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu (INTOSAI) Denetim Standartlarına göre performans denetimi; verimliliğin, etkinliğin ve tutumluluğun denetimi ile ilgilidir. Faaliyetlerin tutumluluğu; idari prensipler, uygulamalar ve yönetim politikalarına göre denetlenir. İnsan kaynağı, mali ve diğer kaynakların kullanımındaki verimlilik; bilişim sistemleri, performans ölçütleri, gözetim düzenlemeleri ve denetlenen kurumların belirlediği eksikleri gidermede uygulanan prosedürlerin incelenmesi dâhil olmak üzere denetlenir. Aynı zamanda kurumun hedeflerine ulaşmadaki performans etkinliği de denetlenir (Sayıştay, 2000b: 121).

1.8.4. Sistem Denetimi

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 8. maddesinde sistem denetimi; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir biçimde, denetimi gerçekleştirilen birim faaliyetlerinin ve birimin iç kontrol sisteminin analizinin yapılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, eksikliklerinin tespit edilmesi neticesinde değerlendirilmesi olarak tanımlanmıştır (12/7/2006 tarihli, 26226 sayılı Resmi Gazete).

1.8.5. Bilgi Teknolojileri Denetimi

Bilgi teknolojileri denetimi, elektronik bilgi işlem sistemlerinin meydana getirdiği bilginin doğruluk ve güvenilirliğinin incelenmesidir. Bu denetim; kullanılan bilgi teknolojilerindeki kontrol zayıflıklarının organizasyonun mali ve operasyonel işlemleri üzerindeki etkisini, sistemin güvenlik zayıflığının ve sistemin sunduğu bilginin kullanıcılar için kullanılabilirlik üzerindeki etkisini, sistem hatalarının ve yanlışlarının (hırsızlık, usulsüzlük, istismar) mali tablolar üzerindeki etkisini araştırmaktadır (İçten, 2002: 19-20). Bilgi teknolojilerinin yoğun olarak kullanıldığı organizasyonlarda iç denetim faaliyeti, bilgi teknolojileri ortamında gerçekleştirilmektedir. Bilgi teknolojilerinin denetimi de bir denetim sürecinin taşınmış bulunduğu özellikleri bünyesinde taşımaktadır. Bu doğrultuda bilgi teknolojileri denetimi, bilgi teknolojilerinin kullanıldığı birimin önceden belirlenmiş olan standart, rehber ve mevzuata göre, mevcut durumunun kanıt toplanıp incelenerek rapora bağlanması sürecidir (Bilgin, 2016: 49).

1.9. ULUSLARARASI İÇ DENETÇİLER ENSTİTÜSÜ

1941 yılında kurulan IIA, global merkezi ABD’de bulunan uluslararası bir meslek birliğidir. IIA iç denetim mesleğinin küresel sesi, tanınmış otoritesi, tanınmış lideri, baş savunucusu ve asıl eğitimcisidir. Genel olarak üyeleri iç denetim, risk yönetimi, yönetişim, iç kontrol, bilgi teknolojisi denetimi, eğitim ve güvenlik alanlarında çalışmaktadır. Küresel olarak IIA’nın 185.000’den fazla üyesi bulunmaktadır. Üyeler, yerel ve ulusal olarak Kuzey Amerika Servis Merkezi tarafından sunulan, birinci sınıf eğitim, belgelendirme, standartlar, rehberlik, araştırma, kariyer fırsatları ve daha birçok hizmetten faydalanmaktadır. IIA, iç denetim profesyonellerinin buldukları organizasyona kattıkları değeri savunarak teşvik eder. Mesleki eğitim fırsatları, standartlar, rehberler ve sertifikasyon programları sunar. İç denetim ile ilgili bilgileri araştırır, yayar ve destekler. İç denetim uygulayıcılarını bu konuda eğitir. IIA, bilgi ve deneyimlerin paylaşılması için tüm ülkelerdeki iç denetçileri bir araya getirmektedir (www.theiia.org, 10 Mayıs 2019).

1.9.1. Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi

Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ), mevcut iç denetim uygulamalarını kapsamakta ve uygulayıcıları ile paydaşlara yüksek kalitede bir iç denetim pazarının büyümesi konusunda destek sağlamaktadır. UMUÇ, IIA’nın küresel anlamda iç denetim mesleğinde standart belirleyici olma rolünü güçlendirmekte ve resmi rehberini düzenlemektedir. UMUÇ’te ortak bilgi birikimi ve rehberin birbiriyle uyumunun yapısal planı bulunmaktadır. UMUÇ’te iki tür rehber yer almaktadır. Bu rehberlerin ilki zorunlu rehber, ikincisi ise tavsiye edilen rehberdir. Zorunlu rehberde; ana prensipler, standartlar, etik kurallar ve iç denetimin tanımı yer almakta olup tavsiye edilen rehberde ise uygulama rehberi ile tamamlayıcı rehber bulunmaktadır (www.tide.org, 13 Mayıs 2019).

1.9.2. Mesleki Uygulama Çerçevesi Kapsamında Uluslararası İç Denetim Standartları

İç denetim faaliyetleri çok çeşitli ortamlarda ve yapısı birbirinden farklı kurumlarda kurum içinden ya da kurum dışından kişilerce yürütülmektedir. Bu nedenle Uluslararası İç Denetim Standartlarına uyum, iç denetçilerin ve iç denetim faaliyetlerinin sorumluluklarını yerine getirmesinde son derece önemlidir (IIA, 2017: 1/29).

Standartlar, iç denetçiler ve onların gerçekleştirdiği iç denetim faaliyetleri için geçerli olup iç denetçiler bu standartlara uymaktan sorumludur. Standartların gözden geçirilmesi ve geliştirilmesi ise devamlı bir süreçtir (IIA, 2017: 2/29).

Standartlar, etik kurallarla birlikte UMuÇ'un zorunlu unsurlarını kapsadığından standartlara ve etik kurallara uygunluk UMuÇ'un zorunlu unsurlarına uygunluğunu da göstermektedir (IIA, 2017: 1/29).

Standartların amaçları şunlardır (IIA, 2017: 1/29):

- UMuÇ'un zorunlu unsurları ile uyuma kılavuzluk etmek,
- İç denetim hizmetlerini teşvik etmek ve hayata geçirmek için bir çerçeve oluşturmak,
- İç denetim performansının değerlendirilebilmesine uygun zemini sağlamak,
- Gelişmiş kurumsal süreçleri ve faaliyetleri teşvik etmektir.

Standartlar, "Nitelik Standartları" ve "Performans Standartları" olmak üzere iki temel kategoriden oluşmaktadır. Nitelik Standartları, iç denetim faaliyetini gerçekleştiren kurumların ve kişilerin özelliklerine yönelik olup Performans Standartları, iç denetimin tabiatını açıklamaktadır. Bu iki standartta tüm iç denetim faaliyetlerinde uygulanmaktadır (IIA, 2017: 2/29).

Nitelik Standartları aşağıda belirtilmektedir (IIA, 2016: 4/29-11/29):

1000 – Amaç, Yetki ve Sorumluluklar

1100 – Bağımsızlık ve Objektiflik

1200 – Yeterlilik ve Azamî Meslekî Özen ve Dikkat

1300 – Kalite Güvence ve Geliştirme Programı

Performans Standartları aşağıda belirtilmektedir (IIA, 2016: 12/29-23/29):

2000 – İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi

2100 – İşin Niteliği

2200 – Görev Planlaması

2300 – Görevin Yapılması

2400 – Sonuçların Raporlanması

2500 – İlerlemenin Gözlenmesi

2600 – Risklerin Kabul Edildiğinin İletilmesi

1.9.3. Etik Kuralları

Kuruluşların ve bireylerin davranışlarını düzenleyen IIA'nın etik kurallarının amacı, iç denetim mesleğinin etik kültürünü geliştirmektir. Etik kurallar, iç denetim mesleği için gerekli ve uygundur. İç denetim faaliyetlerini gerçekleştiren kurumları ve kişileri etik kurallar bağlamaktadır. IIA üyeleri ve IIA'nın sertifikalarına sahip olanlar, etik kuralları ihlal etmeleri durumunda IIA'nın yönetmelik ve idari yönergelerine göre değerlendirilmektedir. Etik kuralları, iç denetim mesleği ve uygulaması ile ilgili "ilkeler" ve iç denetçilerden beklenen davranış tarzını tanımlayan "Davranış Kuralları" olmak üzere iki önemli hususu içermektedir (www.tide.org, 16 Mayıs 2019).

İlkeler; dürüstlük, objektiflik, gizlilik ve yetkinlik (ehil olma) ilkelerini içermekte olup iç denetçilerin uymasının beklendiği bu ilkeler aşağıdaki gibi açıklanabilir (www.tide.org, 17 Mayıs 2019):

- **Dürüstlük:** İç denetçilerin dürüstlüğü verdikleri hükümlere güven duyulmasına yönelik zemin oluşturmaktadır.

- **Objektiflik:** Bir yargıya ulaşırken iç denetçiler, kendi menfaatlerinden ya da başkalarının menfaatlerinden etkilenmezler. İnceleme yaptıkları faaliyet ve süreçlere ilişkin bilgiyi toplama, değerlendirme ve raporlamada objektif olurlar.
- **Gizlilik:** Gizlilik esası içerisinde davranarak hukuka ve mesleki bir zorunluluğa dayalı olmadığı sürece iç denetçiler, yetki almadan bilgileri açıklamazlar. Sağladıkları bilginin tutulmasına ve değerine saygı duyarlar.
- **Yetkinlik (Ehil Olma):** İç denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesinde iç denetçiler, gerekli olan bilgi, beceri ve tecrübeyi gösterirler.

Davranış kuralları ise dürüstlük, objektiflik, gizlilik, yetkinlik ilkelerinin nasıl uygulanacağı ile ilgilidir (www.tide.org, 17 Mayıs 2019).

1.10. AVRUPA İÇ DENETİM ENSTİTÜLERİ KONFEDERASYONU

Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (ECIIA) 1980 yılında Portekiz, Almanya, Fransa, İngiltere, İrlanda, Norveç ve Benelüks ülkelerinde resmi bir yapı olarak başlamıştır. Resmi olarak 1980 yılında başlayan ECIIA'ya 1997 yılında İsveç, Hollanda, İsviçre, Belçika, Almanya, İtalya, İngiltere, İrlanda, Slovenya ve Fransa da katılmıştır. Bu ülkeler 1998'de Avrupa Birliği Denetim Komitesi (EUCoA) olarak birlikte çalışmışlardır. 2001 yılında kâr amacı gütmeyen tüzel bir kişilik olarak ECIIA, Brüksel'de kurulmuştur. 2019 yılı itibarıyla 34 üye ülkenin yer aldığı ECIIA'da Türkiye'de üye ülkeler arasında yer almaktadır. ECIIA, Avrupa'da iç denetim mesleğinin konsolide sesidir. Aynı zamanda Avrupa Birliği, Parlamentosu, Komisyonu ve kilit paydaşları temsil eden, diğer tüm Avrupa düzenleyici kurumları ve dernekleriyle ilişki içerisinde, iç denetim ile iyi kurumsal yönetimin rolünü teşvik etme amacındadır (www.eciia.eu, 17 Mayıs 2019).

İç denetim standartları, IIA ve ECIIA tarafından belirlenerek yayınlanmakta, iç denetim konusunda toplantılar yapılmakta, araştırma geliştirme faaliyetleri

gerçekleştirilmekte ve uluslararası bir iş birliği sağlanmaktadır. ECIIA üyesi tüm iç denetçilerde IIA üyesi iç denetçiler gibi iç denetim mesleki uygulama standartlarına uymak zorundadırlar (Arslan, 2015: 99).

1.11. TÜRKİYE İÇ DENETİM ENSTİTÜSÜ

TİDE), Türkiye’de uluslararası standartlarda iç denetim mesleğinin gelişimi için 19 Eylül 1995 tarihinde kurulmuştur. TİDE’nin, 900’den fazla kurumu temsil eden 3000’e yakın üyesi mevcuttur. Mesleğin profesyonellerinin yetkinlikleri, finans ve reel sektör şirketleri ile kamu kurum ve kuruluşlarının kurumsal yönetim kalitesi, mesleğin akademik gelişimi için TİDE birçok hizmet sunmaktadır. Enstitü, sunmuş olduğu hizmetler ile mesleğin profesyonellerine ve iş dünyasına güncel kalmak, değişim, gelişim ve büyümenin ortağı olmak konularında fırsatlar sunmaktadır. TİDE, mesleki gelişim ve yetkinlik eğitimleri vermekte, iç denetim profesyonellerinin küresel yetkinlik belgeleri ve sertifikasyonların artırılmasına destek olarak gelişimlerinde öncülük etmektedir. TİDE, IIA ve ECIIA’nın temsilcisi olup yönetim organları ve çalışma komitelerinde aktif görev almaktadır. “Meslekte küresel gelişim ve mükemmelliğin paydaşı olmak” vizyonu ile şirketlerin yönetim kurulları, denetim komiteleri, icra kurulu başkanları, üst düzey yöneticiler ve iç denetçiler, kamu kurum ve kuruluşları, düzenleyici kurumlar, üniversiteler ve akademisyenlere hizmetleri ile kalıcı değer yaratma misyonunu sürdürmektedir (www.tide.org, 18 Mayıs 2019).

1.12. İÇ DENETİMLE İLİŞKİLİ KAVRAMLAR

İç denetim faaliyetleri, organizasyonun faaliyetlerini geliştirmekte ve organizasyona değer katmaktadır. İç denetim, organizasyonun yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerini geliştirerek organizasyonun amacına ulaşmasına yardımcı olmaktadır. Bu nedenle iç denetim faaliyetleri, organizasyonda gerçekleştiren bu süreçlerle iç içedir.

Bu başlıkta iç denetimin, iç kontrol, risk yönetimi, yönetim ve toplam kalite yönetimi kavramları ile olan ilişkisi anlatılacaktır.

1.12.1. İç Denetim ve İç Kontrol

İç kontrol; organizasyonda yönetim kurulu, yöneticiler ve diğer çalışanlarca yönlendirilen, güvenilir finansal raporlamayı, faaliyetlerin gerçekleşmesinde verimliliği ve kanunlara uygunluğu sağlamak için oluşturulmuş bir süreç olarak tanımlanmaktadır. İç kontrol sistemi ise organizasyonda amaçlara ulaşıldığına, faaliyetlerin etkin olarak gerçekleştirildiğine, kanun ve diğer düzenlemelere uyulduğuna dair makul bir güvence sağlamak için tasarlanmış bir sistemdir. Organizasyonda kontrol faaliyetlerinin gerçekleştirildiğinin kontrolü ve iç kontrol sisteminin süreklilik içerisinde izlenerek değerlendirmeye tabi tutulması iç denetimin görevidir. Bu nedenle iç denetim ve iç kontrol iç içedir (Sabuncu, 2017: 170).

IIA Uluslararası İç Denetim Standartlarında (2130 Kontrol), iç denetim faaliyetlerinin, kontrollerin etkinliğini ve verimliliğini değerlendirmek ve sürekli gelişimi teşvik ederek kurumun etkin kontrollere sahip olmasına yardımcı olmak zorunda olduğu belirtilmektedir (IIA, 2017: 16/29).

İç denetçilerin kurumun yönetim, faaliyet ve bilgi sistemlerinde yer alan risklere cevap olarak, kurumun kontrollerinin etkin olup olmadığına karar vermesi aşağıda belirtilen konularda yaptıkları değerlendirmeleri sonucu oluşmaktadır (IIA, 2017: 17/29):

- Kurumun stratejik hedeflerine ulaşip ulaşmadığına bakmak,
- Operasyonel bilgilerin ve mali bilgilerin güvenilirliğini ve doğruluğunu değerlendirmek,
- Faaliyet ve programların etkinliğini değerlendirmek,
- Varlıkların korunması,
- Kanun, düzenleme, politika, prosedür ve sözleşmelere uyumun değerlendirilmesidir.

İdari yönetim, organizasyonun amacına ve hedefine etkin bir şekilde ulaşacağına dair makul güvence sağlayacak şekilde planlanmış ve örgütlenmişse yeterli kontrolün mevcut olduğu kabul edilmektedir. Yasa dışı faaliyetlerin ya da uygunsuz faaliyetlerin, kabul edilebilir bir seviyeye getirilmesinde düşük maliyetli bir önlem alındığında, bu makul güvence sağlanmış olur. İç kontrol sisteminin etkinliğinin incelenmesinde iç denetimin rolü, sisteminin tasarlanan şekilde çalışıp çalışmadığını tespit etmektir. Organizasyonun iç kontrol sisteminin öncelikli hedefi; idari yönetimin makul güvence sağlamasıyla birlikte, finansal bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğini, organizasyonun planlar, prosedürler, politikalar, kanunlar, yönetmelikler, sözleşmeler ve diğer düzenlemelere uygunluğunu, kaynakların ekonomik ve verimli kullanımını, varlıkların kaybolmaya ve çalınmaya karşı korunmasını, belirlenmiş amaç ve hedeflerin faaliyet ve programlarla karşılanmasını sağlamaktır. İç denetim, iç kontrolün çerçevesine ve bu sistemin değerlendirilmesine odaklanır (Fadzil vd., 2005: 847-848).

İç denetim faaliyeti; hesaplarda yolsuzluk, maddi hata ve yanlışlık içeren mali bilgilerin ya da verimsizlik ve tutumsuzluk gibi uygulamaların minimuma indirilmesi gibi denetim faaliyetlerini, iç kontrol sisteminin düzgün çalışıp çalışmadığını değerlendirmek amacıyla gerçekleştirir (Özer, 1997: 41).

İç denetimin güvence ve danışmanlık faaliyetlerini gerçekleştirebilmesi, etkin risk değerlendirme sürecini yönetebilmesi, işletme varlıklarını koruması, hileli işlemleri tespit ederek bunlara yönelik tedbirler alması için, iç denetimin bağımsız denetim ve iç kontrolle ilişkilerinin olması gerekmektedir. İç denetimin gerçekleştirdiği mali ya da mali olmayan faaliyetlerle, organizasyonda katma değer yaratmayan faaliyetlerin tespit edilmesi sağlanarak bunun sonucunda elimine edilen bu faaliyetler, organizasyon kaynağının korunmasına ve performansının artmasına yardımcı olacaktır (Demir vd., 2018: 96).

5018 sayılı KMYKK'nin 55. maddesinde yer verilen iç kontrolün tanımında, iç kontrolün iç denetimi de kapsadığı belirtilmiştir. Kamu idareleri etkin bir şekilde yürütülen iç kontrol faaliyetleri ile faaliyetlerini amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun şekilde, etkili, ekonomik ve verimli olarak gerçekleştirmeyi, varlıklarını ve kaynaklarını korumayı, muhasebe kayıtlarını doğru ve tam olarak tutmayı, mali ve yönetim bilgisini zamanında ve güvenilir şekilde üretmeyi

sağlamaya çalışmaktadırlar. 5018 sayılı KMYKK'nin "İç Denetçinin Görevleri" başlıklı 64. maddesinde de idarelerin yönetim ve kontrol süreçlerini değerlendirmek, iç denetçilerin görevleri arasında sayılmıştır. (24/12/2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazete). İç denetçilerin görevlerinde belirtildiği üzere iç kontrolün 5018 sayılı KMYKK'de yer alan tanımdaki işlevlerini yerine getirmesi, iç kontrol sisteminin düzgün bir şekilde işleyip işlemediğini değerlendiren iç denetimle mümkündür. İç denetimi kapsamayan bir iç kontrolde, iç kontrol incelenmediği ve sorgulanmadığı için etkin bir iç kontrol sisteminden de söz edilemeyecektir. İç denetim faaliyetleri, iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işleyip işlemediğini sürekli izleyip değerlendirmekle birlikte, iç kontrolün amacına ulaşması yönünde 5018 sayılı KMYKK'de belirtilen görevlerini yerine getirmektedir. Bu nedenle iç denetçiler faaliyetlerini gerçekleştirirken aynı zamanda iç kontrolün yapısı ve işleyişinde yer almakta ve iç kontrolün amacına ulaşmasında rol oynamaktadır.

İç denetim faaliyetleri yönetimin kararlarında önemli işleve sahiptir. İç denetimin bu işlevi, iç kontrol sisteminin etkinliğini ve verimliliğini artıracaktır. İç denetim, sistematik olarak faaliyetlerin gözden geçirilmesini sağlayarak yönetim ortamında yaşanan güçlüklerin ortadan kaldırılmasına zemin oluşturmaktadır. Bu zemin, iç kontrol sisteminin oluşturulması ve denetlenmesiyle iç kontrol sisteminin etkinliğini artıracaktır (Biçer, 2006: 155). 14 Nisan 1912 gecesini Titanik'in batışının hikâyesi iç denetim ve iç kontrol fonksiyonunun değerini gösteren ünlü bir olaydır. Az kullanılan denetim hizmetleri, az kullanılan denetim önerileri ve önemli kontrollerin göz ardı edilmesi Titanik trajedisinde olduğu gibi yıkıcı sonuçlar doğurabilmektedir. Nitekim Ballard, Titanik'in hikâyesinin gemi batmadan 14 yıl önce başladığını vurgulamaktadır. Geminin batışı ve bu trajedide gerçekleşen can kaybının nedeni ise sırasıyla aşırı hız ve yetersiz filika olarak gösterilmektedir (Flesher ve Zanzig, 2000: 1).

1.12.2. İç Denetim ve Risk Yönetimi

Risk yönetimi, kurumsal ve sistematik bir süreç için gerekli olan donanımlı personel ve uygun maliyetle, riskleri tespit etmek, tanımlamak ve değerlendirmek olarak

düşünülebilir. Risk yönetimi, kaynakların daha etkin kullanımı, daha iyi bir hizmet sunumu, inovasyonu artırma, iyi proje yönetimi, yolsuzluğu önleme vb. konularda kurumların performanslarını geliştirmelerine yardımcı olmaktadır (Altuğ, Kesik ve Şeker, 2013: 351).

Enron, WorldCom, Parmalat vb. şirketlerde ortaya çıkan muhasebe ve denetim hileleri tüm dünyada olumsuz mali sonuçlara neden olmuştur. Tüm dünyada ortaya çıkan bu olumsuz algıyı ortadan kaldırmak için risk yönetimi üzerinde çalışılmaya başlanmıştır. Kurumsal risk yönetimi ve iç denetim faaliyetlerinin işletmelerde uygulanmaya başlanması ile birlikte, iç denetime artan güven ihtiyacının sağlanmasında, iç denetim faaliyetlerinin kurumsal risk yönetimini kapsamaya önemli hale gelmiştir. İç denetim birimlerinin faaliyetlerinin çoğu günümüzde iç kontrol ve risk yönetimi çalışmalarıyla yürütülmektedir (Türedi, Zor ve Gürbüz, 2015: 2). Risk odaklı iç denetim anlayışı, iç kontrolün ve risk yönetiminin tasarlanması ve bunlarla ilgili gerçekleştirilen faaliyetlerin organizasyon hedeflerine uygunluğunun incelenmesi ile riskli görülen alanlarda yönetime önerilerde bulunmaktadır (Türedi, Zor ve Gürbüz, 2015: 17). İç denetimin profesyonelliği, kamu kaynaklarının kullanımında hesap verilebilirliğin ve hizmet sunumunda verimliliğin sağlanmasının önem arz ettiği ve daha fazla yetkinlik gerektiren kamu sektöründe, riskleri en aza indirip yöneterek, kıt kaynakların daha verimli kullanılmasını sağlamaktadır (Gansberghe ve Nordin, 2005: 69-70).

IIA Uluslararası İç Denetim Standartlarında (2120 Risk Yönetimi), iç denetim faaliyetlerinin, risk yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirmesine katkıda bulunmak zorunda olduğu belirtilmektedir (IIA, 2017: 15/29).

İç denetçilerin risk yönetimi süreçlerinin etkin olup olmadığına karar vermesi, aşağıda belirtilen konularda yapacakları değerlendirmeleri sonucu oluşmaktadır (IIA, 2017: 16/29):

- Kurumsal amaçların kurumun misyonunu destekleyip desteklemediğini değerlendirmek,
- Önemli olan risklerin belirlenip belirlenmediğine ve değerlendirilip değerlendirilmediğine bakmak,

- Personelin, yönetimin, denetim komitesinin ve yönetim kurulunun sorumluluklarını yerine getirmesine yardımcı olan risk bilgisinin elde edilerek kurum geneline yayımlanıp yayımlanmadığına bakmak,
- Kurumun risk iştahı ile aynı paralele getirilen uygun risk cevaplarının verilip verilmediğini değerlendirmektir.

İç denetim yöneticisi, kabul edilemeyecek bir risk düzeyini üst yönetimin kabul ettiği sonucuna varırsa bu konuyu üst yönetimle tartışmak zorundadır. İç denetim yöneticisinin konunun çözümlendiğine dair kanaati oluşmuşsa, bu durumu denetim komitesi ve yönetim kuruluna iletmek zorundadır (IIA, 2017: 23/29).

Kurumsal risk yönetimi kapsamında iç denetim, organizasyonun değerini artırmak ve verimliliğini sağlamak üzere gerçekleştirilen bağımsız, tarafsız, güvence ve danışmanlık sağlayan faaliyetler bütünüdür. Organizasyonlarda etkin bir iç denetim faaliyetinin gerçekleştiriliyor olması risk yönetimini desteklemektedir. Çünkü iç denetimin risklerin tanımlanması, değerlendirilmesi, risklerin yönetilmesi ile ilgili yöntemlerin uygulanması ve kontrol önlemlerinin alınması konusunda sorumlulukları bulunmaktadır. İç denetim, risklerin en uygun şekilde yönetilmesi ve iç kontrol sisteminin etkili çalışması konusunda yönetime tarafsız güvence de sağlamaktadır. Bu nedenle iç denetim ve risk yönetimi birbirleriyle etkileşim içinde olan en önemli unsurlardır. Kurumsal risk yönetimi kapsamında değerlendirilen riskler sonucu oluşturulan risk kayıtları ve risk bulguları, risk odaklı iç denetim için kaynak oluşturmakta ve denetim çalışmalarında kullanılmaktadır (Celayir, 2017: 719-720). Bu şekilde iç denetçiler, organizasyondaki risk değerlendirmesine dayanarak iç denetim faaliyetlerinin nelere odaklanacağını belirlemektedir (Zaharia, Dragne ve Tilea: 175).

İç denetim birimleri risk yönetim çalışmalarında yönetimin talebi doğrultusunda danışmanlık hizmeti verebileceği gibi bu çalışmalarda yer almadan risk yönetim sürecinin değerlendirmesini de yapabilirler. İç denetim birimleri risk yönetiminde rol almakla birlikte yönetime ait olan sorumluluğu üstlenmemelidirler (Pehlivanlı, 2012: 126).

5018 sayılı KMYKK'nin 64. maddesinde iç denetim faaliyetlerinin kurumun risk yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek doğrultusunda

gerçekleştirildiği vurgulanmıştır (24/12/2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazete). İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 5. maddesinde de risk yönetimi ile ilgili iç denetim faaliyetleri sonucunda, yönetime önerilerde bulunulacağı belirtilmektedir (12/07/2006 tarihli ve 26226 sayılı Resmi Gazete).

1.12.3. İç Denetim ve Yönetişim

IIA'nın yapmış olduğu tanımında, iç denetimin yönetim (kurumsal yönetim) süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek için sistemli ve disiplinli bir yaklaşım ile kurumun amacına ulaşmasına yardımcı olacağı vurgulanmıştır (www.theiia.org, 29 Nisan 2019).

Yönetişim; üst yönetim, yönetim kurulu ve denetim kurulu tarafından, kurumun amaçlarına ulaşmasına yönelik olarak, kurumun faaliyetlerinin raporlanması, yönlendirilmesi, yönetilmesi ve izlenmesi amacıyla uygulanan yapı ve süreçler bütünüdür (IIA, 2017: 29/29).

Şeffaflık, hesap verebilirlik, sorumluluk ve adaletlilik kurumsal yönetimde tüm dünyada kabul gören ilkelerdir. Bu ilkelerden hesap verebilirlik ile bilgilerin tam, zamanında, doğru ve açık olarak kamuoyuna duyurulması, sorumluluk ile faaliyetlerin mevzuat, sözleşme ve diğer düzenlemelere uygunluğunun sağlanması ve denetlenmesi, adaletlilik ile de pay ve menfaat sahiplerine adaletli davranılması sağlanmış olacaktır (İşcan ve Kaygın, 2009: 216). Yönetişim kavramında vurgulanan, kararlara katılım faaliyetlerinin yönetilmesi, yönlendirilmesi, raporlanması ve izlenmesi kontrol sürecinin; şeffaflık ve hesap verebilirlik ise güven arayışının bileşenleridir. Yönetişimin güven ve kontrol mekanizması arayışı kamu sektöründe ve özel sektörde birtakım riskleri de içermektedir. Yönetişimin bu risklerine karşı kontrol tasarımlarına destek sağlayabilecek kapasiteye sahip iç denetim, organizasyon içindeki sorunlara çözüm potansiyelidir (Gökdeniz, Kartal ve Yetiş, 2017: 65-66). Aynı şekilde bu ilkelerin etkin şekilde işlenmesi, yasal düzenlemelere uyulması, çalışanların nitelik, etkinlik ve verimliliklerinin doğru ölçülmesi, sermaye sahiplerinin menfaatlerinin korunması, sürdürülebilir kârlılığın sağlanması ve devam eden bir işletme yapısının oluşturulması organizasyonun

hedefleri arasındadır. İç denetim faaliyetleri, bu hedeflerin yerine getirilip getirilmediğini değerlendirmektedir (Yiğit ve Türedi, 2018: 521).

Kamu yönetiminde üst yöneticilerin sorumluluğunda bulunan 5018 sayılı KMYKK'nin 11. maddesinde belirtilen konular, iç denetimin faaliyetinin de kapsamında bulunmakta ve iç denetçiler aracılığıyla üst yönetim bu sorumlulukları yerine getirmektedir. Üst yönetimin görev ve sorumluluk alanında bulunan konularda iç denetçiler, denetim, danışmanlık ve inceleme faaliyetlerini gerçekleştirmekte ve bu faaliyetler sonucunda oluşturdukları raporları üst yönetime sunmaktadır. İç denetçiler aynı zamanda denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmeye yönelik önerilerde bulunmaktadır. İç denetimin tüm bu fonksiyonları, tarafsız ve uygun güvence sağlayarak kamu sektöründe kurumsal yönetim süreçlerinin etkililiğine katkı sağlamaktadır.

1.12.4. İç Denetim ve Toplam Kalite Yönetimi

Toplam kalite yönetimi (TKY), organizasyonun müşteri olgusunu öne çıkararak, kârlılığın önce müşteri memnuniyetine önem veren ve uzun vadede müşteri memnuniyetini hedefleyen bir yönetim şeklidir. TKY, etkin bir şekilde uygulandığında kaliteyi yükseltmekte ve maliyetleri minimum seviyeye getirmektedir. TKY, kişiye endeksli olmayan, herkesi kapsayan, kişinin kendisinden sonraki herkesi müşteri gibi algılayıp onların ihtiyaçlarını karşılamaya çabaladığı bir kavramdır (Çakar, 2018: 401).

TKY, uzun yıllar özel sektörde başarılı şekilde uygulandıktan sonra kamu sektöründe de kullanılan yönetsel bir yaklaşımdır. Kamu kurumları tarafından üretilen mal ve hizmetlerden birçok kişi faydalanmaktadır. Bu nedenle kamu yönetimi günlük hayatın önemli bir parçasıdır. Kamu hizmetlerinden faydalanan ve müşteri konumunda olan vatandaşlar etkin ve verimli olmayan hizmetleri küreselleşen dünyada artık sorgulamaktadırlar. Verimliliği artırmada düşük maliyeti sağlayan, müşteriye tatmin eden, ürün ve hizmetlerin kalitesini artıran TKY her kurum için önemli bir teknik olarak görülmektedir (Balcı, 2005).

Yönetim anlayışında ortaya çıkan değişimler TKY anlayışını ortaya çıkarmıştır. TKY anlayışının ortaya çıkmasıyla birlikte de iç denetim anlayışı değişmiş ve kapsamı genişlemiştir. TKY; iç denetimin insana değer veren, tüm çalışanları organizasyon hedeflerinin gerçekleştirilmesinde bir takım olarak gören, riskleri önemseyen, yenilikçi, sistemi iyileştirmek adına tedbirler alan ve değer katan bir faaliyetler bütününe dönüşmesine katkı sağlamakta ve kalite uygulamalarıyla iç denetim faaliyetlerinin daha donanımlı gerçekleşmesine yardımcı olmaktadır (Aslan ve Özçelik, 2009: 111-116).

İç denetim bir yönetim unsuru olarak, kalite ile ilgili faaliyetlerin etkin ve verimli olarak gerçekleşmesine katkı sağlamakta ve kalite ile ilgili maliyetleri azaltmaktadır. TKY, “önce insan” felsefesi ile iç denetçilerin çalışanları muhtemel suçlu olarak görmesini engellemekte ve “takım ruhu” felsefesi ile çalışanların aynı hedefe odaklanmasına yardımcı olmaktadır. Ulaşılabilecek hedefleri “sürekli gelişim” felsefesi ile yenileyerek çalışanların aynı dinamizmde tutulmasına katkı sağlamaktadır. (Aslan ve Özçelik, 2009: 111).

1.13. LİTERATÜR TARAMASI

Bu çalışmada kamu yönetiminde iç denetimin kaydettiği gelişim düzeyi, mevcut durumu ve iç denetim sisteminde var olan sorunlar KİDGR’ler analiz edilerek saptanmaya çalışılmıştır. Literatürde kamu yönetiminde iç denetim faaliyetlerinde karşılaşılan sorunların tespit edilmesi ve iç denetim sisteminin mevcut durumunun değerlendirilmesi ile ilgili çalışmalar yapabilmekle birlikte, kamu yönetiminde iç denetim sisteminin KİDGR’lerin analizi ile değerlendirildiği bir çalışmaya rastlanılamamıştır. Ancak, denetlenen idare, birim ve konu bilgileri ile denetim, danışmanlık, inceleme rapor sayıları bilgilerinin de yer verildiği bu raporlarda 2008-2015 yıllarını kapsayacak şekilde, üniversitelerin iç denetim faaliyetlerinin değerlendirildiği bir çalışmaya rastlanılmıştır. 2019 yılında yapılan “Bünyesinde Tıp Fakültesi Bulunan Üniversitelerde Gerçekleştirilen İç Denetim Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi (2008-2015)” başlıklı çalışmada; bir kamu kurumu olan üniversitelerde gerçekleştirilen iç denetim türlerine ve işlevsel organlarına yer

verilmiş, bünyesinde tıp fakülteleri bulunan üniversitelerde 2008-2015 yılları arasında denetlenen birim ve konulardan bahsedilmiştir. KIDGR'lerde yapılan analizlere göre, 2008-2015 yılları arasında üniversitelerde iç denetim faaliyetleri gerçekleştirilmiştir. Söz konusu raporlarda yer alan denetim faaliyetlerinin konuları ve özellikle üniversitelerin tıp fakültelerindeki denetimlerin yeri incelenmiştir. Araştırma sonucunda, iç denetçilerin üniversitelerin tıp fakültelerinde yıllar itibarıyla benzer içerikte denetimler yaptığı, uygunluk ve sistem denetimi türlerine öncelik verdiği, diğer denetim türleri olan performans denetimi, bilgi teknolojileri ve mali denetimlerin düşük düzeyde kaldığı sonucuna ulaşılmıştır (Jafarlı ve Yüce, 2019: 545-554).

Akçay (2009: 57-75) iç denetim faaliyetlerinin kamu kurumlarının faaliyet sonuçlarına etkisini ve iç denetimin etkinliğini belirleyen faktörleri incelediği anket çalışmasında, iç denetim konusunda personelin bilgi eksikliği olduğu ve iç denetimin personel tarafından yeterince sahiplenilemediği sonucuna ulaşmıştır. Bununla birlikte kurumlarda iç denetimin etik kurallara ve mevzuata uygun olarak gerçekleştirildiği, denetim raporlarının yazılmasında bağımsız hareket edildiği ve iç denetim faaliyetlerinin kurumun faaliyetlerinin etkinliğini artırdığına dair tespitlerde bulunulmuştur.

Güner (2009: 225) kamuda iç denetimin değişimini değerlendirdiği çalışmasında, bu süreç içerisinde birçok sorun olduğunu tespit etmiştir. Aynı zamanda iç denetime farkındalık düzeyinin çok düşük olduğu, iç denetim hakkında paydaşların yeterli bilgiye sahip olmadığı ve üst yöneticilerin iç denetimi yeterince desteklemediği sonucuna ulaşılmıştır.

Gerekan (2010: 1) çalışmasında, kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesine ilişkin olarak iç denetim konusundaki farkındalık, iç denetçi bağımsızlığı, iç denetçi kadroları, üst yönetici desteği, merkezi uyumlaştırma fonksiyonu gibi konularda kamu iç denetçilerinin görüş ve önerilerini değerlendirmiştir.

Koçak ve Kavakoğlu (2010: 145-146) İl Özel İdarelerinde iç denetim sistemini değerlendirdikleri çalışmalarında; İl Özel İdarelerinde iç denetim birimlerinin yapılanmasının tamamlanamaması, iç denetim birimlerinde az sayıda iç denetçinin

görev yapması ve iç denetçilerin iç denetim faaliyeti kapsamında yer almayan soruşturma görevlerini yerine getirmesinin iç denetimin gelişmesinde mevcut engeller olduğunu vurgulamıştır. Aynı zamanda İl Özel İdarelerinde iç denetçi ile üst yönetici arasındaki ilişkinin beklenen düzeyde olmadığı, iç denetim faaliyetlerinin kurum faaliyetlerinin etkinliğine katkı sağlamasına rağmen iç denetime yeterince önem verilmediği belirtilmektedir.

Soylu (2010: 197) iç denetimin kamu sektöründe uygulanmasında verimliliğini ve başarısını değerlendirdiği çalışmada; iç denetim sistemini olumsuz etkileyen unsurları belirterek, etkin bir iç denetim faaliyetinin iç denetimin bağımsız olarak yapılması ve iç denetçinin tarafsız olması ile mümkün olabileceğini vurgulamıştır.

Çankaya, Dinç ve Kara (2012: 64) iç denetimin başarısına etki ettiği düşünülen denetim türleri ile ilgili Tarım Kredi Kooperatiflerine yönelik anket uygulamalarında, iç denetim sisteminin başarılı olmasında uygunluk ve sistem denetiminin yeterli olmadığı, mali denetim ve performans denetimine ağırlık verilmesi gerektiği sonucuna ulaşmışlardır.

Akçay (2014: 1) kamu kurumlarında iç denetimi organizasyon ve mevzuat perspektifinde değerlendirdiği çalışmada, iç denetimin yapısı üzerinde olumlu ya da olumsuz etkisi olan faktörleri inceleyerek önemli bulgulara ulaşmış ve iç denetimin etkinliğini artıracak önerilerde bulunmuştur.

Bilge ve Daşkaya (2015: 108) mahalli idarelerde iç denetimi anket yöntemiyle değerlendirmişlerdir. Çalışmalarında, iç denetimin yapısı hakkında iç denetçilerin doğru algıya sahip oldukları tespit edilse de mahalli idarelerde iç denetimin üst yönetici tarafından sahiplenilemediği ve yeterli seviyede uygulanmadığı sonucuna ulaşmışlardır.

Ergin, Selimoğlu ve Tolkun (2016: 1) Türkiye'deki Kamu İktisadi Teşebbüslerinde (KİT) gerçekleştirilen iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerini, kurumsal yönetim çerçevesinde değerlendirmişlerdir. Çalışmalarında, Türkiye'deki KİT'lerde uluslararası standartlarda iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin bütünleşik bir yapı olarak uygulanmadığı sonucuna ulaşmışlardır.

Karcıoğlu ve Kurnaz (2017: 67) kamuda iç denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde ortaya çıkan sorunların tespitine yönelik olarak kamu iç

denetçileri üzerine yapmış oldukları araştırmalarında, iç denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesinde birçok sorun olduğunu, genel bütçeli kurumlarda iç denetimde bağımsızlık ve iç denetçilerin özlük hakları ile ilgili sorunlarla karşılaşıldığını, mahalli idarelerde ise iç denetçilerin görev, yetki ve statüleriyle ilgili sorunların bulunduğunu saptamışlardır.



İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE KAMU YÖNETİMİNDE İÇ DENETİM

Bu bölümde, kamu yönetiminde iç denetimin gelişimi hakkında bilgi verilerek, iç denetim ile ilgili birincil düzey mevzuat olan 5018 sayılı KMYKK kapsamında iç denetim açıklanacaktır. Daha sonra ikincil ve üçüncül düzey mevzuat çerçevesinde iç denetimle ilgili yapılan düzenlemelere yer verilecek ve bu düzenlemelerle ilgili açıklamalar, tezin üçüncü bölümünde analiz edilen KİDGR'lerde, analize konu olan başlıklar ile sınırlı olacaktır. Analizi gerçekleştiren konularla ilgili açıklamalar, ikincil ve üçüncül düzey mevzuat birlikte değerlendirilerek anlatılacaktır.

2.1. KAMU YÖNETİMİNDE İÇ DENETİMİN GELİŞİMİ

Cumhuriyet öncesi dönemde, Selçuklu modeline göre biçimlendirilmiş denetim faaliyetlerinin gerçekleştirildiğini Mustafa Akdağ'ın "Türkiye'nin İktisadi ve İctimai Tarihi" kitabında yer alan "...yolsuzluklar yapıldığında, bu görevliler üzerlerine para geçirdiklerinde ve işledikleri başka yolsuzluklarda, sırf bu gibi işlerin soruşturulması ve incelenmesi için, gene kadılardan birisinin yanına çavuş ve öteki birkaç kişilik maiyet verilerek "müfettiş" diye yollandığı" ve "...emanet ile idare edilen mukataalarda, tutulan tahsilat defterinin müfettişlerce zaman zaman kontrolden geçirilmesi" ifadeleri göstermektedir. Bu ifadeler Osmanlı devlet yönetiminde, bağımsız şekilde yürütülen ve kamu yararı gözetilerek gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin varlığına işaret etmektedir. II. Mahmut'tan sonraki dönemde ise Osmanlı'da Avrupa örnek alınarak bakanlıklar (nezaretler) kurulmaya başlamış ve bu nezaretlerin temelini oluşturan "teftiş" birimlerinde çalışanlara "müfettiş"

denilmiştir. 1921 Anayasası ile Bölge Müfettişleri oluşturulmuş ise de Cumhuriyet sonrası dönemde 1925 Anayasası ile bu yapılanma devlet idari yapısında yer almamıştır (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 575).

Kamu sektöründe Türkiye Cumhuriyeti'nin kuruluşundan bu yana müfettiş ve kontrolör kadroları ihdas edilmeye başlanmıştır. Denetim faaliyetlerini, uygunluk ve sistem denetimi kapsamında gerçekleştirilen bu müfettiş ve kontrolör kadroları, günümüzde yetersiz kalmıştır (Çankaya, Dinç ve Kara, 2012: 49). 1959 yılında Avrupa Ekonomik Topluluğuna yapılan başvuru üzerine, 10-11 Aralık 1999 yılında Helsinki'de yapılan Avrupa Birliği Devlet ve Hükümet Başkanları Zirvesinde, Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne adaylığı tescillenmiş ve Türkiye'de bürokrasi bu süreçte yenilenme imkânı bulmuştur (Gönülaçar, 2008: 6). 2003 yılında 5018 sayılı Kanun kabul edilmiş, 01/01/2006 yılından sonra da iç denetim ile ilgili hususlar yürürlüğe girmiştir. İç denetçi atamalarının yapıldığı, iç denetçi eğitimlerinin gerçekleştirildiği 2006-2008 yılları ise geçiş dönemi olarak kabul edilmiştir. Bu süreçten sonra kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinin başlaması bazı kurumlarda 2008 yılını, bazı kurumlarda 2009 yılını bulmuştur (Akçay, 2014: 2) 5018 sayılı Kanun çerçevesinde, Avrupa Birliği standartlarına uyumlu bir iç denetim yapısının kamuda uygulanması için kamuda merkezi uyumlaştırma fonksiyonunu yerine getiren İDKK oluşturulmuştur (Kartal, 2013: 33). 5018 sayılı Kanun ile kamuda uygulanmaya başlayan iç denetim sistemi; kamuda denetimin uluslararası standartlara uygun şekilde yapılması, uygulamada birliğin sağlanması ve mevcut teftiş kurulları tarafından denetimi gerçekleştirilemeyen faaliyetlerin denetlenmesi açısından önem arz etmektedir (Aslan, 2010: 78). Yönetimin fonksiyonu olan denetim, kamu yönetim sisteminde teftiş kurulları ile faaliyetlerini gerçekleştirmiştir. Ancak 5018 sayılı Kanun ile kamu yönetim sistemine dâhil olan, geleneksel denetim anlayışını esas almayan ve uluslararası standartlarda faaliyetlerini gerçekleştiren iç denetim sistemi ile teftiş kurulları dönüşüme zorlanmıştır (Alıcı, 2016: 199).

Bu açıklamalar ışığında Türkiye'de yeni sayılabilen iç denetim faaliyetleri, 5018 sayılı KMYKK ile birlikte kadrosu ihdas edilen ve atanan iç denetçiler ve Türkiye Cumhuriyeti'nin kuruluşundan bu yana kadrosu ihdas edilen müfettiş ve kontrolörler tarafından gerçekleştirilmektedir.

2.2. 5018 SAYILI KMYKK KAPSAMINDA İÇ DENETİM

Türkiye’de kamu yönetiminde iç denetim konusu; iç denetimin tanımının yer aldığı 63. madde, iç denetçinin görevlerinin anlatıldığı 64. madde, iç denetçilerin niteliklerinin yer aldığı ve atanma şartlarını belirten 65. madde, İDKK’nin açıklandığı 66. madde, İDKK’nin görevlerinin anlatıldığı 67. madde ile 5018 Sayılı KMYKK’de düzenlenmiştir (24/12/2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazete).

2.2.1. İç Denetimin Tanımı

5018 sayılı KMYKK’nin 63. maddesinde iç denetimin tanımı yapılmıştır. Bu tanımda nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olan iç denetimin, kamu kurumu faaliyetlerine değer katması ve geliştirmesi, kaynakların yönetiminin değerlendirilmesi, rehberlik hizmeti yapması amacından bahsedilmiştir (24/12/2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazete). Kamuda iç denetim faaliyetleri, genel kabul görmüş standartlara uygun olarak sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla, idarelerin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde gerçekleştirilmektedir.

5018 sayılı KMYKK kapsamında iç denetim tanımı, uluslararası kabul gören IIA’nın yapmış olduğu tanımla uyum içerisindedir. Bu tanımda iç denetimin önemli fonksiyonları, amacı, uluslararası standartlara uygun olarak gerçekleştirildiği belirtilmektedir. Buna göre, Türkiye’de kamuda iç denetim uygulamaları uluslararası uygulamalara paralel şekilde gerçekleştirilmektedir.

2.2.2. İç Denetçinin Görevleri

5018 Sayılı KMYKK’nin 64. maddesinde iç denetçilerin görevleri düzenlenmiştir. 64. maddeye göre; kamu iç denetçileri, idarelerin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmekte, kontrol süreçlerinin ve mali yönetimin sistem denetimini

yapmakta ve bu konularda öneriler sunmaktadır. Kamu idaresi kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığına dair inceleme ve önerilerde bulunmaktadır. İç denetçiler aynı zamanda kamuda yapılan harcamalardan sonra yasal uygunluk denetimi yapmakta, bu harcamalar ve mali işlemlerle ilgili kararların ve tasarrufların; amaçlara, politikalara, programlara, kalkınma planı, stratejik plan ve performans programına uygunluğunu değerlendirmektedir. İç denetçiler denetim esnasında veya sonrasında soruşturma açmayı gerektirecek bir hususla karşılaşıldığında, idarenin en üst amirine bu durumu bildirir. Denetim sonuçlarına dayanarak idareye iyileştirme önerilerinde bulunur. İç denetçiler, iç denetim faaliyetleri sonucu oluşturmuş olduğu denetim raporunu doğrudan üst yöneticiye sunmaktadır (24/12/2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazete).

Türkiye’de kamu yönetiminde iç denetimin tanımı uluslararası tanımla uyum sağlamak ve kamu iç denetçilerinin görevlerini, uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun olarak yerine getireceği vurgulanmaktadır. 5018 sayılı KMYKK ile kamu mali yönetim sistemine giren iç denetim, uluslararası standartta, modern denetim ve modern yönetim anlayışı esas alınarak, şeffaflık, hesap verebilirlik, adaletlilik gibi kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde yürütülmektedir.

2.2.3. İç Denetçinin Nitelikleri ve Atanması

5018 Sayılı KMYKK’nin 65. maddesinde iç denetçilerin atanması açıklanmıştır. Bakanlıklar ve bağlı idarelerde iç denetçiler üst yöneticilerin teklifi ile Bakan tarafından, diğer idarelerde ise üst yöneticiler tarafından atanmaktadır. Sertifikalı adaylar arasından atanan iç denetçilerin 5018 sayılı KMYKK’nin 65. maddesinde belirtilen şartlar ile 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48.maddesinde belirtilen şartları taşıması gerekmektedir (24/12/2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazete).

2.2.4. İç Denetim Koordinasyon Kurulu

5018 sayılı KMYKK 66. ve 67. maddede belirtildiği üzere Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı yedi üyeden oluşan İDKK, kamu kurumlarının iç denetim sistemlerini izlemekte, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermektedir. 5018 sayılı KMYKK 67. maddesinde düzenlen İDKK'nin görevleri aşağıdaki gibi belirlenmiştir (24/12/2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazete):

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

- *İç denetçilerin uyacakları etik kuralları belirlemek.*
- *Kalite güvence ve geliştirme programını düzenlemek ve iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirmek.”*

2.3. İKİNCİL VE ÜÇÜNCÜL DÜZEY MEVZUAT KAPSAMINDA İÇ DENETİM

5018 sayılı Kanundan sonra kamu yönetim sisteminde iç denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için ikincil ve üçüncül düzey mevzuat kapsamında çalışmalar yapılmış ve aşağıda belirtilen konularda mevzuat düzenlenmiştir (www.idkk.gov, 20 Mayıs 2019):

- İkincil düzey mevzuat kapsamında; iç denetçilerin çalışma esas ve usullerini düzenleyen yönetmelik, İDKK'nin çalışma esas ve usullerini düzenleyen yönetmelik ve iç denetçilerin adaylık, eğitim ve sertifikalarını açıklayan yönetmelik çıkarılmıştır. Bu yönetmelikler dışında iç denetçilerin kadro tahsis ve ihdaslarına ilişkin Bakanlar Kurulu Kararları ve Kararnameleri çıkarılmıştır.
- Üçüncül düzey mevzuat kapsamında; Kamu İç Denetim Standartları, kamu iç denetçilerinin meslek ahlak kuralları, sertifika derecelendirilmesi ve kullanılabilirliği, İç Denetim Kalite Güvence Geliştirme Programı, 5018 sayılı Kanunun Geçici 21. maddesinin uygulanması, aynı maddenin 5. fıkrası kapsamında sertifika eğitimleri ve sınavları, iç denetçi atamaları, iç denetim uygulamaları, 2014-2016 ve 2017-2019 dönemleri Kamu İç Denetim Strateji Belgesi, Kamu İç Denetim Yazılımı kullanımı, bilgi teknolojileri denetimi, performans denetimi ve performans denetimi vaka çalışmaları konuları ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Aynı zamanda üst yönetici rehberi ile kamu iç denetim rehberi ve tebliği çıkarılmıştır (www.idkk.gov, 20 Mayıs 2019).

2.3.1. Kamu İç Denetçi Sertifikası

Kamu İç Denetçi Sertifikasının Derecelendirilmesine İlişkin Usul ve Esaslarda belirtildiği şekilde, 5018 sayılı Kanunun 65. maddesine göre iç denetçi adayı eğitimini Maliye Bakanlığı vermektedir. Bu eğitim sonunda gerçekleştirilen yazılı sınavda başarılı olanlara A-1 düzeyinde kamu iç denetçi sertifikası verilmektedir. Kanunun geçici maddesine göre atanarlara da aynı düzeyde kamu iç denetçi sertifikası verilmekte ve bu sertifikalar bu kişilerin atandıkları tarihten itibaren geçerli olmaktadır (17/02/2012 tarihli ve 28207 sayılı Resmi Gazete).

2.3.2. Sertifika Derecelendirilmesi

Kamu İç Denetçi Sertifikasının Derecelendirilmesine İlişkin Usul ve Esaslarda, kamu iç denetçi sertifikası derecelendirilmesine ilişkin bilgiler yer almaktadır. İlgili usul ve esaslar kapsamında, kamu iç denetçi sertifikası A-1 düzeyinden, A-2, A-3 ve A-4 düzeyine kadar derecelendirilmektedir. İç denetçilikte fiilen göreve başlanılan beşinci yılın sonunda ilk sertifika derecelendirilmesi yapılmakta ve bundan sonra yapılacak sertifika derecelendirilmesi üçer yıllık dönemler halinde yapılmaktadır. İç denetçilikte fiilen geçirilen süreler, sertifika döneminin belirlenmesinde dikkate alınmaktadır (17/02/2012 tarihli ve 28207 sayılı Resmi Gazete).

İç denetçilere belirtilen süre şartı olmaksızın, uluslararası geçerliliği olan Uluslararası İç Denetçi Sertifikası (CIA-Certified Internal Auditor), Uluslararası Bilgi Sistem Denetçisi Sertifikası (CISA-Certified Information System Auditor), Kontrol Özdeğerlendirme Uzmanlığı Sertifikası (CCSA-Certified Control Self Assessment) ve Uluslararası Kamu Denetçisi Sertifikası (CGAP-Certified Government Auditing Professional) sertifikalarından birine sahip olmak koşuluyla, bir üst derece sertifika verilmektedir. Bu şekilde bir üst derece sertifikaya sahip iç denetçilerin ilk sertifika derecelendirilmesi beşinci yılın sonunda yapılmaktadır (17/02/2012 tarihli ve 28207 sayılı Resmi Gazete).

İç denetçilerin sertifika derecelendirilmelerinin yapılabilmesi için görevlerine başladıkları tarihten itibaren, ilk beş yıllık dönem ve sonraki üç yıllık dönemler için; meslek içi eğitimler, mesleki faaliyetler, yayınlanmış makale ve kitaplar, başarı belgeleri ve takdirnameler, eğiticilik faaliyetleri, yabancı dil bilgisi, yüksek lisans ve doktora eğitimleri alanlarının puanlanması gerekmektedir. Bu alanlarda belirtilen konularda toplanan puanda, altmış puana ulaşılması koşuluyla, kamu iç denetçi sertifikası derecelendirilme talebi başvurusu İDKK' ye yazılı olarak gerçekleştirilir. Derecelendirilme yapılmaması durumunda bu gerekçeyle birlikte iç denetçiye yazılı olarak bildirilmektedir (17/02/2012 tarihli ve 28207 sayılı Resmi Gazete).

2.3.3. İç Denetçi Adaylarına ve İç Denetçilerine Verilen Eğitimler

İlgili mevzuat doğrultusunda, iç denetçi adaylarına yönelik sertifika eğitimleri, iç denetçilere yönelik meslek içi eğitimler, kurslar ve seminerler düzenlenmektedir. Aynı zamanda iç denetim faaliyetlerinin izlenmesi, kalitesinin artırılması ve geliştirilmesine yönelik olarak geliştirilen bilgi sistemlerinin kullanımı için iç denetçilere eğitim verilmektedir.

Sertifika Eğitimleri:

İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliğinde belirtildiği üzere iç denetim eğitimi verilecek iç denetçi adayları; İDKK tarafından yapılacak ya da uygun başka bir kuruma yaptırılacak aday belirleme sınavıyla belirlenir. Uluslararası geçerliliği bulunan CIA, CISA, CCSA ve CGAP sertifikalarından birine sahip olan iç denetçi adayları diğer şartları taşımak ve İDKK 'ye bunu belgelemek kaydıyla doğrudan iç denetçi eğitimine katılırlar. İç denetçi aday belirleme sınavı sonuçlarına bakılarak eğitim programı düzenlenir. Eğitim süresini iki aydan az olmamak şartıyla İDKK belirler. Eğitim sonunda sertifika sınavına alınanlardan başarılı olanlara sertifikaları verilir. Aynı yönetmeliğin geçici 2. maddesinde yer alan ve 5018 sayılı Kanununun geçici 5. maddesine göre sertifika eğitimi ve sınavına tabi tutulmadan iç denetçi olarak atanarlara, Maliye Bakanlığı tarafından iç denetim sertifika programında olan eğitim konularını içerecek şekilde üç ay eğitim verilir (08/10/2005 tarihli ve 25960 sayılı Resmi Gazete).

Meslek İçi Eğitimler:

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları 33. maddesi kapsamında, üç yılda bir kez, en az yüz saat, iç denetçilere meslek içi eğitim verilmesi gerektiği, bu yüz saatlik eğitimin otuz saatinin Maliye Bakanlığı tarafından verileceği, kalan kısmının ise iç denetim birimlerince ihtiyaçlar doğrultusunda programlanacağı belirtilmektedir. Ayrıca üniversiteler, mesleki kuruluşlar ve bilimsel alanda faaliyette bulunan diğer kurum ve kuruluşlarla iş birliği içerisinde, iç denetim birimlerinin yılda en az bir kere seminer, kurs gibi etkinliklerde bulunması gerekmektedir (12/07/2006 tarihli 26226 sayılı Resmi Gazete).

Bilgi Sistemleri Eğitimi:

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esaslarının 8. maddesinin 3. fıkrasında iç denetçilerin sertifika derecelendirme süreçleri ile iç denetim faaliyetlerindeki planlama, yürütme, raporlama ve sonuç izleme ile ilgili süreçlerin, İDKK tarafından sunulan bilgi sistemleri vasıtasıyla yürütüleceği belirtilmektedir. Aynı zamanda ilgili Yönetmelikte İDKK'nin, bu bilgi sistemlerinin kurulum, işletim ve kullanımı ile diğer bilgi sistemleriyle entegrasyonuna ilişkin kararları almaya yetkili olduğu hükmü yer almaktadır (12/07/2006 tarihli 26226 sayılı Resmi Gazete). İlgili hüküm doğrultusunda, iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesine yönelik olarak Kamu İç Denetim Yazılımı (İçDen) geliştirilmiş olup İçDen yazılımının kamu idarelerinde kullanılması amacıyla eğitimler düzenlenmektedir (İDKK, 2015).

2.3.4. İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı

Kalite Güvence ve Geliştirme Programları, kamu idarelerinde gerçekleştirilen iç denetim faaliyetlerinin, kalitesinin güvence altına alınması, geliştirilmesi ve kamu idaresine değer katması amacıyla kullanılan en önemli araçlardan biri olarak görülmektedir. Uluslararası standart ve uygulamalarda da modern yönetim ve denetim anlayışının gereği olarak bu konuya dikkat çekilmektedir (05/04/2016 tarihli ve 29675 sayılı Resmi Gazete).

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 4. maddesinin birinci fıkrasının g bendinde Kalite Güvence ve Geliştirme Programı tanımlanmıştır. Bu tanıma göre, iç denetim birimlerince ve İDKK tarafından iç denetim faaliyetlerinin Kamu İç Denetim Standartlarına ve etik kurallara uygunluğu izlenmekte ve kamu idarelerinde gerçekleştirilen iç denetim faaliyetleri tüm yönleriyle değerlendirilmektedir (12/07/2006 tarihli ve 26226 sayılı Resmi Gazete).

Üçüncül düzey mevzuat kapsamında düzenlenen İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programına göre, programı düzenleme ve iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirme görevi İDKK'ye verilmiştir. Programın amacı, kamu iç denetim sisteminin güçlendirilmesi, kalitesinin güvence altına alınması ve sürekli geliştirilmesidir. Program, kalite güvence değerlendirmeleri olarak gerçekleştirilen iç ve dış değerlendirmeleri kapsamakta ve bunlarla ilgili usul ve esasları belirlemektedir. Üst yöneticilerin, İç Denetim Birim Başkanlarının ve iç denetçilerin programa uymaları zorunludur. (05/04/2016 tarihli ve 29675 sayılı Resmi Gazete).

2.3.4.1. İç Değerlendirmeler

Programda, iç değerlendirmelerin sürekli izleme ve dönemsel gözden geçirme olarak iki kısımdan oluştuğu belirtilmiştir. Sürekli izleme ve dönemsel gözden geçirmeler aşağıda açıklanmaktadır (05/04/2016 tarihli ve 29675 sayılı Resmi Gazete):

- **Sürekli izleme**, denetim ve danışmanlık görevi düzeyinde kalitenin sağlanması için, iç denetim süreçlerinin etkin bir biçimde gerçekleştirildiğine dair güvence sağlayan ve bu süreçlerin ayrılmaz bir parçası olan faaliyetlerdir. Bu faaliyet İç Denetim Birim Başkanı ve/veya görevlendireceği iç denetçiler tarafından gerçekleştirilir. İç denetim görevlerinin politika, prosedür ve mevzuata uygunluğunun kontrol listesi ve İçDen ile izlenmesi, iç denetim görevlerinin planlama ve gözetimi, iş programının gözden geçirilmesi, geri bildirimler, çalışma kağıtlarının o işle ilgili denetimde bulunmayan iç denetçiler tarafından gözden geçirilmesi, gerçekleştirilen

faaliyetlerin analizi ve oluşturulan raporların İç Denetim Birim Başkanı tarafından gözden geçirilmesi sürekli izleme kapsamında bulunan hususlardır.

- **Dönemsel gözden geçirmeler**, yılda en az bir kere gerçekleştirilmesi zorunlu olan faaliyetlerdir. Bu faaliyetler iç denetim birimi içerisindeki kıdem sahibi bir iç denetçi veya idare içinde iç denetim faaliyetleri konusunda tecrübeli bir personel tarafından gerçekleştirilir. Dönemsel gözden geçirme faaliyetinin amacı Standartlara, Meslek Ahlak Kurallarına, iç denetim yönergesine ve iç denetimin tanımına uyumda ve idarenin faaliyetlerine değer katma fonksiyonunda etkinliğin ve verimliliğin gösterilmesidir.

2.3.4.2. Dış Değerlendirmeler

Dış değerlendirmeler iç denetim biriminin gerçekleştirdiği faaliyetlerinin; iç denetimin tanımına, Standartlara ve Meslek Ahlak Kurallarına uygunluğunun, etkinliğinin ve verimliliğinin belirlenmesi amacıyla yürütülmektedir. Dış değerlendirmelerin beş yılda bir gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Dış değerlendirme çalışmalarını İDKK yürütmektedir. Dış değerlendirme İDKK tarafından dış değerlendirme yapılacak idare dışından uzman ya da ekip belirlenerek yapılmaktadır. Dış değerlendirmenin kapsamı ise, iç denetimin görev alanı, bağımsızlığı, tarafsızlığı, yeterliliği, etkinliği ve verimliliği, ilgili mevzuata uygunluğu, idareye kattığı değer gibi konulardır (05/04/2016 tarihli ve 29675 sayılı Resmi Gazete).

Kalite güvence geliştirme sürecinde birbirinden bağımsız olmayan iç ve dış değerlendirmelerin, İçDen kullanılan kamu idarelerinde bu yazılım kullanılarak yapılması esastır (05/04/2016 tarihli ve 29675 sayılı Resmi Gazete).

2.3.5. Raporlama

5018 sayılı Kanununun 64. maddesinde iç denetçi raporları ile ilgili açıklamalarda bulunulmuştur. Buna göre, iç denetçiler denetim faaliyetleri neticesinde oluşturmuş oldukları raporları doğrudan üst yöneticiye sunmaktadır. Sunulan bu raporlar üst yönetici tarafından değerlendirilmektedir. İç denetim raporlarının ilgili Kanun maddesine istinaden en geç iki ay içinde üst yönetici tarafından İDKK' ye gönderilmesi de gerekmektedir (24/12/2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazete). Üçüncül mevzuat çalışmaları kapsamında düzenlenen Kamu İç Denetim Rehberinde ise raporlama sürecinin; saha çalışmaları neticesinde ulaşılan bulguların, iç denetimin gerçekleştirildiği birim ya da birimlerle paylaşılması ile başladığı ve oluşturulan denetim raporunun üst yönetici imzasıyla ilgili birimlere gönderilmesi ile son bulduğu belirtilmektedir (İDKK, 2013b: 65).

İç denetim faaliyetlerinin istenilen seviyede katma değer sağlaması için raporlama en önemli aşamadır. Hazırlanan raporun zamanlılığı ve kalitesi, üst yönetimin kararlarını etkin bir şekilde almasına yardımcı olmaktadır. Diğer taraftan saha çalışması neticesinde ulaşılan tespit ve öneriler, ilgililere iletilmediğinde bu hususlarla ilgili düzeltici adımlar atılmasında zorluklarla karşılaşılabilir. Raporlamanın zamanında yapılmaması durumunda da, denetlenen konunun öneminin ve uygulanabilirliğinin yitirilmesine neden olabilecektir (İDKK, 2013b: 65).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

2008-2017 YILLARI ARASI KAMU İÇ DENETİM GENEL RAPORLARININ ANALİZİ

Bu bölümde 2008-2017 yılları arası KİDGR'lerin analizi çerçevesinde, çalışmanın amacı ve önemi açıklanarak çalışma sonucunda elde edilen bulgulara yer verilmektedir.

3.1. ÇALIŞMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Tarihi çok eskiye dayanan ve geçmişten bu yana uygulanan denetim konusu günümüzde hala tartışılmaktadır. Denetimi bu kadar önemli kılan neden ise, denetim anlayışının günümüzde değişime uğramasıdır. Denetim anlayışında meydana gelen değişim, denetimin çok farklı türlerde yapılmasına, denetim tanımının her geçen gün değişmesine, denetimi yapan kişilerin niteliklerinin daha da artırılmasına neden olarak, denetimi içinde birçok unsurun yer aldığı bir sistem haline getirmektedir.

Denetim anlayışında meydana gelen değişimler, mevcut anlayışın ihtiyaçlara cevap verememesinden kaynaklanmakta ve yeni yöntemlerin uygulanmasını zorunlu kılmaktadır. Yeni anlayış neticesinde tüm dünyada uygulama alanı bulan iç denetim, günümüzde her tür organizasyonda vazgeçilmez bir unsur haline gelmiştir. İç denetim uygulamaları, denetimi geçmişteki gibi hata bulma fonksiyonu olarak değil,

yönetime yardımcı olan, organizasyona değer katan, organizasyonu geliştiren, organizasyonun; yönetim, risk yönetimi, kontrol faaliyetleri ve tüm faaliyetlerine etki ederek hataları önleyen bir fonksiyon haline getirmiştir.

Türkiye’de kamu sektöründe iç denetim sisteminin istenilen katma değere ulaşması; iç denetimin mevcut durumunun, kaydettiği gelişim düzeyinin ve iç denetim sisteminde var olan eksikliklerin ortaya çıkarılması ile sağlanabilir. İç denetimin farklı uygulamaları ve genişleyen rolü, iç denetim sisteminin değerlendirilmesinde birçok faktörü bu sisteme etki eder hale getirmektedir. Bu nedenle iç denetim sisteminin gelişimi; iç denetçiler, iç denetçilerin nitelikleri ve performanslarının yanı sıra mevcut yönetim anlayışı, organizasyon çalışanları, organizasyon üst yöneticisi, organizasyon süreçlerinin etkin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği, uluslararası standart ve uygulamalara uyum gibi birçok hususla ilgili olabilmektedir. İç denetim sisteminin sağlayacağı katma değerde, bu sisteme etki eden her bir unsur önem arz etmektedir.

Literatürde kamu yönetiminde iç denetim konusunun değerlendirildiği çalışmalar yer almakla birlikte, bu konunun İDKK’nin hazırlamış olduğu KİDGR’lerde yer verilen; iç denetçi atamaları, sertifika dereceleri, eğitimleri, iç denetim kalite güvence değerlendirmeleri ve raporlamaları ile analizin yapıldığı bir çalışmaya rastlanılamamıştır. Ancak denetlenen idare, birim ve konu bilgileri ile denetim, danışmanlık, inceleme rapor sayıları bilgilerinin de yer verildiği bu raporlarda, 2008-2015 yıllarını kapsayacak şekilde, üniversitelerin iç denetim faaliyetlerinin değerlendirildiği bir çalışmaya rastlanılmıştır (Jafarlı ve Yüce, 2019: 545-554). Türkiye’de kamu sektöründe iç denetimin kaydettiği gelişim düzeyini ortaya koymak için bu raporların analiz edildiği başka bir çalışmaya rastlanılmadığından, 2008-2017 yılları arasında KİDGR’lerin analizi çalışma konusu olarak seçilmiştir. Bu nedenle, bu çalışmanın literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Çalışmanın amacı, KİDGR’lerde yer verilen; iç denetçi atamaları, sertifika dereceleri, eğitimleri, iç denetim kalite güvence değerlendirmeleri ve raporlamaları bilgilerinin analizi neticesinde, kamuda uygulanan iç denetimin kaydettiği gelişim düzeyini ortaya koymak, iç denetim sistemindeki eksiklikleri ortaya çıkararak bu eksikliklerin giderilmesi için çözüm önerilerinde bulunmaktır. Bu amaç doğrultusunda, Türkiye’de kamu idarelerine iç denetçi atamalarının yeterli sayıda

yapılıp yapılmadığına, iç denetçi atamalarının farklı bütçe türü kullanan kamu idarelerinde değişiklik gösterip göstermediğine, iç denetçilerin sertifika derecelerine, kamu idarelerinde kalite güvence değerlendirmelerinin yapılıp yapılmadığına ve iç denetçilerin rapor sayıları verilerine yer verilmeye çalışılmıştır. Elde edilmeye çalışılan bu veriler için 2008-2017 yılları arasındaki KİDGR’lerde “İç Denetime İlişkin Performans Bilgileri” kısmından yararlanılmıştır. Raporlarda yer alan bu bilgiler analiz edilerek tablo haline getirilmiş ve açıklamalara yer verilerek sunulmuştur. İç denetimin kaydetmiş olduğu gelişim düzeyini ortaya çıkarmak için on yılı kapsayan bu bilgiler, yıllara göre karşılaştırmalı olarak gösterilmeye çalışılmıştır.

Çalışmadan elde edilen sonuçlar, Türkiye’de kamu sektöründe iç denetim sisteminin 2008 yılından 2017 yılına kadar gelmiş olduğu seviyeyi göstermesi bakımından önem arz etmektedir. Çalışma, iç denetim sistemine etki eden hususların belirlenerek, bu hususlarla ilgili eksikliklerin tespit edilmesi, bu eksikliklerin giderilmesinde geliştirilecek stratejilere yol gösterici olması nedeniyle ayrıca önem arz etmektedir.

3.2. İÇ DENETÇİ ATAMALARI

İç denetçi atamaları kısmında; kamu kurumlarında iç denetçi kadro sayısı ve fiilen görev yapan iç denetçi sayısı, iç denetçi ataması yapan ve iç denetçi ataması yapmayan kamu kurumları sayısı, kamu kurumlarının kullanmış olduğu bütçe çeşidine göre sınıflandırmasında iç denetçi atama sayısı tablolarında gösterilerek, açıklanmıştır.

3.2.1. Kamu Kurumlarında İç Denetçi Kadro Sayısı ve Fiilen Görev Yapan İç Denetçi Sayısı

2008-2017 yılları itibariyle kamu idarelerindeki iç denetçi kadro sayısı, fiilen görev yapan iç denetçi sayısı ve fiilen görev yapan iç denetçi sayısının iç denetçi kadro sayısına oranı Tablo 3.1’de gösterilmektedir.

Tablo 3. 1. 2008-2017 Yılları Arası İç Denetçi Atama Bilgileri

Yılı	İç Denetçi Kadro Sayısı	Fiilen Görev Yapan İç Denetçi Sayısı	%
2008	1369	789	58
2009	1369	768	56
2010	1369	774	57
2011	1371	730	53
2012	2077	767	37
2013	2093	873	42
2014	2072	966	47
2015	2075	960	46
2016	2075	906	44
2017	2075	896	43

Kaynak: İDKK, 2009; İDKK, 2010; İDKK, 2011; İDKK, 2012; İDKK, 2013a; İDKK, 2014; İDKK, 2015; İDKK, 2016; İDKK, 2017; İDKK, 2018.

Tablo 3.1’e göre, 2008 yılında iç denetçi kadro sayısı 1369, fiilen görev yapan iç denetçi sayısı 789 olarak gerçekleşmiştir. 2009 yılında tahsis edilen iç denetçi kadro sayısı bir önceki yıl ile aynı kalmış, fiilen görev yapan iç denetçi sayısı ise bir önceki yıla göre düşüş göstererek 768 olarak gerçekleşmiştir. 2010 yılında İç Denetçi Sertifika Sınavı sonucunda başarılı olan 88 kişiden 22’ si iç denetçi olarak atanmış ve bu kişilerle birlikte fiilen görev yapan iç denetçi sayısı 774 olmuştur. 2010 yılı iç denetçi kadro sayısı ise, önceki iki yılla aynı kalmıştır. 2011 yılında iç denetçi kadro

sayısı bir önceki yıla göre artarak 1371, fiilen görev yapan iç denetçi sayısı bir önceki yıla göre 44 kişi azalış göstererek 730 olmuştur. 2012 yılında hem iç denetçi kadro sayısında hem de fiilen görev yapan iç denetçi sayısında önceki yıla göre artış olduğu görülmektedir. Buna göre, 2012 yılında iç denetçi kadro sayısı 706 kişilik artış ile 2077, fiilen görev yapan iç denetçi sayısı ise 37 kişi artış ile 767 olarak gerçekleşmiştir. 2013 yılında tahsis edilen iç denetçi kadro sayısı 2093 olmuş, fiilen görev yapan iç denetçi sayısı bir önceki yıla göre 106 kişi artış ile 873 olarak gerçekleşmiştir. Fiilen görev yapan iç denetçi sayısında en çok artış 2013 yılında gerçekleşmiştir. 2014 yılında tahsis edilen iç denetçi kadro sayısı bir önceki yıla göre düşerek 2072, kamu idarelerinde fiilen görev yapan iç denetçi sayısı ise bir önceki yıla göre 93 kişi artış ile 966 olarak gerçekleşmiştir. Fiilen görev yapan iç denetçi sayısında en çok artış 2013 yılından sonra 2014 yılında gerçekleşmiştir. 2015 yılında iç denetçi kadro sayısı ise 2075, fiilen görev yapan iç denetçi sayısı 960'dır. 2016 yılında iç denetçi kadro sayısı bir önceki yıl ile aynı kalarak 2075, fiilen görev yapan iç denetçi sayısı ise bir önceki yıla göre düşüş göstererek 906 olarak gerçekleşmiştir. Yıllar itibariyle fiilen görev yapan iç denetçi sayısında en çok düşüş 54 kişi ile 2016 yılında gerçekleşmiştir. 2017 yılında iç denetçi kadro sayısı ise önceki iki yıl ile aynı kalarak 2075, fiilen görev yapan iç denetçi sayısı ise bir önceki yıla göre düşüş göstererek 896 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 3.1'e göre 2008 yılında 1369 olan iç denetçi kadro sayısı, 2017'de 2075'e çıkmış, on yıllık süreçte iç denetçi kadro sayısında 706 kişilik bir artış gerçekleşmiştir. 2008 yılında 789 olan fiilen görev yapan iç denetçi sayısı ise 2017 yılında 896'ya çıkmış on yıllık süreçte fiilen görev yapan iç denetçi sayısında 107 kişilik artış gerçekleşmiştir. Fiilen görev yapan iç denetçi sayısı 2017 yılında 107 kişi artsa da, 2014 yılından 966 olan fiilen görev yapan iç denetçi sayısı, bu yıldan sonra hep düşmüş ve 2017 yılında 2014 yılına göre 70 kişi azalmıştır. 2008 yılındaki görev yapan iç denetçi sayısının iç denetçi kadro sayısına oranı %58 iken 2017 yılında bu oran %43 olarak gerçekleşmiştir. Bu oranın düşüş göstermesinin en büyük nedeninin iç denetçi kadro sayısındaki artıştan kaynaklandığı söylenebilir. Diğer yandan kadro sayısındaki artış fazla olurken, görev yapan iç denetçi sayısındaki artışın çok az olması 2017 yılına gelindiğinde bu oranın düşmesine neden olmuştur. Kamu idarelerine iç denetçi ataması yapılması için iç denetçi kadro sayısının artırılmasına rağmen, fiilen görev yapan iç denetçi sayısında 2017 yılında çok önemli artış

görülememiş ve 2014 yılından sonra fiilen görev yapan iç denetçi sayısı azalmıştır. Bu durum iç denetçi atamalarının az sayıda yapıldığı, iç denetçi atama şartlarını sağlayan nitelikteki kişilerin olmaması ya da atama talebinde bulunulmaması, emeklilik, görevden ayrılma veya ataması iptal edilme, vefat vb. nedenlerden iç denetçi sayısının düşüş göstermesi, kamu idarelerinin üst yöneticilerinin iç denetçi atama konusunda isteksiz olması nedenleri ile açıklanabilir. Yeterli sayıda iç denetçi ataması yapılmayan veya iç denetçi ataması yapılmayan kamu idarelerinde iç denetim faaliyetleri gerçekleştirilemeyecek ya da yetersiz kalacaktır. Bu eksiklik üst yöneticilerin iç denetimin önemi ve gerekliliği konusunda eğitim ile bilgilendirilmeleri ile giderilebilir. Ayrıca kamu idarelerine iç denetçi ataması yapılması için gerekli olan düzenlemeler de yapılmalıdır.

3.2.2. İç Denetçi Ataması Yapan ve İç Denetçi Ataması Yapmayan Kamu Kurumları

Tablo 3.2’de “a” sütununda iç denetçi ataması yapan, “b” sütununda ise iç denetçi ataması yapmayan kamu kurumları sayılarına yer verilmiş ve kamu kurumları kullanmış oldukları bütçe çeşidine göre sınıflandırılmıştır. Her yıl için iç denetçi ataması yapan kurum sayısı ile iç denetçi ataması yapmayan kurum sayısının toplamı, toplam kadro verilen kurum sayısını göstermektedir.

Tablo 3. 2. 2008-2017 Yılları Arası İç Denetçi Ataması Yapan ve İç Denetçi Ataması Yapmayan Kamu Kurumları

Bütçe Türlerine Göre Kamu Kurumları	2008		2009		2010		2011		2012		2013		2014		2015		2016		2017	
	a	b	a	b	a	b	a	b	a	b	a	b	a	b	a	b	a	b	a	b
Genel Bütçe	27	7	27	7	29	5	29	5	30	14	32	12	34	11	33	12	33	12	32	13
Özel Bütçe	65	3	65	3	65	3	68	3	69	67	89	46	105	31	108	28	109	27	111	25
SGK Bütçesi	2	0	2	0	2	0	2	0	2	0	2	0	2	0	2	0	2	0	2	0
Mahalli İdare Bütçesi	112	45	113	44	114	43	108	49	107	113	110	98	111	89	110	90	111	89	111	89
Toplam	206	55	207	54	210	51	207	57	208	194	233	156	252	131	253	130	255	128	256	127

Kaynak: İDKK, 2009; İDKK, 2010; İDKK, 2011; İDKK, 2012; İDKK, 2013a; İDKK, 2014; İDKK, 2015; İDKK, 2016; İDKK, 2017; İDKK, 2018.

Tablo 3.2’de, ilgili yıllarda KİDGR’lerde yer verilen bilgilerde bazı yıllarda bütçe çeşidine göre ayırım yapılmadan, kamu kurumu adı verilerek atama yapan kurumlar belirtilmiştir. Diğer yıllarla karşılaştırma yapılabilmesi için 5018 sayılı Kanuna ekli (I) ve (II) sayılı cetvellerinde yer alan bilgiler doğrultusunda, kamu kurumları bütçe çeşidine göre sınıflandırılmıştır (24/12/ 2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazete).

Tablo 3.3’de kamu kurumları kullanmış oldukları bütçe çeşidine göre sınıflandırılmıştır. 2008 ve 2017 yıllarında iç denetçi ataması yapan kamu kurumlarının, toplam kadro verilen kurum sayısına oranı gösterilmiştir.

Tablo 3.3. 2008 ve 2017 Yılı İç Denetçi Ataması Yapan Kurum Sayısının Toplam Kadro Verilen Kurum Sayısına Oranı

Bütçe Türlerine Göre Kamu Kurumları	2008			2017		
	İç Denetçi Ataması Yapan Kurum Sayısı	Toplam Kadro Verilen Kurum Sayısı	%	İç Denetçi Ataması Yapan Kurum Sayısı	Toplam Kadro Verilen Kurum Sayısı	%
Genel Bütçe	27	34	79	32	45	71
Özel Bütçe	65	68	96	111	136	82
SGK Bütçesi	2	2	100	2	2	100
Mahalli İdare Bütçesi	112	157	71	111	200	56
Toplam	206	261	79	256	383	67

Kaynak: İDKK, 2009; İDKK, 2018.

Tablo 3.3’e göre; genel bütçeli kurumlarda, özel bütçeli kurumlarda, SGK bütçesi kullanan kurumlarda ve mahalli idare bütçesi kullanan kurumlarda, 2017 yılında iç denetçi ataması yapan kamu kurumlarının, toplam kadro verilen kurum sayısına oranının 2008 yılına göre düşüş gösterdiği görülmektedir.

3.2.3. Genel Bütçeli Kurumlarda 2008-2017 Yılları Arası İç Denetçi Ataması

Tablo 3.2’ye göre, genel bütçeli kurumlarda atama yapan kurum sayısı 2008 ve 2009’da 27, 2010 ve 2011’de 2 kurum artışla 29, 2012’de 1 kurum artışla 30,

2013’de 2 kurum artışla 32, 2014’de iki kurum artışla 34, 2015 ve 2016’da 1 kurum azalışla 33 ve 2017’de 1 kurum azalışla 32 olmuştur. 2008 yılından 2017 yılına kadar iç denetçi ataması yapan genel bütçeli kamu kurumu sayısı çok fazla bir artış gösterememiştir. 2017 yılında, 2008 yılına göre 5 kamu kurumunda daha iç denetçi ataması yapılmıştır.

Tablo 3.2’ye göre, genel bütçeli kurumlarda atama yapmayan kurum sayısını incelediğimizde 2008 ve 2009’da 7, 2010 ve 2011’de 5 kurum atama yapmamıştır. 2012’de atama yapmayan kurum sayısı bir önceki yıla göre 2 kattan fazla artarak 14 olmuştur. 2012 yılındaki bu artışın nedeni, 2011 yılında 34 olan toplam kadro verilen kurum sayısının 2012 yılında 44’e çıkmasıdır. 2013, 2015 ve 2016 yılında 12 olan atama yapmayan kurum sayısı 2017 yılında 13 olarak gerçekleşmiştir. 2017 yılında, 2008 yılına göre atama yapmayan kurum sayısı 5 kurumla artış göstermiştir. Bu artışın nedeni 2008 yılında 34 olan toplam kadro verilen kurum sayısının 2012 yılında 44’e çıkmasıdır. Toplam kadro verilen kurum sayısının artması, iç denetim sistemi açısından olumlu bir gelişme olsa da 2017 yılında 45 kurumdan 13’ü iç denetçi ataması yapmamıştır.

Tablo 3.3’e göre, genel bütçeli kurumlarda iç denetçi ataması yapan kurum sayısının toplam kadro verilen kurum sayısına oranı 2008 yılında %79 iken bu oran 2017’de %71 olarak düşüş göstermiştir. Bu düşüşün nedeni toplam kadro verilen kurum sayısının 2012 yılında artırılmasıdır. Fakat 2012 yılından sonra genel bütçeli kurumlarda kadro verilen kurum artırılmasına rağmen 2017 yılında genel bütçeli kurumlar iç denetçi ataması konusunda 2008 yılına göre gelişme kaydedememiştir.

İç denetçi ataması yapmayan genel bütçeli kurumların üst yöneticilerinin iç denetime yaklaşımlarının olumlu olmadığı, bu kurumlarda iç denetimin yeterince bilinip benimsenmediği düşünülebilir. Ayrıca iç denetçi atama şartlarını sağlayan nitelikteki kişilerin olmaması ya da atama talebinde bulunulmaması, emeklilik, görevden ayrılma veya ataması iptal edilme, vefat vb. nedenlerden iç denetçi sayılarının düşüş göstermesi, daha önce iç denetçi atanmış bir kurumdan iç denetçinin farklı nedenlerden görevinden ayrılması ya da naklen başka bir kuruma atanması da bu kurumlarda atama yapmayan kurum sayısını olumsuz yönde etkilemektedir.

Kadro verilen kurum sayısındaki artış, atama yapmayan kurumlarda iç denetçi atamalarının gerçekleştirilmesiyle anlam kazanabilir. Atama yapan kurum sayısının toplam kadro verilen kurum sayısına oranının %100 olarak gerçekleşmesi iç denetimin bu kurumlara katkısı açısından önem arz etmektedir. Bu nedenle atama yapmayan kurumlarda üst yöneticilerin iç denetimin önemi ve gerekliliği konusunda eğitim ile bilgilendirilmeleri sağlanabilir. Üst yöneticilerin her durumda iç denetçi atama yapma konusunda olumsuz bir yaklaşımda olması ihtimali dâhilinde, bu kurumlarda iç denetçi ataması yapılması yasal düzenlemelerle zorunlu hale getirilebilir.

3.2.4. Özel Bütçeli Kurumlarda 2008-2017 Yılları Arası İç Denetçi Ataması

Tablo 3.2'ye göre 2008, 2009 ve 2010 yılında özel bütçeli kamu kurumlarında toplam kadro verilen 68 kurumdan 65 kurumda atama yapılmış, 3 kurumda ise atama yapılmamıştır. Tablo 3.3'e göre, atama yapan kurumların toplam kadro verilen kurum sayısına oranı %96 olarak gerçekleşmiştir. Tablo 3.2'ye göre, 2012'de kadro verilen kurum sayısı 136'ya çıkmıştır. Kadro verilen kurum sayısındaki artışın olduğu 2012 yılında atama yapan kurum sayısı 69 olarak gerçekleşmiştir. 2013 yılında 89 olan atama yapan kurum sayısı 2017 yılına kadar sürekli artış göstererek 111 olarak gerçekleşmiştir. Özel bütçeli kurumlarda atama yapmayan kurum sayısı 2008, 2009 ve 2010 da aynı kalıp bu yıllardan sonra 2017 yılına kadar sürekli olarak düşüş göstermiştir. Tablo 3.3'e göre, 2017'de atama yapan kurumların toplam kadro verilen kurum sayısına oranı %82 olarak gerçekleşmiştir. 2008 yılında %96 olarak gerçekleşen bu oran her ne kadar düşüş göstermiş olsa da 2012'de kadro verilen kurum sayısında 2 kat artış olması, bundan sonraki yıllarda sürekli olarak atama yapan kurum sayısının artması ve atama yapmayan kurum sayısının azalması, özel bütçeli kurumlarda 2008 ve sonrasında üst yöneticilerin iç denetimin önemi ve gerekliliğine uygun hareket ettikleri anlamında düşünülebilir.

2017 yılında özel bütçeli kurumlarda 136 olan toplam kadro verilen kurumdan, atama yapmayan 25 kurumda da atama gerçekleştirildiğinde, iç denetim faaliyetleri tüm kurumlarda gerçekleştirilebilecektir. Bunun gerçekleşmesi için 2017 yılı

sonrasında özel bütçeli kurumların 2008-2017 yıllarında olduğu gibi atama yapan kurum sayılarının artırılması yönünde hareket etmeleri önemlidir. Böylece iç denetim faaliyetlerinin bütün özel bütçeli kurumlara değer katması sağlanmış olacaktır.

3.2.5. SGK Bütçeli Kurumlarda 2008-2017 Yılları Arası İç Denetçi Ataması

Tablo 3.2'ye göre, 2008 ve sonraki yıllarda SGK (Sosyal Güvenlik Kurumu) bütçeli kurumlarda kadro verilen kurumların hepsi atama yapmış olup atama yapmayan kurum bulunmamaktadır. SGK bütçeli kurumlarda iç denetimin uygulama yılları dâhil, tüm yıllarda atama yapan kurum sayısının toplam kadro verilen kurum sayısına oranı %100 olarak gerçekleşmiştir. SGK bütçeli kurumlarda bundan sonraki süreçte atama yapan kurumlardaki iç denetçi sayılarının yeterli olup olmadığı tespit edilebilir. Bu tespit sonucunda, ihtiyaç olan kurumlara iç denetçi atamasının yapılması ile iç denetim faaliyetlerinin artırılması sağlanabilir.

3.2.6. Mahalli İdare Bütçeli Kurumlarda 2008-2017 Yılları Arası İç Denetçi Ataması

Tablo 3.2'ye göre, mahalli idare bütçesi kullanan kurumlarda atama yapan kurum sayısı 2008'de 112, 2009'da 113, 2010'da 114 olarak artış göstermiştir. Aynı yıllarda atama yapmayan kurum sayısı aynı miktarda düşüş göstererek 45, 44 ve 43 olarak gerçekleşmiştir. Aynı yıllarda toplam kadro sayısı 157 olmuştur. 2011 yılında atama yapan kurum sayısı bir önceki yıla göre 6 kurum düşüş göstermiş ve atama yapmayan kurum sayısı da 6 kurum artış göstererek 49 olarak gerçekleşmiştir. 2012 yılında toplam kadro sayısı 157'den 220'ye çıkmış, atama yapan kurum sayısı 107 olmuş, atama yapmayan kurum sayısı ise 113 olarak gerçekleşmiştir. 2013 yılında atama yapan kurum sayısı bir önceki yıla göre 3 kurum artış göstererek 110 olmuş, sonraki yıllarda çok fazla bir değişiklik olmadan 2017'de 111 olarak gerçekleşmiştir. 2013 yılında atama yapmayan kurum sayısı bir önceki yıla göre düşüş göstererek 98

olmuş, sonraki yıllarda çok fazla bir değişiklik olmadan 2017’de 89 olarak gerçekleşmiştir.

Mahalli idarelerde 2012 yılında toplam kadro verilen kurum sayısı 157’den 220’ye çıkarılmıştır. 2012 yılında mahalli idarelerde kadro verilen kurum sayılarının artırılması bu kadrolara iç denetçi atanması ile anlam kazanabilir. Ama tam tersine 2008 yılında 112 olan atama yapan kurum sayısı, 2017 yılında 111 olarak düşüş göstermiştir. 2017 yılı itibariyle, 200 olan toplam kadro verilen kurumdaki 89 kuruma iç denetçi atanması yapılmamıştır. Tablo 3.3’e göre, 2008 yılında atama yapan kurum sayısının toplam kadro verilen kurum sayısına oranı %71 olarak gerçekleşmiştir. 2008’de %71 olan bu oran, 2017’de %56’ya kadar düşüş göstermiştir. Bu sonuçlara göre, mahalli idarelerde iç denetimin yeterince bilinip sahiplenilmediği, iç denetim bilinse de iç denetime olan yaklaşımın olumsuz olduğu, iç denetçi atama şartlarını sağlayan nitelikteki kişilerin olmadığı ya da atama talebinde bulunulmadığı, emeklilik, görevden ayrılma veya atanması iptal edilme, vefat vb. nedenlerden dolayı düşüş gösteren iç denetçilerin mahalli idarelerde çok olduğu anlamında düşünülebilir.

Mahalli idarelerde 2017 yılında ancak %56 olabilen, atama yapan kurum sayısının toplam kadro verilen kurum sayısına oranı, mahalli idarelerde iç denetimin gelişim kaydedemediğini göstermektedir. Bu sonuca göre, mahalli idarelerde iç denetçi atamalarının çok yetersiz olduğu, bu nedenle birçok mahalli idarede iç denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilemediği söylenebilir. Mahalli idarelerde öncelikli olarak iç denetçi atama sayısının artırılması için kısa vadede uygulanacak bir eylem planı hazırlanabilir. Yasal düzenlemeler ile iç denetçi atama zorunluluğu getirilebilir. Öncelikli yapılması gerekenlerin dışında bu idarelerde üst yöneticilere eğitim verilerek, üst yöneticilerin iç denetimin önemini ve gerekliliğini anlamaları sağlanabilir. Ayrıca iç denetçi atama konusunda çok yetersiz olan ve gelişim kaydedemeyen mahalli idarelerde bu durumun farklı nedenlerinin tespiti için proje ve çalışmalar yürütülebilir.

3.2.7. Tüm Kurumlarda 2008-2017 Yılları İç Denetçi Ataması

Tablo 3.3'e göre, tüm kurumlarda atama yapan kurum sayısı 2008 yılında 206, 2017'de ise 50 kurum artışla 256'dır. Atama yapmayan kurum sayısı ise 2008 yılında 55, 2017 yılında 127'dir. Atama yapmayan kurum sayısındaki artışın nedeni tüm kurumlarda 2012 yılında toplam kadro verilen kurum sayısının artırılmasıdır. 2008 yılında tüm kurumlarda 261 olan toplam kadro verilen kurum sayısı. 2012'de 402 olarak gerçekleşmiştir. Kadro verilen kurum sayısı artırılrsa da kurumlarda yeterli sayıda iç denetçi ataması yapılmamıştır. İç denetçi ataması yapmayan kurumlar iç denetimin gelişmesine engel olmaktadır.

Tablo 3.3'e göre, 2008 yılında atama yapan kurum sayısının toplam kadro verilen kurum sayısına oranı %79 iken 2017 yılında bu oran %67 olarak gerçekleşmiştir. Bu oranın Türkiye'de kamu mali yönetiminde iç denetimin gelişmesi açısından yeterli olmadığı söylenebilir.

Atama yapmayan kamu kurumlarının her biri önem arz etmektedir. İç denetçi atanması konusunda olumsuz yaklaşım sergileyen bu kurumlarda iç denetimin yeterince bilinmediği, iç denetime olan gereksinimin henüz fark edilmediği söylenebilir. Bu kurumlarda, iç denetçi ataması yapılması için bu kamu kurumlarının üst yöneticileri ve diğer çalışanları iç denetim konusunda eğitim vb. etkinlikler ile bilinçlendirilerek farkındalık yaratılmalıdır.

3.3. GÖREVDEN AYRILAN İÇ DENETÇİLER

Tablo 3.4'de, 2008-2017 yıllarında emeklilik, görevden ayrılma veya ataması iptal edilme, vefat, başka göreve atanma ve diğer nedenlerden görevden ayrılan iç denetçi sayılarına yer verilmiştir. Tablo 3.4'de 2008-2012 yılları arasında naklen başka kurumlara geçiş yapan iç denetçi sayılarına da yer verilmiş olup görevden ayrılan iç denetçi sayısına dâhil edilmemiştir.

Tablo 3. 4. 2008-2017 Yılları Arası Görevden Ayrılan İç Denetçi Sayısı

Yıl	Emeklilik	Görevden Ayrılma-Ataması İptal Edilme	Başka Göreve Atanma	Nakil	Vefat	Diğer	Toplam
2008	4	15		10	1		20
2009	5	25		21	1		31
2010	4	12		8	1		17
2011	16	29		18	1		46
2012	8	13		13	1		22
2013	14	4	17				35
2014	7		15				22
2015	16		26			4	46
2016	49		69			61	179
2017	63		88			77	228
	186	98	215	70	5	142	646

Kaynak: İDKK, 2009; İDKK, 2010; İDKK, 2011; İDKK, 2012; İDKK, 2013a; İDKK, 2014; İDKK, 2015; İDKK, 2016; İDKK, 2017; İDKK, 2018.

Tablo 3.4'e göre, 2008-2017 yıllarında emeklilik nedeniyle görevden ayrılan iç denetçi sayısı toplam 186 olarak gerçekleşmiştir. 2008 yılından 2013 yılına kadar görevden ayrılma veya ataması iptal edilme nedeniyle görevden ayrılan iç denetçi sayısı 98 olmuş, 2013 yılından sonra görevden ayrılma veya ataması iptal edilme nedeniyle görevden ayrılan iç denetçi sayısına KİDGR' lere yer verilmemiştir. 2013 yılından sonra başka göreve atanma verilerine yer verilmiş olup toplamda başka göreve atanan iç denetçi sayısı 215 olarak gerçekleşmiştir. 2008 yılından 2012 yılına kadar vefat nedeniyle 5 iç denetçi görevinden ayrılmıştır. 2012 yılından sonra vefat nedeniyle görevden ayrılan iç denetçi sayısına KİDGR' lere yer verilmemiştir. 2012'den sonra vefat nedeniyle görevinden ayrılan iç denetçi olmayabileceği gibi bu sebepten görevden ayrılan iç denetçilerin "diğer" sütununda yer alan verilere dâhil edilmiş olabileceği de söylenebilir. 2015 yılından sonra diğer sebeplerden dolayı

toplamda 142 iç denetçi görevden ayrılmıştır. 2008 yılından 2017 yılına kadar toplamda 646 iç denetçi görevinden ayrılmıştır.

Tablo 3.4'e göre, özellikle 2015 yılından sonra emeklilik, başka göreve atanma ve diğer nedenlerden, görevden ayrılan iç denetçi sayısı çok artış göstermiştir. 2015 ve 2017 yılı karşılaştırıldığında görevden ayrılan iç denetçi sayısı yaklaşık 5 katına çıkmıştır. Bu yıllarda görevden ayrılan iç denetçi sayısı sürekli olarak artış göstermiş, görev yapan iç denetçi sayısı ise sürekli olarak düşüş göstermiştir. Çok sayıda görevden ayrılan iç denetçinin olması, bazı kurumlarda iç denetçilerin görev yapmamasına, bazı kurumlarda ise iç denetçi sayısının düşüş göstermesine neden olacaktır. Bu durumda iç denetim faaliyetleri yetersiz kalacak ya da gerçekleştirilemeyecektir. Bu durumu telafi etmek için görevden ayrılan iç denetçilerin yerine bu kurumlara yeterli sayıda iç denetçi atanabilir.

3.4. İÇ DENETÇİ SERTİFİKA BİLGİLERİ

İç denetçi sertifika bilgileri kısmında 2012- 2017 yılları arasında iç denetçilerin kamu iç denetçi sertifika dereceleri bilgilerine ve 2014-2017 yılları arasında iç denetçilerin uluslararası sertifika dereceleri bilgilerine yer verilmektedir.

3.4.1. İç Denetçilerin Kamu İç Denetçi Sertifika Dereceleri

KİDGR' lerde 2008-2011 yılları arasında kamu iç denetçilerinin sertifika dereceleri bilgilerine yer verilmemiştir. Bu nedenle Tablo 3.5, 2012-2017 yılları arasında fiilen görev yapan iç denetçilerin sahip oldukları sertifika derecelerini göstermektedir.

A-1 dereceli sertifikaya sahip iç denetçi sayısındaki artış yeni atanan iç denetçilerin olmasından, azalış ise sertifika derecelendirilmesi yapılan iç denetçilerin olmasından kaynaklanmaktadır. A-2 ve A-3 derece sertifikaya sahip iç denetçi sayısında meydana gelen artış ve azalış, iç denetçilerin sertifika derecelendirmesinin yapıldığı anlamına gelmektedir (17/02/2012 tarihli ve 28207 sayılı Resmi Gazete).

Tablo 3.5. 2012-2017 Yılları Arası Fiilen Görev Yapan İç Denetçilerin Kamu İç Denetçi Sertifika Dereceleri

Yılı	İç Denetçi Sayısı	Sertifika Derecesi			
		A-1	A-2	A-3	A-4
2012	767	530	225	12	
2013	873	374	414	39	
2014	966	429	413	104	12
2015	960	409	305	210	36
2016	906	383	267	218	38
2017	896	372	248	227	49

Kaynak: İDKK, 2013a; İDKK, 2014; İDKK, 2015; İDKK, 2016; İDKK, 2017; İDKK, 2018.

Tablo 3.5'e göre, A-2 dereceli sertifikaya sahip iç denetçi sayısı 2013 yılında bir önceki yıla göre yaklaşık iki katına çıkmış, 2013 yılından sonrada A-2 dereceli sertifikaya sahip iç denetçi sayısı sürekli düşüş göstermiştir. A-3 dereceli sertifikaya sahip iç denetçi sayısı ise tüm yıllarda artış göstermiştir. Özellikle 2012, 2013, 2014 ve 2015 yıllarında A-3 ve A-4 derecedeki sertifikaya sahip iç denetçi sayısı çok artış göstermiştir. 2015 yılından sonra A-3 ve A-4 dereceli sertifikaya sahip iç denetçi sayısının çok artış gösterememesinin nedeninin bu yıllarda Tablo 3.4'e göre "diğer" sebeplerden görevinden ayrılan iç denetçi sayısındaki artıştan kaynaklandığı düşünülebilir.

Tablo 3.5'e göre, 2017 yılında toplamda 372 iç denetçi A-1 dereceli sertifika, 248 iç denetçi A-2 dereceli sertifika, 227 iç denetçi A-3 dereceli sertifika, 49 iç denetçi ise A-4 dereceli sertifika düzeyine sahiptir.

Kamu İç Denetçi Sertifikasının Derecelendirilmesine İlişkin Esas ve Usuller kapsamında, kamu iç denetçi sertifikası A-1 düzeyinden, A-2, A-3 ve A-4 düzeyine kadar derecelendirilmektedir. İç denetçilerin fiilen göreve başladıkları beşinci yılın sonunda, ilk sertifika derecelendirmesi yapılmakta ve bundan sonra yapılacak sertifika derecelendirmesi üçer yıllık dönemler halinde yapılmaktadır. Bu süre şartı dışında, sertifika derecelendirilmesi yapılması; iç denetçinin uluslararası bir

sertifikaya sahip olmasına ve bu sürelerdeki meslek içi eğitimleri, mesleki faaliyetleri, yayınlamış olduğu makale ve kitapları, almış olduğu başarı belgeleri ve takdirnameleri, eğitimcilik faaliyetleri, yabancı dil bilgisi, yüksek lisans ve doktora eğitimleri gibi alanlara göre verilen ağırlık puanlara da bağlı olduğundan her bir sertifika derecelendirmesi bu alanlarda iç denetçinin çalışmalarının olduğu anlamına gelmektedir (17/02/2012 tarihli ve 28207 sayılı Resmi Gazete). Bu nedenle bu alanlarda yapılacak olan çalışmalar ve uluslararası sertifika almaları için iç denetçiler teşvik edilmeli ve desteklenmelidir. Sertifika derecelendirmesi aynı zamanda iç denetçilerin mesleki tecrübe ve nitelikleri ile kişisel bilgi ve becerilerini de artıracaktır.

3.4.2. İç Denetçilerin Uluslararası Sertifikaları

KİDGR' lerde 2008-2013 yılları arasında uluslararası sertifika bilgilerine yer verilmemiştir. Bu nedenle Tablo 3.6, 2014-2017 yılları arasında CGAP (Uluslararası Kamu Denetçisi Sertifikası-Certified Government Auditing Professional), CCSA (Kontrol Öz Değerlendirme Uzmanlığı Sertifikası-Certified Control Self Assessment) , CIA (Uluslararası İç Denetçi Sertifikası-Certified Internal Auditor) ve CISA (İç Denetçi Bilgi Sistem Sertifikası-Certified Information System Auditor) sertifikalarına sahip iç denetçi sayıları gösterilmektedir.

Tablo 3. 6. 2014-2017 Yılları Arası Fiilen Görev Yapan İç Denetçilerin Uluslararası Sertifika Dereceleri

Yılı	Uluslararası Sertifikası			
	CGAP	CCSA	CIA	CISA
2014	212	2	5	
2015	183	5	5	
2016	184	7	5	1
2017	211	15	9	5

Kaynak: İDKK, 2015; İDKK, 2016; İDKK, 2017; İDKK, 2018.

2017 yılında toplam 211 CGAP sertifikalı iç denetçi, 15 CCSA sertifikalı iç denetçi, 9 CIA sertifikalı iç denetçi ve 5 CISA sertifikalı iç denetçi bulunmaktadır.

Uluslararası sertifikaya sahip iç denetçilerin olması ve bu sayının artış göstermesi iç denetçilerin niteliklerini ve mesleki becerilerini artırdığından, uluslararası sertifika almaları için iç denetçiler teşvik edilmeli ve desteklenmelidir.

3.5. RAPORLAMA

Tablo 3.7’de, 2008-2017 yılları arasında iç denetçilerin oluşturdukları iç denetim, danışmanlık ve inceleme rapor sayılarına yer verilmiştir. 2012 ve 2013 yılına ait danışmanlık ve inceleme rapor sayıları bu yıllara ait KİDGR’lerde yer almadığından bu veriler tabloda gösterilememiştir.

Tablo 3. 7. 2008-2017 Yılları Arası İç Denetim, Danışmanlık ve İnceleme Rapor Sayıları

Yılı	İç Denetim	Danışmanlık	İnceleme	Toplam
2008	280	165	240	685
2009	773	183	319	1275
2010	1024	228	320	1572
2011	954	319	435	1708
2012	1384			
2013	748			
2014	862	279	129	1270
2015	952	399	143	1494
2016	1022	300	192	1514
2017	994	355	168	1517
	8993	2228	1946	13167

Kaynak: İDKK, 2009; İDKK, 2010; İDKK, 2011; İDKK, 2012; İDKK, 2013a; İDKK, 2014; İDKK, 2015;

İDKK, 2016; İDKK, 2017; İDKK, 2018.

Tablo 3.7'ye göre, 2008 yılında 280 olan iç denetim rapor sayısı, 2017 yılında 2008 yılına göre yaklaşık 3 kat artış göstererek 994 olarak gerçekleşmiştir. 2008 yılında 165 olan danışmanlık rapor sayısı, 2008 yılına göre yaklaşık 2 katına çıkarak 2017' de 355 olmuştur. 2008 yılında 240 olan inceleme rapor sayısı ise 2008 yılına göre düşüş göstererek 2017' de 168 olarak gerçekleşmiştir.

2017 yılında 2008 yılına göre, danışmanlık ve iç denetim rapor sayılarının artması, Türkiye'de kamu mali yönetiminde iç denetimin uygulama alanının ve işlevinin arttığı anlamında düşünülebilir. İç denetim rapor sayısının artması, denetlenen her konu için hataların tekrar edilmesini engelleyecektir. Danışmanlık faaliyetlerinin artması; gerçekleştiren süreçlerde etkinliğin artmasına, kurum çalışanlarının iç denetime olumlu yaklaşmasına, iç denetimi öğrenmesine ve benimsemesine katkı sağlayabilir. Bu durumda danışmanlık faaliyeti arttıkça, iç denetim konusunda üst yönetici ve tüm kurum çalışanlarının iç denetimi bilmesi, sahiplenmesi sağlanmış olacak, iç denetimin kuruma kattığı değer artacaktır. Denetim ve danışmanlık rapor sayılarında görülen artış neticesinde; kamu kurumlarına iç denetimin kattığı değer, incelemeye konu olacak işlemleri azalttığı, bu nedenle inceleme rapor sayısının düşüş gösterdiği söylenebilir. Kurum teşkilat yapısında yer alan iç denetçilerden, üst yönetici ne zaman uygun görürse inceleme talebinde bulunabilmektedir. Bu durum ise inceleme yapılması gereken hususların daha kısa sürede ve etkin olarak sonuçlanmasına katkı sağlayacak, iç denetim faaliyetlerinin kuruma kattığı değeri artıracaktır.

3.6. KALİTE GÜVENCE DEĞERLENDİRMELERİ

Kalite Güvence Değerlendirmeleri kısmında kamu kurumlarının iç değerlendirme ve dış değerlendirme bilgilerine yer verilmektedir.

3.6.1. İç Değerlendirmeler

Tablo 3.8’de “a” sütununda iç denetçi ataması yapan kurum sayısı, “b” sütununda iç değerlendirme yapan kurum sayısı, “c” sütununda ise iç değerlendirme yapan kurum sayısının, iç denetçi ataması yapan kurum sayısına oranı gösterilmektedir.

Tablo 3.8’de, 2012-2017 yılları KİDGR’ de adları belirtilen kamu kurumları, 5018 sayılı Kanuna ekli (I) ve (II) sayılı cetvellerde yer alan bilgiler doğrultusunda bütçe çeşidine göre sınıflandırılmıştır (24/12/ 2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazete). İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programının, 5018 sayılı Kanununun 67/1 maddesine istinaden 15.10.2011 tarihli ve 28085 sayılı Resmi Gazetede yayımlanması ile birlikte kamu kurumları ilk olarak 2012 yılında iç değerlendirme yapmışlardır (İDKK, 2013: 45). Bu nedenle Tablo 3.8’de 2008, 2009, 2010 ve 2011 yıllarında iç değerlendirme yapan kamu kurumları sayısı gösterilememiştir.

Tablo 3. 8. İç Değerlendirme Yapan Kurum Sayısının İç Denetçi Ataması Yapan Kurum Sayısına Oranı

Bütçe Türlerine Göre Kamu Kurumları	2012			2013			2014			2015			2016			2017		
	a	b	c (%)	a	b	C (%)	a	b	c (%)	a	b	c (%)	a	b	c (%)	a	b	c (%)
Genel Bütçe	30	9	30	32	5	16	34	12	35	33	6	18	33	11	33	32	8	25
Özel Bütçe	69	9	13	89	8	9	105	14	13	108	8	7	109	39	36	111	21	19
SGK Bütçesi	2	0	0	2	0	0	2	0	0	2	0	0	2	0	0	2	0	0
Mahalli İdare Bütçesi	107	3	3	110	3	3	111	3	3	110	3	3	111	16	14	111	11	10
Toplam	208	21	10	233	16	7	252	29	12	253	17	7	255	66	26	256	40	16

Kaynak: İDKK, 2013a; İDKK, 2014; İDKK, 2015; İDKK, 2016; İDKK, 2017; İDKK, 2018.

Tablo 3.8'e göre, genel bütçeli kurumlarda 2012 yılında 9 kurum iç değerlendirme yaparken bu sayı 2017 yılında 8 olarak gerçekleşmiş, iç değerlendirme yapan kurum sayısında artış görülmemiştir. 2012 yılında iç değerlendirme yapan kurum sayısının iç denetçi ataması yapan kurum sayısına oranı %30'dur. 2017 yılında bu oran, iç denetçi ataması yapan kurum sayısı artmasına rağmen %25 olarak düşüş göstermiştir. Genel bütçeli kurumlarda, iç değerlendirme yapan kurum sayısının iç denetçi ataması yapan kurum sayısına oranı en yüksek 2014 yılında %35 olarak gerçekleşmiştir. Tablo 3.8'e göre, genel bütçeli kurumlarda 2012-2017 yılları arasında yapılan iç değerlendirmeler az sayıdadır. 2012 yılından 2017 yılına kadar geçen süreçte de genel bütçeli kurumlarda iç değerlendirme yapılması konusunda bir gelişme kaydedilememiştir.

Tablo 3.8'e göre, özel bütçeli kurumlarda 2012 yılında 9 kurum iç değerlendirme yaparken bu sayı 2017 yılında 21 olarak artış göstermiştir. Özel bütçeli kurumlarda 2012 yılında iç değerlendirme yapan kurum sayısının iç denetçi ataması yapan kurum sayısına oranı %13, 2017 yılında %19 olarak gerçekleşmiştir. Özel bütçeli kurumlarda, iç değerlendirme yapan kurum sayısının iç denetçi ataması yapan kurum sayısına oranı en yüksek 2016 yılında, %36 olarak gerçekleşmiştir. Tablo 3.8'e göre, 2012 yılından 2017 yılına kadar geçen süreçte, özel bütçeli kurumlarda, iç denetçi ataması yapan kurum sayısı ve iç değerlendirme yapan kurum sayısı artış göstermiştir. Ancak 2012 yılında 9 olan iç değerlendirme yapan kurum sayısı 2017'de 21 olarak artış göstermiş olsa da iç değerlendirme yapan kurum sayısı yetersizdir.

Tablo 3.8'e göre, mahalli idarelerde 2012 yılında 3 kurum iç değerlendirme yaparken bu sayı 2017 yılında yaklaşık 4 katına çıkarak 11 olarak gerçekleşmiştir. Mahalli idarelerde 2012 yılında iç değerlendirme yapan kurum sayısının iç denetçi ataması yapan kurum sayısına oranı %3 olarak gerçekleşmiştir. 2017 yılında bu oran, %10 olmuştur. Mahalli idarelerde, iç değerlendirme yapan kurum sayısının iç denetçi ataması yapan kurum sayısına oranı en yüksek 2016 yılında, %14 olarak gerçekleşmiştir. Tablo 3.8'e göre, mahalli idarelerde 2012-2017 yılları arasında yapılan iç değerlendirmeler yetersizdir. 2012 yılından 2017 yılına kadar geçen süreçte mahalli idarelerde, iç değerlendirme yapan kurum sayısının iç denetçi

ataması yapan kurum sayısına oranı %3 iken %10 olarak artış göstermiş olsa da iç değerlendirme yapan kurum sayısı yetersiz olarak görülmektedir.

Tablo 3.8'e göre, SGK bütçesi kullanan kurumlarda, 2012-2017 yılları arasında kadro verilen 2 kurumda da atama yapılmasına rağmen iç değerlendirme yapılmamıştır.

Tablo 3.8'e göre, 2012 yılında kamu kurumlarında 21 kurum iç değerlendirme yapmış, bu sayı 2017'de yaklaşık 2 katına çıkarak 40 olarak gerçekleşmiştir. En çok artış, 2012 yılına göre yaklaşık 2 kat artış ile 66 kurumla 2016 yılında gerçekleşmiştir. Kamu kurumlarında, iç değerlendirme yapan kurum sayısının iç denetçi ataması yapan kurum sayısına oranı 2012'de %10, 2017'de %16 olarak gerçekleşmiştir.

2012-2017 yılları arasında fiilen görev yapan iç denetçilerin iç değerlendirme yapma konusunda bir takım nedenlerden dolayı isteksiz oldukları, iç denetçilerin iç denetim danışmanlık ve inceleme faaliyetlerinden iç değerlendirmeye zaman ayıramadıkları, iç denetçi atanmış olan kurumlarda iç denetçi sayısının yetersiz olduğu söylenebilir. Tüm kurumlarda yapılan iç değerlendirmelerin sayısı çok azdır. Tablo 3.8'e göre elde edilen bulgulardan Türkiye'de kamu kurumlarında iç denetim birimlerinin iç değerlendirmeye yeterince önem vermediği söylenebilir.

Kamu kurumlarında iç değerlendirme yapılmaması, iç denetim birimlerinin iç denetim faaliyetlerini tüm yönleriyle değerlendirmedeği, iç denetim faaliyetlerinin denetim standartlarına ve etik kurallara uygunluğunun izlenmediği anlamına gelmektedir. Aynı zamanda üçüncül düzey mevzuat kapsamında düzenlenen İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programının amacı, kamu kurumlarında iç denetim sisteminin güçlendirilmesi, kalitesinin güvence altına alınması ve sürekli geliştirilmesidir (05/04/2016 tarihli ve 29675 sayılı Resmi Gazete). İç değerlendirme yapmamış olan kurumlarda, iç denetim sisteminin güçlenmesi, gelişmesi ve kalitesinin güvence altına alınması engellendiğinden iç denetimin etkinliği azalabilir.

3.6.2. Dış Değerlendirmeler

İDKK dış değerlendirme faaliyetine 2012 yılında başlamıştır. 2012 yılında toplamda 185 iç denetçinin görev yaptığı 18 kamu kurumu ile 2013 yılında 56 iç denetçinin görev yaptığı 8 kamu kurumunda dış değerlendirme faaliyeti gerçekleştirilmiştir. 2014 yılında dış değerlendirme yapılmasında İçDen kullanan idarelerde İçDen kayıtlarının esas alınacağı kararlaştırılarak 2014 ve 2015 yılları geçiş dönemi kabul edilmiş bu yıllarda dış değerlendirme faaliyeti gerçekleştirilememiştir. 2014 ve 2015 yılı geçiş dönemi kabul edilse de KİDGR'lerde 2016 ve 2017 yılında dış değerlendirme yapıldığı bilgisine yer verilmemiştir (İDKK, 2013; İDKK, 2014; İDKK, 2015; İDKK, 2016; İDKK, 2017; İDKK, 2018).

KİDGR'lerde 2008-2017 yılları arasında, sadece 2012 ve 2013 yılında gerçekleştirilen dış değerlendirme faaliyetlerinin çok yetersiz olduğu görülmektedir. Dış değerlendirme yapılmasında İçDen kayıtlarının esas alınması ise İçDen kullanmayan idarelerde dış değerlendirme yapılamayacağı anlamına gelmektedir. Bu nedenle dış değerlendirmelerin tüm kurumlarda yapılabilmesi, iç denetim birimi olan tüm kurumların İçDen kullanıcısı olmasına bağlıdır. İç denetim birimi olan tüm kurumlarda İçDen kullanılmalı ve 5 yılda bir bu kurumlarda dış değerlendirme yapılmalıdır. Türkiye'de iç denetimin kamu yönetimine giriş sürecinden günümüze kadar geçen dönemde, dış değerlendirme konusunda gelişme kaydedilememiştir. 2012 ve 2013 yılında yapılan dış değerlendirmeler neticesinde ortak iyi uygulamalar ve ortak gelişime açık konularda belirlenmiştir (İDKK, 2013; İDKK, 2014). Diğer yıllarda dış değerlendirmelerin yapılamaması ortak iyi uygulamaların ve ortak gelişime açık konuların belirlenememesine de sebep olmuştur. Bu durum ortak iyi uygulamaların tüm iç denetim sisteminde bilinmesinin önüne geçmekte ve gelişime açık konularda geliştirilecek mevcut önerilerin de ortaya çıkmasını, tüm kurumlarda bu örneklerin yayılmasına engel teşkil etmektedir.

3.7. EĞİTİM FAALİYETLERİ

3.7.1. İDKK 'nın Düzenlediği Eğitimler

2008-2017 yılları arasında İDKK'nin düzenlediği eğitim faaliyetleri; sertifika eğitimleri, meslek içi eğitimler, bilgi sistemleri eğitimi, uluslararası sertifika eğitimleri başlıklarında açıklanmıştır. Ayrıca 2008 yılı ve 2014 yılında çeşitli Kanunlar kapsamında doğrudan atanan iç denetçilere verilen temel eğitimler ve çeşitli Kanunlar kapsamında atanan iç denetçilere verilen sertifika eğitimleri de sertifika eğitimi başlığı altında anlatılmıştır.

3.7.1.1. Sertifika Eğitimleri

2008 yılında 977 göreve başlayacak iç denetçiye 10/12/2007-23/07/2008 tarihleri arasında farklı zamanlarda eğitim verilmiştir (İDKK, 2009). 2009 yılı içerisinde 128 kişi iç denetim eğitim programına katılmaya hak kazanmıştır. İç Denetçi Aday Belirleme Sınavında başarılı olarak eğitim programına katılmaya hak kazanan bu 128 kişiden 121'i eğitim sonunda gerçekleştirilen sertifika sınavına katılmıştır. 88 kişi sertifika sınavında başarılı olarak kamu iç denetçi sertifikası almaya hak kazanmıştır (İDKK, 2010). 27/11/2010 yılında 111 kişi İç Denetçi Aday Belirleme Sınavında başarılı olarak 3 aylık iç denetim eğitim programına katılmaya hak kazanmıştır (İDKK, 2011). 2010 yılında yapılan sınavla eğitime hak kazananlar ve bir önceki gerçekleştiren sınavda başarısız olanlarla birlikte 140 kişi sertifika sınavına katılmıştır. 101 kişi sertifika sınavında başarılı olarak kamu iç denetçi sertifikası almaya hak kazanmıştır (İDKK, 2011). 2012 yılı içerisinde ise yapılan sertifika sınavını toplam 110 kişi kazanmış ve kamu iç denetçi sertifikası almaya hak kazanmıştır (İDKK, 2013). 2013 yılında düzenlenmiş sertifika eğitimine ilişkin bilgi bu yıla ait KİDGR'de yer almamaktadır (İDKK, 2014). 2014 yılı içerisinde çeşitli Kanunlar kapsamında atanan 283 iç denetçiye sertifika eğitimi verilmiştir (İDKK, 2015). 2015 yılı içerisinde de yine çeşitli Kanunlar kapsamında atanan 481 iç

denetçiye sertifika eğitimi verilmiştir (İDKK, 2016). 2017 yılında düzenlenmiş sertifika eğitimine ilişkin bilgi bu yıla ait KİDGR’de yer almamaktadır (İDKK, 2018).

3.7.1.2. Hizmet İçi Eğitimler

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları 33. maddesi kapsamında iç denetçilere yönelik hizmet içi eğitimler Tablo 3.9’da gösterilmektedir. 2008 ve 2009 yılında iç denetçilere yönelik meslek içi eğitim verilmemiş olup sonraki yıllarda planlandığından bahsedildiğinden bu yıllara ait eğitime katılan iç denetçi sayısı Tablo 3.9’da gösterilememiştir. 2017 yılında ise ilgili Yönetmelik kapsamında eğitim verildiği belirtilmediğinden Tablo 3.9’da gösterilememiştir.

Tablo 3. 9. 2008- 2017 Yılları Arası 33. Madde Kapsamında Verilen Eğitimler

Yılı	Eğitime Katılan İç Denetçi Sayısı (a)	Görev Yapan İç Denetçi Sayısı (b)	(%) (a/b)
2008	-	789	
2009	-	768	
2010	Tüm İç Denetçiler	774	
2011	Tüm İç Denetçiler	730	
2012	653	767	85
2013	Belirtilmemiş	873	
2014	710	966	73
2015	802	960	84
2016	820	906	91
2017	-	896	

Kaynak: İDKK, 2009; İDKK, 2010; İDKK, 2011; İDKK, 2012; İDKK, 2013; İDKK, 2014; İDKK, 2015; İDKK, 2016; İDKK, 2017; İDKK, 2018.

Tablo 3.9'a göre, 2010 yılında tüm iç denetçilere yönelik yüz saati kapsayacak şekilde meslek içi eğitim verilmiştir. 2011 yılında tüm iç denetçilere yönelik "İyi Uygulama Örneklerinin Paylaşımı" konulu eğitim ve meslek içi eğitim, 2012 yılında 653 iç denetçiye yönelik "Dış Kalite Değerlendirmeleri İle İletişim Becerileri" konulu eğitim verilmiştir. Ayrıca 2012 yılında iç denetçilere yönelik meslek içi eğitim verilmiştir. 2013 yılında iç denetçilere altı farklı konu ve programda eğitim düzenlenmiştir. 2014 yılında 710 iç denetçinin katıldığı eğitim programı, 2015 yılında 802 iç denetçinin katıldığı eğitim programı, 2016 yılında 820 iç denetçinin katıldığı eğitim programı düzenlenmiştir.

İDKK tarafından meslek içi eğitimlerin 2008, 2009 ve 2017 yılı dışındaki yıllarda farklı program ve yöntemlerle düzenlenmesi, İDKK'nin iç denetçilerin eğitimini, kurumlarına sağlayacağı katkının geliştirilip desteklenmesini önemseydiğini göstermektedir.

Tablo 3.9'da İDKK tarafından düzenlenen eğitimlerin 2010, 2011 ve 2012 yılında tüm iç denetçilere yönelik olduğu, 2014, 2015 ve 2016 yılında mevcut görev yapan iç denetçilerden eğitime katılım sağlayan iç denetçilerin oranının yüksek olduğu görülmektedir. Düzenlenen eğitimlere katılımın yüksek oranda olmasının Türkiye'de iç denetimin gelişmesine katkı sağladığı düşünülmektedir.

3.7.1.3. Bilgi Sistemleri Eğitimi

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları 8. maddesinin 3. fıkrası kapsamında, iç denetçilerin sertifika derecelendirme süreçleri ile iç denetim faaliyetlerindeki planlama, yürütme, raporlama ve sonuç izleme ile ilgili süreçlerin, İDKK tarafından sunulan bilgi sistemleri vasıtasıyla yürütüleceği belirtilmektedir (12/07/2006 tarihli 26226 sayılı Resmi Gazete). İç denetim faaliyetlerinin ilgili hüküm doğrultusunda, kamu idarelerinde yürütülmesi için İçDen geliştirilmiştir. Bu kapsamda, 45 kurumda, 01.01.2014 tarihi itibarıyla İçDen uygulamaya konulmuştur. Yazılımın 2014 yılında geliştirilmesiyle birlikte 2014 yılından sonra İçDen eğitimi vermeye başlanmıştır (İDKK, 2015: 42). Tablo 3.10'da ilgili Yönetmelik kapsamında 2014-2017 yılları arasında verilen eğitimler gösterilmektedir.

Tablo 3. 10. 2014-2017 Yılları Arası İçDen Eğitimleri

Yılı	Eğitim Verilen İdare Sayısı	Eğitim Verilen İç Denetçi Sayısı	Kullanıcı Sayısı (İdare)	Kullanıcı Sayısı (İç Denetçi)
2014	68	274	45	436
2015	8	29	119	692
2016	4	12	123	710
2017	8	24	129	695
	88	339		

Kaynak: İDKK, 2015;İDKK, 2016; İDKK, 2017; İDKK, 2018

Tablo 3.10'a göre, İDKK tarafından 2014 yılından sonra her yıl idarelere İçDen eğitimi verildiği, verilen eğitimlerde İçDen kullanan idare sayısı ve kullanıcı iç denetçi sayısının arttığı görülmektedir. Nitekim 2014 yılında 45 olan kullanıcı idare sayısı, 2017 yılında 129 olarak gerçekleşmiş, 2014 yılında 436 olan kullanıcı iç denetçi sayısı, 2017 yılında 695 olmuştur. 2017 yılı KİDGR'de ise iç denetim birim başkanlığı olan tüm idarelerde İçDen eğitiminin verildiği, İçDen kullanan iç denetçilerin, mevcudun %78'i olduğu vurgulanmıştır (İDKK, 2018)

Yazılım geliştirildikten sonra İDKK, iç denetim faaliyetlerinin daha etkin bir şekilde yürütülmesi için tüm iç denetim birim başkanlıklarında İçDen eğitimini tamamlamıştır. Bu durumun bu idarelerde İçDen ile birlikte iç denetim faaliyetlerinin daha etkin yürütüleceği, iç denetimin gelişmesine katkı sağlayacağı düşünülmekle birlikte, İDKK 2014 yılından sonra İçDen eğitimleri ve uygulamaları konusundaki çalışmalarda gerekli özeni göstermiştir. 2017 yılı itibariyle İçDen eğitimi tüm iç denetim birim başkanlıklarında verilmiş ve İçDen kullanıcı sayısı mevcudun %78'i olmuştur. İDKK'nin gerekli düzenleme ve çalışmaları yaparak iç denetim birimi olan tüm idarelerde İçDen eğitimini vermesi ve tüm iç denetçilerin İçDen kullanıcısı olması gerektiği düşünülmektedir. Böylece İçDen kullanmayan idarelerde de İçDen kullanılmasıyla birlikte iç denetim faaliyetlerinin daha etkin bir şekilde yürütülebilmesi sağlanacaktır.

3.7.1.4. Uluslararası Sertifika Eğitimleri

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 33. maddesinde iç denetçilerin mesleki yetkinliklerini geliştirmek amacıyla, İDKK'nin, uluslararası sertifika sınavlarına hazırlık kursları düzenleyebileceği belirtilmektedir (12/07/2006 tarihli 26226 sayılı Resmi Gazete). Bu madde kapsamında İDKK tarafından 2014 yılında 40 kişiye, 2015 yılında 98 kişiye, "CIA Sertifika Eğitim Programı" eğitimi verilmiştir. 2016 yılında ise 2015 yılı içerisinde verilen eğitimler neticesinde 12 iç denetçi CIA sınavlarında başarılı olarak CIA Sertifikası almaya hak kazanmışlardır (İDKK, 2015; İDKK, 2016; İDKK, 2017).

Uluslararası sertifika eğitimleri de diğer mevzuat kapsamında verilen eğitimlerde olduğu gibi iç denetçilerin mesleki becerilerinin gelişmesine katkı sağlamaktadır. 2008-2017 yılları arasında yalnızca 2015 ve 2016 yılında uluslararası sertifika eğitimi programı düzenlenmiş olup bu eğitim yıllar itibarıyla görev yapan iç denetçi sayısına göre çok az sayıda iç denetçiye verilmiştir. Türkiye'de uluslararası sertifika eğitimleri ile birlikte uluslararası sertifika sahibi iç denetçilerin artması, iç denetimin gelişimine önemli ölçüde katkı sağlayacağından, uluslararası sertifika eğitimlerinin sayısının artırılması gerektiği ve bu eğitimlerin daha çok iç denetçiye ulaşması gerektiği düşünülmektedir.

3.7.2. İç Denetim Birimlerince Düzenlenen veya Dışarıdan Sağlanan Eğitimler

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 33. maddesinde üç yılda bir kez, en az yüz saat iç denetçilere meslek içi eğitim verilmesi gerektiği, bu yüz saatlik eğitimin otuz saatinin Maliye Bakanlığı tarafından verileceği, kalan kısmının ise iç denetim birimlerince ihtiyaçlar doğrultusunda programlanacağı belirtilmektedir. Ayrıca üniversiteler, mesleki kuruluşlar ve bilimsel alanda faaliyette bulunan diğer kurum ve kuruluşlarla iş birliği içerisinde, iç denetim birimlerinin

yılda en az bir kere seminer, kurs gibi etkinliklerde bulunacağı aynı Yönetmelikte belirtilmektedir (12/07/2006 tarihli 26226 sayılı Resmi Gazete).

Bu çerçevede birçok idarede görev yapan iç denetçiye, gerek kurum dışından gerekse kurum içinden farklı birçok konuda eğitim verilmiştir (İDKK, 2009; İDKK, 2010; İDKK, 2011; İDKK, 2012; İDKK, 2013; İDKK, 2014; İDKK, 2015; İDKK, 2016; İDKK, 2017; İDKK, 2018).



SONUÇ

Organizasyonlar, iç denetim faaliyetlerinin organizasyona kattığı değeri maksimum seviyeye çıkarmasına yardımcı olacak yöntemleri kullanmalıdır. Bu yöntemler organizasyonun kilit paydaşlarının beklentilerini belirlemelerine yardımcı olarak, iç denetim süreçlerinin bu beklentileri karşılayacak düzeyde tasarlanmasını sağlayacak değeri yaratmalıdır (Moore, 2002: 1). Türkiye’de kamu kurumlarına maksimum seviyede değer katan bir iç denetim sisteminin varlığı, öncelikli olarak iç denetimin ilk uygulanmaya başlamasından itibaren gerekli altyapının oluşturularak tamamlanmasına bağlıdır. Ancak, Türkiye’de iç denetim uygulamalarının başlamasından günümüze kadar geçen süreçte, gerekli altyapı henüz oluşturulmadığından, iç denetim sistemi birtakım sorunlar ve eksiklikler ile faaliyetlerini devam ettirmektedir. Bu nedenle, iç denetim sisteminin, 2003 yılında 5018 sayılı Kanunla kamu sisteminde yerini alması, 2006 yılında ilk iç denetçilerin atamalarının gerçekleştirilmesiyle birlikte başlayan süreçte kaydettiği gelişim, sistemde yer alan sorunların tespiti ve çözümü için önemli bir adım olarak görülmektedir.

Bu çalışmada kamu sektöründe iç denetimin kaydettiği gelişim düzeyi analiz edilmeye çalışılmıştır. Çalışmada öncelikle KİDGR’lerde yer verilen iç denetçi atamalarının tüm kurumlarda, 2008 yılından 2017 yılına kadar olan süreçte kaydettiği gelişim düzeyi analiz edilmiştir. Sonraki süreçte kamu kurumları bütçe çeşidine göre sınıflandırılarak iç denetçi atamalarının farklı kamu kurumlarındaki gelişim düzeyi analiz edilmiştir. Çalışma bulgularına göre, görev yapan iç denetçi sayısının, iç denetçi kadro sayısına oranı, 2017 yılında 2008 yılına göre düşüş göstermiştir. İç denetçi kadro sayılarının artırılmasına rağmen, kamu kurumlarına yeterli düzeyde iç denetçi ataması yapılmamıştır. İç denetçi kadro tahsisinin artırılması, kamu sektöründe iç denetimin gelişimi açısından olumludur. Ancak artırılan iç denetçi

kadro tahsislerinin önemi, kurumlar yeterli sayıda iç denetçi atadığında anlam ifade edebilir. Çalışma sonucu elde edilen bulgularda, Türkiye’de kurumların üst yöneticilerinin iç denetçi atama konusunda olumsuz bir yaklaşım içerisinde olduğu görülmektedir. Tügen ve Özen (2013: 372) “İç Denetimde Etkinlik: İç Denetim Kalite ve Güvence Programı’ndan Beklentiler” başlıklı çalışmalarında, görevinde bağımsız olan ve kurum üst yöneticisine bağlı olarak çalışan bir kadronun bu kadar yüksek oranda boş kalmasının manidar olduğunu belirtmiştir. Bu çalışmada 2012 yılı için boş iç denetçi kadrolarının manidar görülmesi, bu araştırmada 2008-2017 yılları arasında iç denetçi atamaları konusunda elde edilen bulguları ve sunulan önerileri desteklemektedir.

Çalışma sonucu elde edilen bulgularda, genel bütçeli kurumlarda 2012 yılından sonra kadro verilen kurumlar artırılmasına rağmen, 2017 yılında iç denetçi ataması yapılması konusunda 2008 yılına göre gelişme kaydedilememiştir. 2008 ve sonrasında özel bütçeli kurumların üst yöneticilerinin, iç denetimin önemi ve gerekliliğine uygun hareket ettikleri ve iç denetçi ataması yapılması konusunda daha olumlu bir yaklaşım içerisinde oldukları söylenebilir. SGK bütçeli kurumların tamamında iç denetçi mevcut olup bundan sonraki süreçte bu kurumlardaki iç denetçi sayısının yeterli olup olmadığı değerlendirilebilir. Çünkü çalışma sonucunda elde edilen bulgularda bu kurumlarda iç değerlendirme faaliyetinin gerçekleştirilmediği görülmektedir. SGK bütçeli kurumlarda, fiilen görev yapan iç denetçilerin iç değerlendirme yapma konusunda bir takım nedenlerden dolayı isteksiz oldukları, iç denetçilerin iç denetim danışmanlık ve inceleme faaliyetlerinden iç değerlendirmeye zaman ayıramadıkları, iç denetçi atanmış olan kurumlarda iç denetçi sayısının yetersiz olduğu söylenebilir. Mahalli idarelerde iç denetçi atamalarının çok yetersiz olduğu, bu nedenle birçok mahalli idarede iç denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilemediği söylenebilir. Karcıoğlu ve Kurnaz (2017: 86). “Kamu Kurumlarında İç Denetim Faaliyetlerinin Yürütülmesinde Karşılaşılan Başlıca Sorunların Tespiti: Kamu İç Denetçilerine Yönelik Bir Araştırma” başlıklı çalışmalarında, görev, yetki ve statüleriyle ilgili iç denetçilerin yaşamış oldukları sorunlarda kurumların kullanmış olduğu bütçe türü arasında anlamlı istatistiksel fark saptamıştır. Söz konusu sorunların mahalli idarelerde (belediyelerde) daha fazla olduğu tespit edilmiştir. İç denetçi atamalarının yetersiz olduğu mahalli idarelere, bu sorunlardan dolayı iç denetçiler atanma talebinde bulunmayıp, görevden ayrılmayı ya

da naklen başka kuruma geçiş yapmayı tercih ediyor olabilir. Bu çalışmada dolaylı olarak araştırmanın bulgularını desteklemektedir.

Çalışma bulgularına göre, görevden ayrılan iç denetçi sayısının fazla olduğu, bu nedenle yeni atamalar olsa da fiilen görev yapan iç denetçi sayısının azaldığı saptanmıştır. Bu durum iç denetim faaliyetlerinin yetersiz kalmasına ya da gerçekleştirilmemesine neden olacaktır. Yine Tügen ve Özen (2013: 373) “İç Denetimde Etkinlik: İç Denetim Kalite ve Güvence Programı’ndan Beklentiler” başlıklı çalışmalarında, kamu kurumlarındaki iç denetçi sayısının yetersiz olduğunu belirterek bu hususta iç denetçilerin kurum içi yaşadıkları baskıların engellenmesi önerisinde bulunmuşlardır.

Çalışmada ulaşılan diğer bir bulguya göre, A-1 ve A-2 dereceli sertifika sahibi iç denetçilerin sayılarının fazla olması, iç denetçilik mesleğinin ilk beş yılında olan iç denetçilerin sayılarının fazla olduğunu göstermektedir. Sertifika derecelerine göre Türkiye’de A-4 sertifika derecesine sahip tecrübeli iç denetçi sayısı, mesleğe yeni başlayan A-1 sertifika derecesine sahip iç denetçi sayısından daha azdır. Aynı zamanda çalışma sonucu, uluslararası sertifika sahibi iç denetçi sayısının yetersiz olduğunu göstermektedir. Uluslararası iç denetçi sertifikaları iç denetçilik mesleğinin profesyonellik ve güvenilirliğinin bir simgesi olarak ortaya çıktığından önem arz etmektedir (Brody ve Frank, 2000: 215). Bu nedenle uluslararası sertifikaya sahip iç denetçi sayısının artış göstermesi için gerekli destek sağlanabilir.

Çalışmada elde edilen bulgulara göre 2017 yılında, 2008 yılına göre, danışmanlık ve iç denetim rapor sayılarının artması Türkiye’de kamu mali yönetiminde iç denetimin uygulama alanının ve işlevinin arttığı anlamında düşünülebilir. İç denetim raporlarının sayısının artması, denetlenen her konu için o kurumda hataların tekrar edilmesini engelleyebilecektir. Danışmanlık faaliyetlerinin sayısının artması, kurum çalışanlarının iç denetime olumlu yaklaşmasına, iç denetimi öğrenmesine ve benimsemesine katkı sağlayabilir. Bu durumda danışmanlık faaliyeti arttıkça, iç denetim konusunda üst yönetici ve tüm kurum çalışanlarının iç denetimi bilmesi, sahiplenmesi sağlanmış olacak iç denetimin kuruma kattığı değer artacaktır. Kurum teşkilat yapısında yer alan iç denetçiden üst yönetici ne zaman uygun görürse inceleme talebinde bulunabilmektedir. Bu durum inceleme yapılması gereken

durumların daha kısa sürede ve etkin olarak sonuçlanmasına katkı sağlayacak iç denetim faaliyetlerinin kuruma kattığı değeri artıracaktır.

Çalışma bulguları, 2012-2017 yılları arasında tüm kurumlarda yapılan iç değerlendirmelerin yetersiz olduğunu göstermektedir. Bu nedenle Türkiye’de kamu kurumlarında iç denetim birimlerinin iç değerlendirmeye yeterince önem vermediği söylenebilir. Kamu kurumlarında iç değerlendirme faaliyetinin gerçekleştirilmemesi, bu kurumlarda iç denetim sisteminin güçlenmesini, gelişmesini ve kalitesinin güvence altına alınmasını engellemektedir. Çalışmada elde edilen bulgularda dış değerlendirmelerin de çok az sayıda yapıldığı ve dış değerlendirme konusunda ilerleme kaydedilemediği tespit edilmiştir. 2012 ve 2013 yılında yapılan dış değerlendirmeler neticesinde ortak iyi uygulamalar ve ortak gelişime açık konularda belirlenmiştir (İDKK, 2013; İDKK, 2014). Diğer yıllarda dış değerlendirmelerin yapılamaması aynı zamanda ortak iyi uygulamaların ve ortak gelişime açık konuların belirlenememesine sebep olmuştur. Bu durum ortak iyi uygulamaların tüm iç denetim sisteminde bilinmesinin önüne geçmekte ve gelişime açık konularda geliştirilecek mevcut önerilerin de ortaya çıkmasını ve tüm kurumlarda bu örneklerin yayılmasını engellemektedir. Tüğen ve Özen (2013: 373) “İç Denetimde Etkinlik: İç Denetim Kalite ve Güvence Programı’ndan Beklentiler” başlıklı çalışmalarında, iç denetim birimlerinin kalite güvence değerlendirmelerini yapmamasının ve iç denetim bilgi alt yapılarının kamu kurumlarında kullanılmamasının, önemli sıkıntılar doğurabileceğini vurgulamıştır. Yeterli düzeyde bilgi teknolojisinden yararlanmayan ve kurumsal işleyiş hakkında donanımı olmayan bir iç denetim elemanının, iç denetim sistemine olan güveni sarsabileceği ve üst yönetime sunduğu tavsiyelerin itibar görmeyeceği belirtilmiştir. Bu çalışmada yer verilen tespitler bu tez çalışmasında elde edilen bulguları ve sunulan önerileri destekleyici niteliktedir.

Çalışma sonucunda, İDKK tarafından meslek içi eğitimlerin 2008, 2009 ve 2017 yılı dışındaki yıllarda farklı program ve yöntemlerle düzenlenmesi, İDKK’nin iç denetçilerin eğitimini, kurumlarına sağlayacağı katkının geliştirilip desteklenmesini önemsendiğini göstermektedir. İDKK, 2014 yılı itibariyle kamu kurumlarında İçDen yazılımının uygulanması için eğitim faaliyetleri gerçekleştirmeye başlamış ve 2014 yılında 436 olan kullanıcı idare sayısını 2017 yılında 695’e çıkarmıştır. 2017 yılı itibariyle tüm iç denetim birim başkanlıklarına İçDen eğitimi verilmiştir.

2017 KİDGR’de yer verilen “Değerlendirme ve Öneriler” kısmında, kamu iç denetim faaliyetlerinin kattığı değerin artırılması, iç denetçi aday belirleme sertifika sınavının yapılması ve sertifika eğitimi verilmesi, üst yöneticilere farkındalık sağlamak için iç denetim konusunda faaliyetler gerçekleştirilmesi, dış değerlendirme faaliyetlerine devam edilmesi vurgulanmıştır. Yine aynı raporda kamuda iç denetim fonksiyonunun yaygınlaştırılması için, iç denetçi ataması yapılmayan kurumlarda iç denetçi atamasının teşvik edilmesi öngörülmüş, iç denetçilerin bilgi teknolojileri denetimine ilişkin yetkinliklerinin artırılması gerektiği ve iyi uygulama örneklerinin paylaşımına açılması gerektiği belirtilmiştir (İDKK, 2018: 44-46). Ancak raporlarda değerlendirme ve önerilerde bulunulsa da on yılı kapsayan bu süreçte iç denetim sisteminde gelişme kaydedilememiştir. Al (2013: 130-135) “Avrupa Birliği Üyelik Sürecinde Kamu İç Denetim Sistemi: Hayaller ve Gerçekler” başlıklı çalışmasında yeni bir anlayışa dayalı, kamu iç denetim sistemine ilişkin en büyük direncin tüm çalışanların iç denetimi anlamamasından ve üst yönetimin iç denetime yönelik desteğinin olmamasından kaynaklandığını vurgulamıştır. Al, asıl sorunun yönetimin dönüşmemesi olduğunu ve geleneksel bürokratik yapının devam etmesinin yeni denetim anlayışlarının uygulanmasında işe yaramayacağını belirtmiş, iç denetimin etkili olabilmesinde yeni bir kamu yönetimi sistemine geçmenin zorunlu olduğuna dikkat çekmiştir.

KİDGR’ lerde yer alan verilerin analizi neticesinde ulaşılan sonuçlardan yola çıkılarak kamuda iç denetim sistemine ilişkin aşağıda belirtilen öneriler sunulabilir:

- İç denetimin tüm kamu sektöründe faaliyetlerini gerçekleştirmesi her bir kamu idaresinin iç denetçi ataması yapması ile mümkündür. Yeterli sayıda iç denetçi ataması yapmayan ya da henüz iç denetçi ataması yapmayan kamu idarelerinde iç denetim faaliyetleri yetersiz kalacak ya da gerçekleştirilemeyecektir. Bu nedenle iç denetçi ataması yapılması konusunda olumsuz bir yaklaşım içerisinde olan üst yöneticilerin eğitim, toplantı vb. faaliyetlerle iç denetimin önemi ve gerekliliğini anlamaları sağlanabilir. Ayrıca gerekli olan şartlar önceden sağlanarak, yasal düzenlemelerle tüm kamu idarelerinde iç denetim faaliyetleri zorunlu hale getirilebilir.

- Mahalli idarelerde iç denetçi atama sayısının artırılması için kısa vadede uygulanacak bir eylem planı hazırlanabilir. Tüm kurumlardan önce mahalli idarelere

yasal düzenlemeler ile iç denetçi atama zorunluluğu getirilebilir. Ayrıca iç denetçi atama konusunda çok yetersiz olan ve gelişim kaydedemeyen mahalli idarelerde bu durumun farklı nedenlerinin tespiti için proje ve çalışmalar yürütülebilir.

- İç denetim faaliyetlerinin sürekli hale getirilebilmesi için kamu idareleri görevden ayrılan iç denetçilerin yerine ivedi olarak yeniden iç denetçi atamalıdır. Bu durum iç denetçi sayısının az olduğu kurumlarda önem arz etmektedir. Çünkü iç denetim faaliyetlerinin sürekliliği, kamu sektöründe gerçekleştirilen faaliyetleri daha etkin ve verimli hale getirmektedir.

- Uluslararası sertifikaya sahip iç denetçilerin olması ve bu sayının artış göstermesi, iç denetçilerin niteliklerini ve mesleki becerilerini artırdığından uluslararası sertifika almaları için iç denetçiler teşvik edilmeli ve desteklenmelidir.

- Dış değerlendirme yapılmasında İçDen kayıtları esas alındığından, iç denetim birimi olan tüm kurumlarda İçDen kullanılmalı ve mevzuatta belirtilen sürede tüm kamu kurumlarında dış değerlendirme faaliyeti gerçekleştirilmelidir. İç denetim birimi olan tüm idarelere İçDen eğitimi verilerek bu yazılımın tüm kurumlarda kullanılmasının sağlanmasıyla iç denetim faaliyetlerinin etkinliği artırılabilir.

- Yeni yönetim ve denetim anlayışı uygulamaları, geleneksel yönetim ve denetim anlayışının hâkim olduğu mevcut kamu sisteminde, birtakım sorunları beraberinde getirmektedir. Bu sorunların çözüme kavuşturulması, yeni sistemin ve iç denetim sisteminin bir bütün olarak doğru algılanması ile mümkün olabilir. 5018 sayılı KMYKK ile kamu yönetimine dâhil olan iç denetim sistemi; üst yöneticiler ve her bir çalışan tarafından yenilikçi ve çözüm odaklı anlayış ile sisteme katkı sağlama gayreti içerisinde ele alındığında iç denetim sisteminin gelişmesine katkı sağlayabilir.

Çalışma sonucu elde edilen bulguların değerlendirilmesinde, bazı sınırlılıkların olduğu göz önünde bulundurulmalıdır. İlk olarak, çalışma bulguları elde edilirken 2008-2017 yılları arasında İDKK'nin hazırlamış olduğu KİDGR'lerden yararlanılmıştır. Bu nedenle iç denetimin kaydetmiş olduğu gelişim düzeyi, sadece ilgili yıllardaki KİDGR'lerde yer verilen "İç Denetime İlişkin Performans Bilgileri" kısmındaki bilgilerden yararlanılarak ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır. İç denetimin gelişim düzeyinin ortaya çıkarılmasında, iç denetim faaliyetleri ile ilgili daha çok

bilgiye ve çalışmaya ihtiyaç duyulmaktadır. İkinci olarak, ilgili yıllara ait raporlarda bazı yıllara ait bilgilerin olmaması, analiz sonuçlarını değerlendirmede karşılaştırma yapılamamasına neden olmuştur. Diğer taraftan, ilgili yıllarda raporlarda yer almayan bu bilgiler, çalışma sonucu ulaşılan tespitleri ve sunulan önerileri de etkilemektedir.

Bu çalışmada İDKK'nin hazırlamış olduğu 2008-2017 yılları arasındaki KİDGR'lerde yer verilen iç denetçi atamaları, iç denetçi sertifika bilgileri, iç sertifika eğitimleri ve diğer eğitimler, kalite güvence değerlendirmeleri ve raporlama konuları incelenerek ülkemizde kamu yönetiminde iç denetimin gelişim düzeyi ortaya konulmuştur. Bundan sonra yapılacak çalışmalarda, 2018 yılı ve sonraki yıllar için hazırlanan KİDGR'ler dâhil edilerek kamu sektöründe iç denetimin kaydettiği gelişim düzeyi yeniden incelenebilir.

KAYNAKÇA

Acar İA, Şahin EA (2009) Plan Bütçe İlişkisi Açısından İç Denetim. *Maliye Dergisi* 156: 83-103.

Akçay S (2013) Türkiye’de İç Denetim Sürecinin Kamu Kurumlarının Faaliyet Sonuçları Üzerindeki Etkinliği: Belediyeler Üzerine Bir Uygulama. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi* 15 (1): 57-77.

Akçay S (2014) Kamu İç Denetiminin Organizasyon ve Mevzuat Perspektifinde Değerlendirilmesi Üzerine Bir Çalışma. *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* 7 (1): 1-23.

Al H (2013) Avrupa Birliği Üyelik Sürecinde Kamu İç Denetim Sistemi: Hayaller ve Gerçekler. *Bilgi* (26): 117-139.

Alıcı OV (2016) Kamu Yönetiminde İç Denetim Mekanizmasının Reorganizasyonu. *Toros Üniversitesi İİBF Sosyal Bilimler Dergisi* 3 (5): 185-200.

Aslan B (2010) Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim. *Sayıştay Dergisi* 77: 63-86.

Arslan MC (2015) *İç Denetim: Büyükşehir Belediyelerinin İç Denetim Uygulamaları* (Marmara Belediyeler Birliği, İstanbul).

Aslan S, Özçelik H (2009) İç Denetim ve Toplam Kalite Yönetimi İlişkisi. *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* 5(10): 109-119.

Balcı A (2005) Kamu Örgütlerinde Toplam Kalite Yönetimi Uygulanması. *Selçuk Üniversitesi Karaman İİBF Dergisi* 2(5): 197-211.

Bendickson NJ, Hummer, Brian, Ross, Peggy E (2018) Drive Excellence: Auditing Fleet Safety Process to Manage Risk. *Professional Safety*, 63 (2): 30-35.

Bezirci M, Karasioğlu F (2011) Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi* 572-592.

Bıçer AA (2006) İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü ve Bir Uygulama. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, İstanbul.

Bilge S, Daşkaya N (2015) Mahalli İdarelerde İç Denetimin Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği. *Maliye Dergisi* 168: 108-133.

Bilgin BÖ (2016) Bilgi Teknolojileri Denetimi ve Bir Uygulama. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, İstanbul.

Brody RG, Frank KE (2000) The Future of the Certified Internal Auditor and the Internal Auditing Profession. *Journal of Educaiton for Business; Washington* 75 (4): 215-218.

Celayir D (2017) İç Denetimin değişen Rolü ve Kurumsal Risk Yönetimi Kapsamında İç Denetim. *The Journal of Academic Social Science*, 5(63): 706-722.

Cengiz S (2013) İşletmelerde Kurumsal Yönetim Kapsamında İç Denetimin Yeri ve Önemi: Borsa İstanbul'da Bir Araştırma. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi* 11: 403-448.

Chun C (1997) On the Functions and Objectives of Internal Audit and Their Underlying Conditions. *Managerial Auditing Journal* 12 (4/5): 247-250.

Coetzee GP, Bruyn R (2001) The Relationship Between the New IIA Standards and the Internal Auditing Profession. *Meditari Accountancy Research* 9: 61-79.

Cömert N (2016) İşletmelerde Kontrol ve Denetim Kavramlarının Doğru Kullanılması Amacına Yönelik Kavramsal Bir İnceleme. *Marmara Business Review* 1(1): 1-20.

Çakar M (2018) Toplam Kalite Yönetimi ve Deming Örneği. *Kesit Akademi Dergisi* 4 (13): 389-408.

Çankaya F, Dinç E, Kara M (2012) İç Denetimin Başarısını Etkileyen Denetim Türleri: Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Üzerinde Bir Uygulama. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 39: 47-67.

Çatıkkaş Ö (2017) *Sigortacılık Sektöründe İç Denetim* (Yalın Yayıncılık, İstanbul).

Çömlekçi F, Yılcı M, Erdoğan N, Öce S, Selimoğlu Kardeş S, Kaya E (2004) *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*. (Anadolu Üniversitesi Web Ofset Tesisleri, Eskişehir).

Demir M, Ülker Y, Arslan Ö (2018) İç Kontrol, İç Denetim ve Bağımsız Denetim İlişkisi. *Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi İİBF Dergisi* 3(5).

Diamond J (2002) *The Role of Internal Audit in Government Financial Management: An International Perspective* (International Monetary Fund Working Paper).

Erdoğan M (2002) Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi* 5: 51- 63.

Ergin H, Selimoğlu SK, Tolkun A (2016) KİT’lerde Kurumsal Yönetim Etkinliğinin Arttırılmasında İç Kontrol ve İç denetim Faaliyetlerinin Rolü: Bir Araştırma. *Sosyal Bilimler Dergisi* 49: 1-29.

Ertekin Y (2004) Çağdaş Yönetim ve Denetim. *Sosyal Bilimler Dergisi* 1 (1): 57.

European Confederation of Institutes of Internal Auditing <https://www.eciia.eu/the-history-of-eciia/> (16 Mayıs 2019).

European Confederation of Institutes of Internal Auditing, <https://www.eciia.eu/> (16 Mayıs 2019).

Fadzil FH, Haron, Hasnah, Jantan, Muhamad (2005) Internal Auditing Practices and Internal Control System. *Managerial Auditing Journal;Bradford* 20 (8/9): 844-866.

Flesher DL, Zanzig JS (2000) Management Accountants Express a Desire for Change in the Functioning of Internal Auditing. *Managerial Auditing Journal; Bradford* 15 (7): 331-337.

Gansberghe V, Nordin C (2005) Internal Auditing in the Public Sector. *The Internal Auditor; Altamonte Springs* 62 (4): 69-73,8.

Gerekan B (2010) Kamu Kurumlarında İç Denetim Faaliyetlerinin Yerine Getirilmesine Ve Önemine İlişkin Kmau İç Denetçilerine Yönelik Bir Durum Değerlendirme Çalışması. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi* 1: 2-17.

Gökdeniz İ, Kartal C, Yetiş Ö (2017) Kurumsal Yönetim Amaçlarına Ulaşmak İçin Yönetim Modeli: Kurumsal Öğrenmeyi Destekleyen İç Denetim. *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 4 (3): 64-80.

Gönülaçar Ş (2008) İç Denetimin Bürokratik Serencamı. *Mali Hukuk Dergisi* 135: 1-21.

Görmen M (2018) Kamuda İç Denetim Faaliyetinin Pazarlanması. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi* 10(18): 241-249.

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.

Güredin E (2014) *Denetim ve Güvence Hizmetleri* (Türkmen Kitabevi, İstanbul).

Hass S, Abdolmohammadi MJ, Burnaby P (2006) The Americas Literature Review on Internal Auditing. *Managerial Auditing Journal; Bradford* 21(8): 835-844.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu,
<http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/IkincilDuzey.aspx> (20 Mayıs 2019).

İç denetim Koordinasyon Kurulu,
<http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/UcunculDuzey.aspx> (21 Mayıs 2019).

İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği (2005, 8 Ekim).
Resmi Gazete (Sayı: 25960). Erişim Adresi:
<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.9510&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=>

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (2006, 12 Temmuz).
Resmi Gazete (Sayı:26226). Erişim Adresi:
<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=3.5.200610654&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=>

İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı (2016, 5 Nisan). Resmi Gazete
(Sayı: 29675). Erişim Adresi:
<http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KaliteGuvence/KGGP.aspx>

İçten O (2002) Bilgi Sistemlerinin Denetimi ve Türk Bankacılık Sektörü Uygulaması. Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, Bankacılık Anabilim Dalı, İstanbul.

İDKK (2009). *2008 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu*. <http://www.idkk.gov.tr> (4 Mart 2019).

İDKK (2010). *2009 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu*. <http://www.idkk.gov.tr> (4 Mart 2019).

İDKK (2011). *2010 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu*. <http://www.idkk.gov.tr> (4 Mart 2019).

İDKK (2012). *2011 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu*. <http://www.idkk.gov.tr> (4 Mart 2019).

İDKK (2013a). *2012 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu*. <http://www.idkk.gov.tr> (4 Mart 2019).

İDKK (2013b). *Kamu İç Denetim Rehberi*. <http://www.idkk.gov.tr> (10 Nisan 2019).

İDKK (2014). *2013 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu*. <http://www.idkk.gov.tr> (4 Mart 2019).

İDKK (2015). *2014 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu*. <http://www.idkk.gov.tr> (4 Mart 2019).

İDKK (2016). *2015 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu*. <http://www.idkk.gov.tr> (4 Mart 2019).

İDKK (2017). *2016 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu*. <http://www.idkk.gov.tr> (4 Mart 2019).

İDKK (2018). *2017 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu*. <http://www.idkk.gov.tr> (4 Mart 2019).

İşcan ÖF, Kaygın E (2009) Kurumsal Yönetişim Sürecinin Gelişim Üzerine Bir Araştırma. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 13(2): 213-224.

Jafarlı R, Yüce M (2019) Bünyesinde Tıp Fakültesi Bulunan Üniversitelerde Gerçekleştirilen İç Denetim Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi (2008-2015). *The Journal of Academic Social Science* 7(89): 544-557.

Jezovita A, Tusek B, Zager L (2018) The State of Analytical Procedures in the internal Auditing as a Corporate Governance Mechanism. *Journal of Contemporary Management Issues* 15-46.

Kamu İç Denetçi Sertifikasının Derecelendirilmesine İlişkin Esas ve Usuller (2012, 17 Şubat). Resmi Gazete (Sayı: 28207). Erişim Adresi: <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetciSertifikasininDerecelendirilmesi.aspx>

Kara S, Anadolu Z (2016) 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Bağımsız Dış Denetim Açısından İç Denetimin Başarısını Etkileyen Denetim Türleri. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 19(36-1): 419-443.

Karcıoğlu R, Kurnaz E (2017) Kamu Kurumlarında İç Denetim Faaliyetlerinin Yürütülmesinde Karşılaşılan Başlıca Sorunların Tespiti: Kamu İç Denetçilerine Yönelik Bir Araştırma. *İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* 4(2): 67-88.

Kartal F (2013) Türkiye’de Kamu ve Özel Sektörde İç Denetim Uygulamaları. *Maliye Finans Yazıları* 27 (99): 13.

Kıral H, Kılıç EM (2013) Kamuda Kurumsal Risk Yönetimi. Altuğ F, Kesik A, Şeker M (Ed.) içinde, *Kamu Bütçesinde Yeni Yaklaşımlar* (s. 8-488) (Seçkin Yayıncılık, Ankara).

Kocabıyık S (2018) *Bağımsız Denetçinin Hukuki Kişilere Karşı Sorumluluğu* (Seçkin Yayıncılık, Ankara).

Koçak SY, Kavakoğlu T (2010) İl Özel İdarelerinde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine İlişkin Bir Çalışma. *Sayıştay Dergisi* 77: 119-148.

Köse Ö (2007) *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim* (145. Yıl Yayınları, Ankara).

Küçük O (2017) *İşletme Bilgisi ve Yönetimi* (Seçkin Yayıncılık, Ankara).

Marais M (2004) Quality Assurance in Internal Auditing: An Analysis of the Standards and Guidelines Implemented by the Institute of Internal Auditors (IIA). *Meditari Accountancy Research* 12(2): 85-107.

Moore, RG (2002) Opinion: Used Correctly, Internal Auditing Can Expand Horizons to Create Value. *Knight Ridder Tribune Business News; Washington* 1.

Özer H (1997) *Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi* (Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara).

Pamukkale Üniversitesi, <http://www.pau.edu.tr/icdenetim/tr/sayfa/ic-denetim-tarihcesi> (29 Nisan 2019).

Pehlivanlı D (2012) Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlarda Kurumsal Risk Yönetimi ve Risk Çalıştayı Vaka Çalışması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 117-128.

Sabuncu B (2017) İşletmelerde İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi* 18 (2): 161-173.

Sabuncu B (2018) İç Denetim Anlayışındaki Değişiklikler ve Gelişmeler. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi* 20 (Özel Sayı): 779-789.

Şahin EA (2011) *İç Denetimin Kamu Mali Karar Alma Süreçlerine Etkisi* (Seçkin Yayıncılık, Ankara).

Sayıştay Başkanlığı (2000a) *Performans ve Risk Denetim Terimleri* (Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, Ankara).

Sayıştay Başkanlığı (2000b) *INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberi* (Sayıştay Yazı İşleri Müdürlüğü, Ankara).

Selimoğlu Kardeş S, Özbirecikli M, Uzay ř, Kurt G, Alagöz A, Yanık S (2011) *Muhasebe Denetimi* (Gazi Kitabevi, Ankara).

Sevim ř, Sarica E (2017) *şeffaflık Raporlaması ve Bağımsız Denetim Kalitesi* (Gazi Kitabevi, Ankara).

Solaş Ç (1975) Bankalarda İç Denetim Tekniği ve Türk Uygulaması. Doçentlik Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.

Soylu H (2010) İç denetimin Yeni Bir Yaklaşım Olarak Kamu Sektöründe Uygulanması ve Mevcut Uygulamaların, Verimlilik ve Başarısı: Türkiye Örneği. Yüksek Lisans Tezi, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Karaman.

Sy A, Tinker T (2009) International Journal on Governmental Financial Management. Asare T (Ed). içinde, Internal Auditing in the Public Sector: Promoting Good Governance and Performance Improvement (s. 26) (The International Consortium on Governmental Financial Management Alexandria, Virginia United States of America).

The Institute of Internal Auditors (2017). *Uluslararası İç Denetim Standartları*. Erişim Adresi: <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Turkish.pdf> (14 Mayıs 2019).

The Institute of Internal Auditors, <https://global.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx> (29 Nisan 2019).

The Institute of Internal Auditors, <https://na.theiia.org/about-us/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx> (10 Mayıs 2019).

Tüğen K, Özen A (2013) İç Denetimde Etkinlik: “İç Denetim Kalite Güvence Programı’ndan Beklentiler. Altuğ F, Kesik A, Şeker M (Ed.) içinde, *Kamu Bütçesinde Yeni Yaklaşımlar* (s. 8-488) (Seçkin Yayıncılık, Ankara).

Türedi H, Zor Ü, Gürbüz F (2015) Risk Odaklı İç Denetim. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 66: 1-20.

Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı (2004). Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun. Erişim Adresi: <https://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k5227.html> (27 Nisan 2019).

Türkiye İç Denetim Enstitüsü, <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/EtikKurallari.pdf> (17 Mayıs 2019).

Türkiye İç Denetim Enstitüsü, <https://www.tide.org.tr/page/1/Hakkimizda> (18 Mayıs 2019).

Türkiye İç Denetim Enstitüsü, <https://www.tide.org.tr/page/27/Etik-Kurallari> (16 Mayıs 2019)

Türkiye İç Denetim Enstitüsü, <https://www.tide.org.tr/page/307/UMUC> (13 Mayıs 2019).

Uzay Ő, Faaliyet Denetimine Genel Bakış. Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakóltesi İşletme Bölümü, Erişim adresi: <https://docplayer.biz.tr/4113679-Faaliyet-denetimine-genel-bakis.html>

Yiğit C, Türedi H (2018) Kurumsal Yönetimin Etkin Kılınmasında İç Denetimin Artan Önemi. *The Journal of Academic Social Science* 6(71): 511-523.

Yurtsever G (2015) İç Denetimin Fonksiyonları ve Katma Değeri. *Finans Politik &Ekonomik Yorumlar* 52 (602): 89-101.

Zaharia DL, Dragne L, Tilea DM (2014) The Modern Practice of Internal Auditing in the Context of Globalization. "*Dimitrie Cantemir*" *Christian University Knowledge Horizons – Economic* 6 (2): 174-176.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2003, 24 Aralık). Resmi Gazete (Sayı: 25326). Erişim Adresi: <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5018.pdf>

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı-Soyadı: Leyla ESEN

Uyruğu: T.C.

Doğum Yeri ve Yılı: Nevşehir / 19.02.1983

Tel: +90 507 397 86 88

E-posta: leyla.esen@icisleri.gov.tr

Eğitim Bilgileri

Lisans: Çankaya Üniversitesi, İİBF, İşletme (İngilizce), 2004-2008.

Yüksek Lisans: Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme, 2011-

İş Deneyimleri

2010-2011, T.C. Ziraat Bankası, Servis Görevlisi

2011-2015, T.C. Nevşehir İl Özel İdaresi, Mali Hizmetler Uzman Yardımcısı

2015-Devam ediyor, T.C. Nevşehir İl Özel İdaresi, Mali Hizmetler Uzmanı

Yabancı Dil

İngilizce