JOURNAL OF JUSTICE

IMPLEMENTATION OF INTERNAL AUDIT IN TURKISH PUBLIC ADMINISTRATION: SAKARYA AND KOCAELI CASE IN TERMS OF EVALUATION OF INTERNAL AUDIT

Ahmad Farid HAMIDI*

ABSTRACT

This research was conducted to examine the effectiveness of internal audit in Turkey in line with the opinions of internal auditors working in Sakarya and Kocaeli.The semi-structured interview questions prepared for the purpose were applied to 11 public internal auditors working in Kocaeli and Sakarya provinces. Results obtained from interviews were interpreted by using descriptive analysis.

As a result of the research, necessary legal arrangements were made regarding the adoption of international standards in internal audit applied in public institutions in Turkey. However, the internal audit has not fully established in public institutions, and there are important problems in terms of implementation. The beginning of these problems; unable to work independently from internal auditors, they are not getting adequate support by the top management, and internal audit and inspection of the distinction is not fully made.

Keywords: Internal Audit, Public Administration, Inspection

* Sakarya Üniversitesi Kamu Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetim bölümü Yüksek Lisans Öğrencisi, Faridhamidi24@gmail.com

Implementation of Internal Audit in Turkish Public Administration

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

ÖZ

Bu araştırma; Türkiye'de iç denetimin etkinliği, Sakarya ve Kocaeli'nde görev yapan iç denetçilerin görüşleri doğrultusunda incelemek amacıyla gerçekleştirilmiştir. Amaç doğrultusunda hazırlanan yarı yapılandırılmış mülakat soruları; Kocaeli ve Sakarya illerinde görev yapan 11 Kamu iç denetçisine uygulanmıştır. Mülakatlardan elde edilen bulgular betimsel analize tabi tutularak yorumlanmıştır.

Araştırma sonucunda; Türkiye'de kamu kurumlarında uygulanan iç denetimde uluslararası standartlar benimsenmiş ilgili gerekli yasal düzenlemeler yapılmıştır. Ancak iç denetimin kamu kurumlarında tam anlamıyla oturmamıştır, uygulama açısından önemli sorunlar bulunmaktadır. Bu sorunların başında; iç denetçilerin bağımsız olarak işlerini yapamamaları, üst yönetim tarafından yeterli desteği alamamaları ve iç denetim ve teftiş ayrımının tam olarak yapılmamış olması gelmektedir.

Anahtar Kelimeler: İç Denetim, Kamu Yönetimi, Teftiş

GİRİŞ

Günümüzde iç denetim hem kamu sektöründe hem de özel sektörde önemli bir yer tutmaktadır. Kurumsal işleyişin sağlıklı bir biçimde gerçekleşmesi, hata oranının en aza inmesi büyük ölçüde iç denetim sisteminin niteliğine bağlıdır. Geçmiş yönelimli olan teftiş denetiminin aksine iç denetim gelecek yönelimli bir denetim türüdür. İç denetim, bir kurumun

faaliyetlerini geliştirmek ve ona değer katmak amacını güden, bağımsız ve objektif güvence ve danışmalık faaliyetidir. Görüldüğü gibi iç denetim, basit bir uygunluk denetiminden daha fazlasını içermektedir. Özellikle de kurum içinde yöneticilerin sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirilmesine yardımcı olmak açısından önem taşımaktadır.

Dünya ve Avrupa Birliği (AB) ülkelerinde 1970'li yıllardan sonra yeni kamu yönetimi anlayışı çerçevesince şekillenen iç denetim, Türk kamu yönetiminde 2003 yılından itibaren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'na göre uygulanan bir denetim olarak karşımıza çıkmaktadır. Söz konusu Kanun'a göre iç denetim "kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti" olarak tanımlanmaktadır. Ancak Türkiye'deki iç denetim uygulamalarına yönelik olarak çeşitli sorunların yaşanmasından kaynaklı eleştiriler yapılmaktadır. Bu sorunların başında; iç denetimin etkin bir şekilde işletilmediği, kamu idarelerinde iç denetimin uygun bir şekilde yapılandırılmadığı, üst yönetimin desteğinin sağlanmadığı, iç denetçilerin sayı açısından yetersizliği ve iç denetim ve teftiş kurullarının görev çakışmaları gelmektedir.

Bu araştırmada; yapılan bu eleştirilerden yola çıkılarak Türkiye'de iç denetimin etkinliği, Sakarya ve Kocaeli'nde görev yapan iç denetçilerin görüşleri doğrultusunda incelenmektedir. .

Literatürde yapılan araştırmalara bakıldığında Türkiye'de iç denetimin etkinliği ve uygulanma düzeyi üzerine araştırmalar göze çarpmaktadır. Fakat literatürde geçen bu araştırmaların tek bir alanı kapsadığı, yalnızca yerel yönetimleri veya özel sektör alanını konu aldığı görülmektedir. Öte yandan Türkiye'de iç denetim uygulamalarının ve uygulamaların etkinliğinin görece yeni olduğu göz önünde bulundurulduğunda literatürde bu tür araştırmalar konusunda bir eksiklik göze çarpmaktadır. Bu anlamda çalışma Sakarya ve Kocaeli illerinde kamuda görev

yapan iç denetçileri kapsamaktadır. Dolayısıyla çalışmanın bu anlamda özgün nitelik taşıdığı söylenebilir. Çalışma aynı zamanda farklı alanlara ilişkin iç denetim uygulamalarının kıyaslanmasına da imkân sağlayacaktır.

1. İÇ DENETİM KAVRAMI VE KAMU YÖNETİMİNDE İÇ DENETİM

1.1. Denetim ve İç Denetim Kavramları

Denetim, "genel anlamda uygulamanın ya da faaliyet ve işlemlerin, önceden saptanmış kıstaslar (yasa, tüzük, yönetmelik, yönerge, kararlar ve benzeri kurallar) çerçevesinde ölçülmesi, değerlendirilmesi ve bu kıstaslara göre yanlışlık, tutarsızlık, çelişki veya eksiklik içerip içermediğinin belirlenmesi için yapılan bir inceleme" olarak tanımlanmaktadır[1]. Diğer bir tanımda denetim; herhangi bir kurumun amaçlarına ulaşma derecesinin, kurum işleyişinde yaşanan her türlü aksaklığın, hataların tespiti için, belirli periyodlarla disiplinli bir anlayışla yapılan kontroller olarak ifade edilmektedir[2].

Denetim, "kamudaki işlevi bakımından ele alındığında, kamu kurumlarının hukuka uygun faaliyet gösterip göstermediklerini, kamuda üretilen ve açıklanan bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığını ortaya koymak ve yönetimlerin hesap verme yükümlülüklerinin yerine getirilmesini sağlamak üzere tarafsız ve bağımsız organ veya kişilerce gerçekleştirilen bir faaliyet olduğu anlaşılmaktadır"[3].

İç denetim bir kurumun faaliyetlerini geliştirmeye yönelik, kuruma değer sağlayan, danışmanlık faaliyetlerinin yanında güvence sağlayan kurum içinda bağımsız olarak yapılan

---

[1] A Tekin, Teoride ve Türkiye'de Kamu Harcamalarının Denetimi. Doktora Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul. 2000. S. 37.

[2] A Öztekin, Yönetim Bilimi. Siyasal Kitabevi. Ankara. 2005, S. 197.

[3] NZ Gürkan, Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Isparta. 2009. S. 9.

objektif bir faaliyettir. Aynı zamanda iç denetim kurum içerisinde gerçekleştirilen bir faaliyet olarak, o kurumun yaptığı faaliyetleri inceleme ve değerlendirme amacıyla o kurum bünyesinde bağımsız olarak oluşturulan değerlendirme fonksiyonudur[4]. Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (Institute of Internal Auditors, IIA) iç denetimi şu şekilde tanımlamaktadır:

> *"İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetişim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur"*[5]

Tanımlardan da anlaşılacağı üzere, iç denetim kurumların iç kontrol sistemlerinin niteliğini bağımsız bir şekilde ele alan ve ortaya koyan ve sistemin iyileştirilmesini ve gelişmesini hedef alan, bu bağlamda önerilerde bulunan bir mekanizmadır. İç denetim kurumların finansal yapılarının, yasalara uygun faaliyetlerinin denetimini kapsamaktadır[6]. İç denetimin diğer denetime yönelik faaliyetlerden en büyük farkı yapmış olduğu danışmanlık ve güvenceye yönelik işlemlerdir. İç denetim yönetimin bir parçası olmasına rağmen işlevsel manada bağımsız olması kurumlarda hesap verilebilirliğin içselleştirilmesine katkı vermektedir[7].

---

[4] R Moeller, Brink's Modern Internal Auting. Sixth Edition. John Wiley& Sons, Inc. USA. 2005. S.3.

[5] Ç Özbek, İç Denetim: Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi, İç Kontrol. Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları. Yayın No: 3. İstanbul. 2012. S. 3.

[6] C Kepekçi, Bağımsız Denetim. 4. Baskı. Siyasal Kitabevi. Ankara. 2000. S.3.

[7] E Karaarslan, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar. Ankara. 2006. S. 300.

1.2. İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisi

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

İç kontrol ve iç denetim farklı iki kavram olmasına rağmen, bu iki kavram arasında güçlü ve karşılıklı bir ilişki bulunmaktadır. Yönetime bilgi sağlamak, değerlendirmeler yapmak ve önerilerde bulunmak, iç denetimin iç kontrollerle olan ilişkisine örnek verilebilecek işlemleridir. Yönetimin başlıca sorumluluğu, verimli bir iç kontrol sisteminin meydana getirilmesi, yürütülmesi ve sürecin izlenmesidir. İç denetim, iç kontrolün farklı bir boyutu olarak tanımlanabilir. İç denetim tanzim ettiği raporlarla, yöneticilere iç kontrollerin durumu hakkında bilgi sunmaktadır. İç denetim birimleri, tanzim edip üst yöneticiye sundukları raporlarında, idarelerde mevcut iç kontrol sisteminin gereği gibi çalışıp çalışmadığı bilgisini sunarlar. İç kontrol sisteminin başlıca amacı etkin, etkili ve verimli bir şekilde kaynakların kullanımını sağlamaktır[8].

1.3. Kamu Yönetiminde İç Denetim

Kamu yönetiminde iç denetim kamu kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak maksadıyla icra edilen nesnel ve bağımsız bir danışmanlık ve güvence faaliyeti şeklinde tanımlanabilir[9].

Çoban ve Aydın[10] kamu yönetimi açısından iç denetimi daha kapsamlı bir şekilde ele alarak şu şekilde tanımlamışlardır:

---

[8] MS Arcagök, E Erüz, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi. Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları. Ankara. 2006. S. 152.

[9] IIA, Standards & Guidance- International Professional Practices Framework (IPPF)®, 2015. https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-InternalAuditing.aspx, Erişim Tarihi: 01.11. 2018

[10] MC Çoban, AH Aydın, Kamu Yönetiminde İç Denetimin Kurumsal Gelişimi. İE Taş, AH Aydın (Ed.) Küreselleşme Sürecinde Kamu Yönetiminde Eğitim ve Araştırma, KSÜ Yayınlar, Kahramanmaraş. 2010. S.150.

"Kamu kurum ve kuruluşlarının faaliyet ve işlemlerinde hataların önlenmesine yardımcı olmak, çalışanların ve kuruluşların gelişmesine, yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine rehberlik etmek amacıyla; hizmetlerin süreç ve sonuçlarını mevzuata, önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere, performans ölçütlerine ve kalite standartlarına göre; tarafsız olarak analiz etmek, karşılaştırmak ve ölçmek; kanıtlara dayalı olarak değerlendirmek, elde edilen sonuçları rapor haline getirerek ilgililere duyurmaktır." Bu bağlamda kamu kesiminde iç denetim, kamu kurumlarının risk yönetimi ile yönetişim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini ortaya koymak ve geliştirmek maksadıyla disiplinli ve sistemli bir çözüm sağlayarak kurumun hedeflerine ulaşmasına katkıda bulunacak bir süreci ifade etmektedir[11].

Özel sektörde olduğu şekilde kamu iç denetiminin de odağında da yapılan iş veya kurum vardır. İç denetim faaliyetinde yapılan denetimler, işin etkinliğinin bir bütün olarak değerlendirilmesini ve ortaya konmasını içeren bir süreçler bütünüdür. İç denetim temeli, işin etkinlik ve verimliliğinin ölçülebilir bir ortamda ortaya konması yaklaşımına dayandığından, bahse konu denetimin kamu yönetimi açısından manası ve geçerliliği ölçülebilir bir kamu yönetimi yaklaşımının meydana getirilmesine sıkı bir şekilde bağlıdır. Bu bakımdan kamuda iç denetimin temel niteliği ölçülebilir nesnel bir zemin ve bununla birlikte ölçmeye uygun araçlara bağlı yönetsel bir özdenetim olduğu ifade edilebilir[12].

[11] IIA, 2015.

[12] Ö Akbulut, HM Özgen, D Fındık, Ö Seymenoğlu, O Almış, Türk Kamu Yönetiminde Teftiş ve İç Denetim. Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü. No:364. Ankara. 2012. S.7.

1.3.1. Kamu Yönetiminde İç Denetimin Tarihsel Gelişimi

Devletlerin gelirlerinin kayda geçirilmesinin denetlenmesi milattan önce 4000 yılına kadar dayanmaktadır[13]. İç denetim uygulamalarının ilk olarak 13. yüzyılda ticari açıdan güçlü olan Milano, Venedik ve Floransa gibi büyük İtalyan şehir devletlerinde yapıldığı kayıtlara geçirilmiştir. İç denetim uygulaması çok eski zamanlardan itibaren kullanılan bir yöntem olarak ön plana çıkmaktadır[14]. Kamuda hesap verme sorumluluğu kavramı ise ilk olarak 17. Yüzyılda İngiltere'de ortaya çıktığı görülmektedir[15]. İç denetim genel olarak özel sektörde başlamış olan bir yaklaşım olsa da zamanla kamu yönetiminde de öne çıkmaya başladığı görülmektedir. Bu kapsamda 1980'li yıllardan itibaren kamuda iç denetimin özellikle Anglo-Sakson ülkelerde uygulamaya konduğu görülmektedir. İlerleyen yıllarda ise gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin gündemine giren kamuda iç denetim yaklaşımı bugün yalnızca kamu kurumlarında değil, BM, AB ve IMF gibi uluslararası kuruluşlarda da kullanılmaktadır[16].

Özellikle dünyada yaşanan ekonomik krizlerin kamu kaynaklarının kötüye kullanılmasının engellenmesine yönelik yaklaşımların ön plana çıkmasını sağlamıştır[17]. Bu bağlamda 2000'li yıllardan itibaren Dünya Bankası ve Uluslararası Para

---

[13] I Sharkansky, The Development of State Audit, State Audit and Accountability, State of Israel Comptroller's Office. Jerusalem. 1991.S.5; M Çağlar, Konferans Konuşma Metni, Kamu İdarelerinde Daha Etkili Bir Yönetim İçin Nasıl Bir İç Denetim? Konferansı. TBMM, 29 Eylül, 2014. S.37.

[14] S Bilge, M Kiracı, Kamu Sektöründe İç Denetim ve İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler (Kamu İç Denetçileri Üzerinde Bir Araştırma). Gazi Kitabevi. Ankara. 2010. S.6.

[15] AD Dewar, Value for Money Audit; The First 800 Years. Public Finance and Accountancy, August.1985. S.10.

[16] http://www.pau.edu.tr/icdenetim/tr/sayfa/ic-denetim-tarihcesi

[17] S Yörüker, Yeni Konseptler ve Gelişmeler Temelinde Kontrol ve Denetim Sistemlerimize İlişkin Bir Değerlendirme Sunum Metni. Kamu Mali Yönetim Reformu Arenası. Hilton Oteli. Ankara. 2003. S.2.

Fonu tarafından yürütülen çalışmalar ile kamu kesimine ait iç denetim mekanizmalarının oluşturulmasına yoğunluk verilmiştir.

Günümüzde iç denetim faaliyetlerinin kapsamı tarihsel süreç içerisinde şekillenerek şu hale bürünmüştür[18];

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

1.3.2. Kamu Yönetiminde İç Denetimin Önemi ve Amacı

İç denetim, günümüzdeki kamu kurumlarının gereksinimleri göz önüne alındığında, geçmişte mevcut klasik denetimi kapsamakla birlikte geleceğe ilişkin gelişmiş denetim anlayışını da temsil etmektedir. Bu açıdan yapılan harcamaların usulüne uygunluğu, hesapların vaktinde güncellenmesi, finansal ve fiziksel varlıkların muhasebesi ve yönetimi açısından etkin bir sistemin kurularak oluşturulmasına ve muhtemel sorunların önceden çözümüne ön ayak olacaktır. Dolayısıyla iç denetimin içeriği ve kapsadığı alan son derece geniş olmaktadır. Bu sebeple iç denetçiler sadece denetim yapmamakta, ayrıca kamu kurumundaki maddi ve maddi olmayan varlıklar ile mali ve yönetim alanındaki tüm faaliyetleri incelemekte, kamu kurumunda yer alan her kademede görevli yöneticilere ilişkin bilgi akışlarının doğruluğunun test edilmesine kadar çok fazla alanda görev sorumluluğuna sahiptirler[19].

[18] Özbek, a.g.e., s.20.

[19] Bilge ve Kiracı, a.g.e., s.40.

Bir danışmanlık hizmeti ve denetim faaliyeti olan kamu yönetiminde iç denetimin amaçları şu şekilde sıralanabilmektedir[20]:

- Kamu kurumlarının faaliyetlerinin önceden belirlenmiş olan politika, amaç, kalkınma planı ve programlarına, stratejik planlara ve mevzuata uygun biçimde yürütülmesinin sağlanması,
- Kamu kaynaklarının ekonomik, etkili ve verimli bir şekilde kullanımının denetlenmesi,
- Kamu kurumlarının varlıklarının güvence altına alınması
- İç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanması ve risklerin en aza indirilmesi bakımından risk tanımlaması yapılması, risklerin gözden geçirilmesi ve ölçülebilir hale getirilmesi,
- Kamu kurumlarının faaliyetlerini sistematik ve düzenli biçimde icra etmelerine yönelik önerilerde bulunulması, bu bağlamda danışmanlık hizmeti verilmesi,
- Kamu kurumlarında yapılan faaliyetlerin ve ortaya konan bilgilerin doğruluğuna ve bütünlüğüne yönelik kurum dışına nesnel güvencenin verilmesi.

1.4. Uluslararası Alanda İç Denetim İşleyişine Etki Eden Kuruluşlar

1.4.1. Uluslararası İç Denetim Enstitüsü

İç denetim bölümleri kurumlar içerisinde göreve başladığı ilk zamanlarda, iç denetçilere uygun yetkinin verilmemiş olması, onların da yeterli bilgi ve beceri ile donatılmamış olması ve raporlamayı alt düzey yönetim kademesine yapıyor olmaları

[20] AA Gramling, PM Myers (2006). Internal Auditing's Role in ERM. Internal Auditor, 2006. s. 55; M Akçıl, İç Denetim. Gümrük Dünyası Dergisi. (52). 2008. s.3.

karşılaşılan başlıca engeller arasında yer almaktaydı. Çağdaş iç denetimin ortaya çıkmasında önemli yapı taşlarından biri olan Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) New York'ta 17 Kasım 1941'de kurulmuş ve böylece iç denetim, dünya üzerinde profesyonel anlayışa sahip mesleki bir disiplin olarak öne çıkmıştır. Uluslararası mesleki örgütlenmeler neticesinde uluslararası etik kurallar ile mesleki standartlar oluşturulmuş ve mesleki alanda sertifikasyon sınavlarına başlanmıştır[21].

9 Aralık 1941 tarihinde ilk toplantısını 24 üye gerçekleştiren Enstitü, 1944 yılında ABD dışında yer alan ilk birliğini Toronto'da, Avrupa'da yer alan ilk birliğini ise 1948 yılında Londra'da açmıştır[22].

IIA tarafından 70 yılı aşkın bir süredir 160 ülke üzerinde faaliyet gösterilmekte, dünya çapında mevcut 185,000 üyesi için iç denetim, yönetişim, risk yönetimi, iç kontrol, eğitim, güvenlik ve bilgi teknolojileri denetimine yönelik konularda hizmet verilmektedir. Bunlarla birlikte enstitü iç denetim standartları ile etik kurallarının belirlenerek geliştirilmesi konularında da katkı sağlamaktadır. Ayrıca Enstitü'nün verdiği "İç Denetçi Sertifikası" dünya üzerinde geçerliliğiyle önemli bir belge niteliğindedir[23].

1.4.2. Avrupa İç Denetim Enstitüsü Konfederasyonu

1982 yılında kurulan Avrupa İç Denetim Enstitüsü Konfederasyonu (ECIIA) en büyük bölgesel konfederasyondur. Yaklaşık 40.000'den fazla iç denetim çalışanını temsil eden ECIIA, geniş Avrupa ekonomik bölgesinde yer alan ülkelerde kurulmuş ulusal iç denetim dernekleri tarafından oluşturulmuş bir

[21] https://global.theiia.org

[22] M Tufan, Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde Kamuda İç Denetim Türkiye'deki İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi Üzerine Bir Araştırma. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Çanakkale. 2012. s.69.

[23] https://global.theiia.org

konfederasyondur[24]. Bölgede bütün Avrupa Birliğine üye ülkeler ve Doğu Avrupa, İsviçre, İskandinavya ile Akdeniz havzası bulunmaktadır. ECIIA'da 33 üye ile birlikte katılmayı bekleyen bazı aday üyeleri mevcuttur. ECIIA'da bireysel üye yer almamakta, konfederasyona yalnızca IIA enstitüleri ya da şubeleri üye olabilmektedir. ECIIA, kendi üyelerince kendi adına yönetilmektedir. Her üye ülkeye ait bir delege her yıl çalışma programı ve programın finansmanını onaylamak, Konfederasyon'a ait stratejik yönü çizmek maksadıyla Genel Kurul'da toplanırlar. Konfederasyon'a ait günlük işler Yönetim Kurulunca yürütülür. Yönetim kurulu Konfederasyon'un hedeflerine ulaşılmasında gerekli stratejiyi uygular ve uygun politikalar ile programları geliştirir. Her yıl az dört defa toplanmaktadır[25].

Avrupa İç Denetim Enstitüsü Konfederasyonu'nu misyonunu şu şekilde ifade etmektedir[26];

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

1.5. Uluslararası Kamu İç Denetim Standartları

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü ve Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu tarafından iç denetim mesleğinin

[24] Özbek, a.g.e., s.33.

[25] https://www.eciia.eu/

[26] https://www.eciia.eu/

standartları belirlenerek yayımlanmakta ve iç denetimle ilgili araştırma ve toplantılar düzenlenerek uluslararası işbirliği sağlanmaktadır[27]. Özel sektörde ve kamu yönetiminde bu standartlar temel alınarak, ulusal düzenlemeler yapılmaktadır.

Standartlar uyulması zorunlu ve ilke odaklı olan gerekliliklerdir. Kurumlardaki iç denetime yönelik faaliyetler, farklı ortam ve endüstrilerde, belirli yasal düzenlemeler, farklı ölçek ve özelliklere sahip kurumsal yapılarda icra edilmektedir. Bu farklılıklar içerisinde tanımına uygun bir biçimde iç denetimin gerçekleştirilmesi kapsamında, iç denetim uygulamalarında temel ilkelerin tanımlanması, katma değerin teşvik ve ifade edilmesi ve performansın değerlendirilmesine olanak sağlanması maksadıyla "Uluslararası İç Denetim Standartları" oluşturulmuştur. Söz konusu standartlara uyum sağlanması esastır[28].

İç denetime ilişkin uluslararası standartlar, performans ve nitelik standartları şeklinde iki ana bölüme ayrılmaktadır. İç Denetim faaliyetinde amaç, yetkilerin ve sorumlulukların bir yönetmelik ile tanımlanarak, mesleki yeterlilik, bağımsızlık-objektiflik, mesleki dikkat ve özen, kalite güvence, geliştirme programı ve devamlı mesleki gelişim nitelik standartlarının oluşturulmasıdır. Performans standartları ise; iç denetim faaliyetlerinin yönetimi, görev planlaması, işin niteliği, görevin yapılması, gelişmelerin izlenmesi, bakiye riskinin yönetim tarafından üstlenilmesi ve sonuçların raporlanmasıdır. Bu standartların uygulama önerileriyle desteklenmesi ile iç denetçilere çalışmalarında kılavuzluk sağlanır. Söz konusu standartlar, (IIA) Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü Standartlar Kurulunca belirlenir, sürekli gözden geçirilmek suretiyle geliştirilir. Standartlar ile iç denetim faaliyetine yönelik danışmanlık ve güvence hizmetlerinin kalite garantisi sağlanır.

[27] M Yılancı, İç Denetim. 2. Baskı, Nobel Yayınları. Eskişehir. 2006. S.8; M Kiracı, S Çorbacıoğlu, Kamu Bankalarında İç Denetimin Yeniden Yapılandırılması: Ziraat Bankası Teftiş Kurulunda Yaşanan Örgütsel, Teknik ve Kültürel Değişim. CÜ Sosyal Bilimler Dergisi. 32/2. 2008. s. 333.

[28] IIA, Invest Advance Evolve. Uluslararası İç Denetim Enstitüsü. (The Institute of Internal Auditors Standards and Guidance). ABD, 2011.

Ayrıca, IIA'nın yayınladığı "Etik Kurallar" doğrultusunda iç denetim mesleğine ait iş ahlakı kültürünün geliştirilmesi sağlanır[29];

İç denetime ait faaliyetler, çeşitli kültürel ve hukukî ortamlarda; boyutu, amacı, yapısı ve karmaşıklığı çok farklı kurumlar içerisinde, kurum içerisinden ve dışarısından kişilerce gerçekleştirilmektedir. Her ortama ait iç denetim uygulamalarının bu farklılıklar tarafından etkilenmesine rağmen, Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartları'na uyumun sağlanması, iç denetçiler ile iç denetim birimlerine ait sorumlulukların yerine getirilmesi açısından hayatî öneme sahiptir. İç denetçiler ile faaliyetlerinin standartlara uyumunun hukuk açısından kısmen engellenme durumu olsa da standartlardaki diğer kısımlara uyuma devam edilmeli, uyulamayan kısımlara ilişkin özel durum açıklamalarında bulunulmalıdır. IIA standartlarının, diğer kurumların tesis ettiği standartlar ile kullanılması halinde iç denetim raporlarında gerektiğinde diğer standartlara atıf yapılabilmektedir. Böyle bir durumda, diğer kurumlara ait standartların IIA standartlarıyla uyuşmaması veya çelişki doğurması halinde, iç denetim faaliyetinin ve iç denetçilerin IIA Standartlarına uyması zorunludur. Bununla birlikte, diğer standartların daha güçlü biçimde kısıtlayıcı olması durumunda diğer standartlara uyulabilmektedir. Standartlarda amaçlar aşağıda sıralanmıştır[30];

- İç denetim uygulamasının olması gereken şekilde temsil edildiği temel ilkelerin tanımlanması,

[29] AK Uzun, (2011). Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Denetim. Önce Kalite Dergisi. (151). 2011. S.26-28; IIA, IIA Uluslararası İç Denetim Standartları. Uluslararası İç Denetim Enstitüsü. (The Institute of Internal Auditors Standards and Guidance), ABD, 2016; R Karcıoğlu, R Yanık, Uluslararası İç Denetim Standartları ve Türkiye'nin İlk 500 Büyük Sanayi Kuruluşunda Bir Uygulama. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 24/4. 2010. s. 231.

[30] IIA, 2011.

- Katma değere sahip iç denetim faaliyetlerine teşvik edilmesine ve hayata geçirilmesine ilişkin bir çerçeve sağlanması,
- İç denetime ait performansın değerlendirilmesine uygun zemin oluşturulması,
- Gelişmiş kurumsal faaliyetlerin ve sürecin canlandırılmasıdır.

2. TÜRKİYE'DE KAMU YÖNETİMİNDE İÇ DENETİM

2.1. Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim

Türkiye'de iç denetim geçmişten günümüze var olan bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak klasik kamu yönetimi yaklaşımınca yapılan denetim uygulamaları eksik kalmış, yeni kamu yönetimi anlayışınca ve AB uyum süreci kapsamında modernize edilerek günümüzde uygulama bulan halini almıştır.

2.1.1. Kamuda İç Denetime Geçişin Tarihsel Gelişimi

Cumhuriyet döneminde ülkemizde kamu mali yönetim sistemi ile ilgili ilk önemli düzenleme 1927 yılında çıkarılmış 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu olarak seksen yıl boyunca uygulanmıştır[31] .

Türkiye'nin 1999 yılında Avrupa Birliği'ne (AB) aday ülke olarak kabul edilmesinden sonra mali yönetim ve kontrol alanında var olan yasal düzenlemelerin AB ile uyumlu hale getirilme çalışmaları ve bu çalışmalar sonucu kamuda iç denetim eksikliğinin farkına varılması[32], kamu sektöründe faaliyetlerin

[31] A Kesik, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi. Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. 9/1, 2005. S. 94.

[32] İDKK, 2008 Yılı Kamu İç Denetim Genel Durum Raporu. İDKK. Ankara. 2009. S. 2.

etkinliğinin arttırılması adına özel sektörde uygulanan tekniklerin uygulanmaya başlanması kamu sektöründe de iç denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinin yolunu açmıştır[33].Bu doğrultuda T.C Merkez Bankası öncelikle 2002 yılında "İç Denetim Genel Müdürlüğü'nü kurmuş ve faaliyete geçirmiştir. Fakat Avrupa Birliği'nin yaptığı incelemelerde Türkiye'de mevcut kamu iç mali kontrol sisteminde işlevsel ve kavramsal olarak eksiklikler bulunduğu, bu alanda yeni yasal düzenlemelerin yapılması gerektiği belirtilmiştir. Bu aşamada oluşturulan yeni düzeltmeler ile birlikte "5018 sayılı Kanun" yürürlüğe girmiştir[34]. Bahse konu kanunla, denetleyici ve düzenleyici kurumlar haricinde genel yönetimin kapsamına giren bütün kamu kurumlarına yönelik iç denetim sistemlerinin kurulması öngörülmektedir[35]. 2003 yılında yasalaşan bu kanun ile Türkiye'de klasik denetim ve teftiş anlayışı yerini performans ve verimlilik denetimine bırakmıştır.

2.1.2. Kamu Sektöründe İç Denetim Sisteminin Önemi ve Gerekliliği

Kamu yönetiminde yeniden yapılanma çalışmaları kapsamında 1980'li yıllardan sonra benimsenen yeni kamu yönetimi anlayışı devletin rolünde önemli değişiklikler öngörmekte, devlet merkezli yönetimden toplum merkezli yönetime geçişi ifade etmektedir. Gerek yeni kamu yönetimi gerekse yönetişim yaklaşımı, kamu yönetiminin; katılımcı ve paylaşımcı, şeffaf ve hesapverebilir, performans yönetimine dayalı, sonuç odaklı, yerinde yönetim ağırlıklı olarak yürütülmesini öngören yönetişim ile iç denetimin kamu sektöründe varlığı ve uygulanabilirliği tartışılmaya başlanmıştır[36].

---

[33] EA Şahin, İç Denetimin Kamu Mali Karar Alma Süreçlerine Etkisi. Seçkin Yayıncılık. Ankara. 2011. S. 138.

[34] Kesik, a.g.e., s.94; İDKK, 2009. s. 3.; Şahin, a.g.e., s.255-266.

[35] Şahin, a.g.e., s.255-266.

[36] Bilge ve Kiracı, a.g.e.,s. 37.

Yönetimden ayrı ve bağımsız bir şekilde örgütlenemeyen ve birden çok sayıda denetim biriminin koordinasyonsuz olarak çalışmasına dayanan sistemin etkisini kaybetmesi, üstlendiği misyonu yerine getirememesi, çıktılara değil de girdilere odaklanan, sistemli bir şekilde değil de kısmi şekilde belirsiz şekilde yürütülen, hata bulmaya odaklanan, cezalandırıcı özelliği olan denetim sonuçlarıyla ilgili güvence vermeyerek, sonuçları kamuoyuyla paylaşmayan bir yapıda bulunan denetim, kamuda israf, yolsuzluk, kalite düşüklüğü vb. olumsuz yönleriyle güven kaybına uğrayarak, sürdürülmesi artık imkânsız hale gelmiştir[37]. Aynı zamanda dünyada yaşanan gelişmeler, sosyal devlet uygulamalarının ön plana çıkması, sosyoekonomik anlamda devletin etkin rol oynaması, vatandaşların kamu yönetiminden talep ve beklentilerindeki artış, kamu harcamalarının kapsam ve bileşiminde olduğu kadar denetimin niteliğinde değişime zorunlu kılmıştır[38].

Teftiş esasına dayalı denetimden farklı olarak risk esaslı, kuruma katkı sağlayan ve danışmanlık faaliyeti yürüten, kamu kurum ve kuruluşların etkin yönetilmesine yardımcı olan iç denetimin uygulanması gerekli kılmıştır. İlk uygulaması özel sektöre dayanan iç denetimin kamu uygulamasında, özel sektörden farklılık arz eden tek bir husus vardır. Bu husus, özel sektör kuruluşlarının kâr maksimizasyonunu hedeflemesidir. Kamu da ise kâr yerine kamu yararı söz konusudur[39]. Yeni anlayış çerçevesinde değişen kamu iç denetim anlayışı, kontrol denetimine odaklanan bir iç denetim modelinden risk merkezli bir modele geçmiştir. Risk merkezli denetim modelinde risk ve

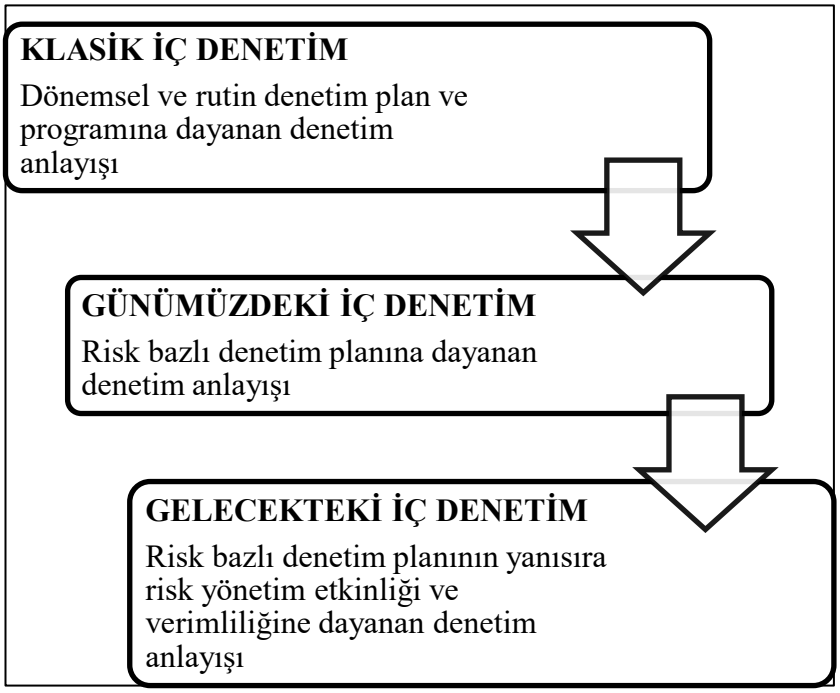
[37] B Ekici, Kamu Yönetiminde ve Yerel Yönetimlerde Yeniden Yapılanma Bağlamında Denetim. A Nohutçu, A Balcı (Ed). Bilgi Çağında Türk Kamu Yönetimini Yeniden Yapılandırılması-I. Beta Basım. İstanbul. 2005. S.57-58.

[38] HÖ Köse, Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim. 2. Baskı. T.C. Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları. Ankara. 2007.S.1-2.

[39] Ş Gönülaçar, İç Denetimin Bürokratik Serencamı. Mali Hukuk Dergisi. 135. 2008. S.3.

kontrol denetimi, kurum yönetimi tarafından geliştirilen risk yönetim süreçlerinin etkinliğini dikkate almaktadır (Şekil 1).

Şekil 1. Kamu İç Denetiminin Değişen Odağı



Kaynak: I Kırdı, Kamu Sektöründe İç Denetimin Değişen Rolü. Denetişim. 8. 2011. S. 10.

İç denetim sistemi, günümüz kamu idarelerinin ihtiyaçları dikkate alındığında geçmişe yönelik klasik denetimi kapsamakla beraber, geleceğe yönelik daha gelişmiş bir denetim anlayışını da temsil eder. Bu bakımdan yapılan harcamaların usule uygun olup olmadığı, hesapların zamanında güncellenmesi, fiziksel ve finansal varlıkların yönetimi ve muhasebesi açısından etkili bir sistem kurulmasına ve oluşması muhtemel sorunlara önceden çözüme ön ayak olur. Dolayısıyla iç denetim faaliyeti içerik ve alan konusunda son derece geniştir. Bu yüzden iç denetçilerin, sadece denetim yaptıklarını söylemek yeterli olmayacaktır. İç denetim, kamu idaresinin maddi varlıklarından, maddi olmayan varlıklarına hem mali hem de yönetim alanında yapılan tüm faaliyetlere, kamu idaresinde bulunan her kademedeki yöneticinin birçok bilgi akışının doğruluğunu test etmeye kadar birçok görev üstlenmektedir[40].

2.1.3. 5018 Sayılı Kanun Kapsamında İç Denetim Kurgusu

Türkiye'de 76 yıl uygulanan "1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun yerini 24 Aralık 2003'de 25326 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış "5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nu almıştır. 01 Ocak 2006 tarihinde bütün hükümleri ile yürürlüğe giren söz konusu kanun ile denetleyici ve düzenleyici kurumlar haricinde kalan genel yönetim kapsamında bulunan kamu idareleri içerinde iç denetimin kurulması sağlanmıştır. Kanun çerçevesinde, sağlıklı bir iç denetimin faaliyete geçirilebilmesi ve kamuya ait idarelerde uygulanabilmesi maksadıyla gerekli çalışmalar gerçekleştirilmiş,

[40] Bilge ve Kiracı, a.g.e., s.40.

idari kapasite ve yasal altyapıların oluşturulması konusunda hayati önem arz eden adımlar atılmıştır[41].

5018 sayılı kanunla; kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesi öngörülmüştür. Ayrıca, kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini; mali karar alma ve her türlü işlemde usulsüzlük ve yolsuzluğun engellenmesini, düzenli, zamanında ve tarafsız bilgi edinilmesini; varlıkların kötüye kullanılmasının önlenmesi için idare düzeyinde iç denetim sisteminin kurulması ön görülmüştür.

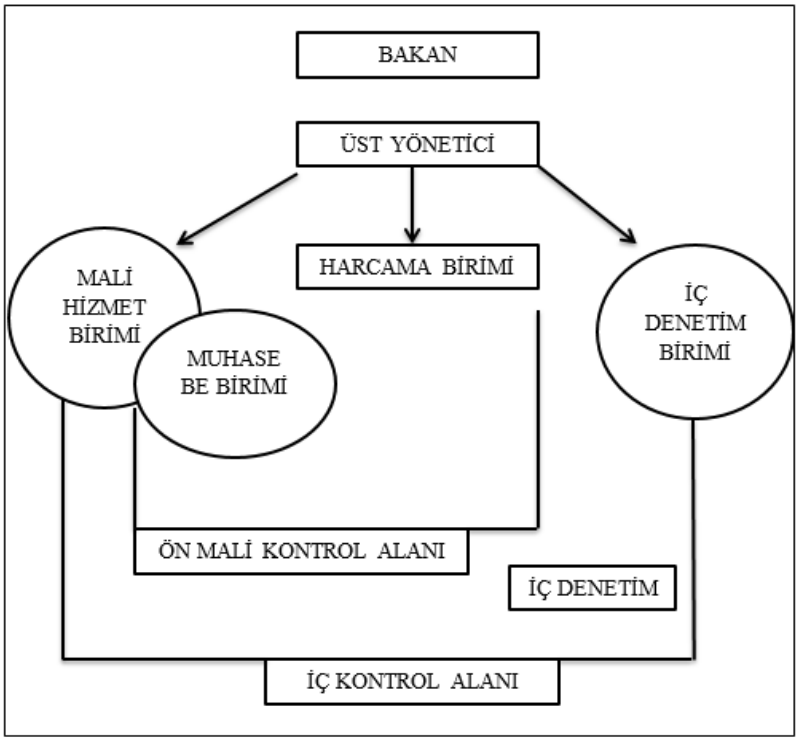
Kanuna göre bakanlıklarda ve kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde de belediye başkanı üst yöneticidir. Bu düzenlemenin tek bir istisnası vardır o da Milli Savunma Bakanlığında üst yönetici bakandır[42].

Üst yöneticiler, idare tarafından yapılan stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleriyle hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulamasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili kullanılmasından sorumludur. Aynı zamanda, kaynakların kötüye kullanılmasının önlenmesinden mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözlenmesi ve belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinde bakana; mahalli idarelerde ise meclislerine karşı sorumludur. Kanunla belirtilen bu yapı şekil 2'de gösterilmiştir.

Şekil 2. 5018 Sayılı Kanun Kapsamında İç Denetim

[41] M Tufan, M Görün, Türkiye'deki Kamu İç Denetim Sisteminin Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde İncelenmesi. Journal of Turkish Court of Accounts, Sayıştay Dergisi.(89). 2013. S. 116.

[42] Şahin, a.g.e., s.270.



Kaynak: EA Şahin, İç Denetimin Kamu Mali Karar Alma Süreçlerine Etkisi. Seçkin Yayıncılık. Ankara. 2011.s. 271.

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

zaman aralıkları halinde kamuoyuna açıklanması hükmüne bağlanmıştır"[43].

5018 sayılı kanun, kamu idaresi faaliyetlerinin, çok yıllı bütçeler ve stratejik planlar ile gerçekleştirilmesine ilişkin esasları getirmiştir. Bu sistemin etkinlikle işlemesi maksadıyla kaynak tahsislerinin kurumun hedefleri açısından etkin ve verimli yapılıp yapılmadığının ve idare faaliyetleri ile faaliyet sonuçlarının kurum hedefleri doğrultusunda gerçekleşip gerçekleşmediğinin iç denetçiler tarafından uluslararası standartlar açısından uygun, tarafsız ve bağımsız bir biçimde denetlenmesi gerekmektedir. Bununla birlikte, 5018 sayılı kanunca öngörülen kamu mali yönetimi ve kontrol sistemindeki performans ve stratejik planlama esaslı bütçeleme modelinin iç denetim faaliyetleriyle ve risk yönetimiyle doğrudan ilişkisi vardır. Nitekim, yeni kamu mali yönetimi ve kontrol sistemi kamu idarelerine ait faaliyetlerin misyon, vizyon ve amaçları doğrultusunda planlanmasını, bütçelerinin bu planlar paralelinde yapılarak uygulanmasını, planların yerine getirilmesinin önünde yer alan engellerin başarılı bir biçimde yönetilmesini gerektirmektedir. Dolayısıyla uluslararası standartlar açısından uygun iç denetim sistemine ve etkin risk yönetimine ihtiyaç bulunmaktadır. Bağımsız olarak idare bünyesinde konumlandırılmış iç denetim faaliyetiyle, idareye ait stratejik planlarda belirlenmiş hedeflere ulaşılmasının önünde mevcut risklerin yönetilmesi hususunda öneriler geliştirilerek idarelere yardımcı olunması ve ayrıca faaliyet sonuçlarına yönelik idareye ve ilgili birimlere kabul edilebilir güvence sunulması gerekmektedir[44].

Kamu yönetiminde iç denetim maksadıyla kullanılan metotların sistem denetimi, performans denetimi, mali denetim,

[43] C Bozkurt, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun İç Kontrol Bağlamında Değerlendirilmesi. Denetişim Dergisi. (3). 2009.S. 21.

[44] DPT, Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi. Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu. 2006. S. 42-43.

uygunluk denetimi ve bilgi teknolojileri denetimi olduğu görülmektedir[45].

Sistem denetimi: Denetlenen kurumun faaliyetleri, iç kontrol sistemi ve kurum yapısına katkı sağlayacak şekilde değerlendirilmesi anlamına gelmektedir. Mali işlemlerin tamlığı, doğruluğu ve operasyonlarının verimliliği, etkinliği ve ekonomikliği amacıyla bu iç denetim metodu kullanılmaktadır[46].

Mali denetim; "gelir, gider, varlık ve yükümlülüklere ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun, mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir"[47].

Uygunluk Denetimi: kamu kurumlarında, idare harcamalarının ve finansal faaliyetlerle alakalı alınan karar ve tasarrufların amaçlara, politikalara, kalkınma planına, yıllık programlara, stratejik plana ve performans programına uygun olup olmadığının denetlenmesi ve değerlendirilmesi, yapılan bu idare harcamalarının ilgili mevzuata uygunluğunun denetlenmesidir[48].

Performans denetimi: Denetlenen kurumların kullandıkları kaynakların etkililiği, ekonomikliği ve verimliliğinin denetlenmesini içerir[49]. Kamuda etkinlik; belirlenmiş hedeflere zamanında ve belirtilen şekilde ulaşılmasını ifade etmektedir. Ekonomiklik, yapılan işlerin en düşük bedelle planlanan zamanda ve en yüksek kalitede gerçekleşmesidir. Verimlilik ise; kamu yönetiminde mevcut kaynaklarla en yüksek

[45] İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik. Resmi Gazete, Sayı: 26226. 2006. md.8

[46] MD Doğmuş, (2010). Avrupa Birliği İç Denetim Sistemi. Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Araştırma ve İnceleme Serisi: 2. Ankara. 2010. S.27.

[47] Karaaslan, a.g.e., s. 24

[48] Y Kocael, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Ön Görülen İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi. Yüksek Lisans Tezi. Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Eskişehir. 2010. S.80

[49] Doğmuş, a.g.e., s.27.

çıktıların elde edilmesidir[50]. Bu denetim türünde çoğunlukla verilere dayanan standartlar ile gösterilen performansın karşılaştırılmasını yapılır[51].

Bilgi teknolojisi denetimi: Kurumun amaçlarına ve hedeflerine ulaşmasına yönelik olarak bilgi sistemleri ve bu sistemlere ilişkin kontrollerin yeterliliği hakkında, nesnel bir güvence sağlamak amacı ile yapılan denetimdir. Bu çerçevede iç denetçi, mevcut bilgi teknoloji kontrollerini; etkililik, etkinlik, gizlilik, bütünlük, doğruluk, erişilebilirlik, uygunluk ve güvenilirlik kriterleri çerçevesinde değerlendirilmektedir[52].

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

Bu kapsamda; 63'üncü maddeye göre iç denetim; Kamu idaresi çalışmalarının geliştirilerek değer katılması için kaynakların etkililik, ekonomiklik ve verimlilik esasları açısından yönetilip yönetilmediğinin değerlendirilmesi ve rehberlik

---

[50] A Sandal, Kamu Yönetiminde '5 E'. 2013 https://www.yeniasya.com.tr/ahmet-sandal/kamu-yonetiminde-5-e_211336

[51] Doğmuş, a.g.e., s.27.

[52] İ Ekiz. Kamu Kesiminde Üniversitelerde Etkin Bir İç Denetim ve Risk Yönetimi Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri. Yüksek Lisans Tezi. Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Kahramanmaraş. 2011. s.23.

yapılması maksadıyla gerçekleştirilen bağımsız, danışmanlık ve nesnel güvence sağlanması faaliyeti şeklinde tanımlanmaktadır.

İç denetim tanımı içinde Türkiye'de mevcut geleneksel denetim yaklaşımının ötesinde daha önemli unsurlar bulunmaktadır ve bu unsurların kamu mali yönetimi konusunda yaşanan reform gayretlerinin başarıya ulaşabilmesi açısından büyük önem taşıdığı bilinmektedir[53].

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

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

Bahse konu görevler iç denetçi tarafından, "İç Denetim Koordinasyon Kurulu"nca belirlenmiş standartlara uygun bir

[53] DPT, 2006. S. 42.

biçimde yerine getirilir. Kanunun 64'üncü maddesinde bunlara ilave olarak;

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

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

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

Kamu idaresinde iç denetçi görevine atanacak kişiler, Hazine ve Maliye Bakanlığınca "İç Denetim Koordinasyon

Kurulu" koordinatörlüğünde eğitime tâbi tutulmaktadır. Adayların yeterli bilgilerle donatılabilmesi maksadıyla eğitime ait program; denetim, mali kontrol, bütçe, kamu ihaleleri mevzuatı, personel mevzuatı, AB mevzuatı, muhasebe ve mesleki diğer konuları içerecek şekilde hazırlanmaktadır. Eğitimi başarıyla tamamlayan personele sertifikaları verilmektedir. Adaylara uygulanacak eğitimin süresi, eğitim konuları, eğitimin sonunda yapılacak işlemler ve diğer hususlara ilişkin ayrıntılar, İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği'nde açıklanmaktadır[54].

İç denetçiler sertifikalı adayların arasından Bakanlıklarda ve bağlısı idarelerde üst yöneticinin teklifiyle Bakan tarafından, diğer idarelerde ise üst yönetici tarafından atanır, aynı usullerle de görevden alınabilir. Kamu idareleri bakımından iç denetçi sayıları, çalışmalarına ilişkin usul, esaslar ve diğer hususlara ait ayrıntıla, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'te açıklanmaktadır[55].

2.1.4. Türkiye'de Kamu İç Denetimine İlişkin Ortaya Çıkan Sorunlar

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

İç denetim sistemi istenilen düzeyde etkin bir şekilde işletilememektedir. Bunda en temel neden İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) güçlendirilmesine yönelik yapılan çalışmaların eksik kalması gösterilmektedir. Kamuda iç denetim sistemi üzerinde düzenleyici ve denetleyici role sahip olan İDDK bu rolü gereği gibi yerine getirebilecek insan kaynağına sahip değildir. Hükümet programlarında İDDK'nın güçlendirilmesi

[54] 5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu. Resmi Gazete. Sayı: 25326, 2003. md.65.

[55] 5018 Sayılı Kanun, md.65.

gerektiği yer almasına karşın, İDDK halen görevlerini yeterince yerine getirememektedir[56].

İç denetim faaliyetlerinin kamu idarelerinde yapılandırılması tam anlamıyla gerçekleştirilememiştir. 5018 sayılı kanun kapsamında iç denetim birimleri, bakan veya ilgili idarenin üst yönetici tarafından onayla üst yöneticiye bağlı bir birim olarak kurulmaktadır. Ancak TBMM dışında kalan hiçbir kamu idaresinin ilgili teşkilat kanununda bu doğrultuda bir değişiklik gerçekleşmemiştir. Bu durum birimin yönetiminin ve yöneticilerinin istenilen düzeyde etkin olmamasına sebebiyet vermektedir. Dolayısıyla iç denetim faaliyetleri, istenilen hızda ve etkinlikte gerçekleştirilememektedir[57].

Kamu kurumlarında üst yönetim iç denetime yeterince destek vermemektedir: Üst yöneticinin iç denetim sistemini desteklememesi durumunda, çalışanlar tarafından iç denetim sistemi yeterince benimsenmemektedir[58].Üst yönetimin desteklemediği hiçbir projenin gerçek anlamda hayata geçirilmesi mümkün değildir. Üst yöneticiler, iç denetimi yasal bir zorunluluk gibi değerlendirmeleri, danışmanlık yönünden haberdar olmamaları ve sadece mevzuata uygunluk açısından yapıldığını düşünerek, teftiş gibi algılamaları, iç denetimi olumsuz etkilediği ileri sürülmektedir[59].

İç denetçi sayısı yeterli değildir. Gerekli mesleki yeterliliğe sahip pek çok kişi olmasına rağmen iç denetçi olmak isteyenlerin sayısı oldukça düşüktür. Kamu iç denetçiler derneği tarafından yapılan araştırma sonuçlarına göre kamu iç denetçi

---

[56] F Sezer, İç Denetim Açısından Kamu Yönetiminde Şeffaflık ve Hesap Verilebilirlik. Denetişim. (10). 2012. S.75-80.

[57] Sezer, a.g.e.; F Güner, Kamu Yönetiminde İç Denetime Geçiş Süreci ve Karşılaşılan Sorunlar: Kamu İç Denetiminin Değişimi Üzerine Bir Araştırma. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. 18/2. 2009. S. 220.

[58] E Bayrakçı, A Demirel, İç Denetimin Yapısal ve İşlevsel Sorunlarının Türkiye'deki Üniversiteler Bağlamında Analizi. KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi. 19/33. 2017. S. 59.

[59] Güner, a.g.e., s 220.

sertifikası sahibi 120 kişiden fazla kişi arasından sadece 20'si kamu idarelerinde iç denetçi olarak atanmak istediğini belirtmiştir. Özellikle genel bütçeli idarelerde ve belediyelerde iç denetçilerin atamalarında önemli eksiklikler görülmektedir. Birçok kamu idaresinde iç denetim faaliyetleri başlatılamamıştır[60].

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

İç Denetim ve Teftiş Kurulları Görev Çakışması: İç denetçi atamasının yapıldığı kamu kurumlarında aynı anda müfettişlerde istihdam edilmektedir. Ancak diğer teftiş ve denetim birimleriyle iç denetimin çakışmasını engelleyebilecek düzenleme yoktur. Bundan dolayı da kurumda istihdam edilen müfettişlerle, iç denetçilerin aynı konularda mükerrer denetim yaptıkları görülmektedir[61]. Bu sorun İç Denetim koordinasyon Kurulu'nun (İDKK) 2017 yılı faaliyet raporunda yürütülmesi planlanan faaliyetler içerisinde de yer alarak, "Kamu iç kontrol sisteminin bütünlüğünün sağlanabilmesi ve herhangi bir görev çakışmasına sebebiyet verilmemesi amacıyla, iç denetim ile teftiş birimleri arasında görev ve yetki ayrımının yapılması sağlanacaktır." şeklinde yer bulmuştur[62].

---

[60] Sezer, a.g.e.; Güner, a.g.e., s.221.

[61] Gürkan, a.g.e., s.180; AB Yereli, M Ünal Yerel Yönetimlerde İç Denetim Sisteminin Yapısal Sorunları. M. Sakal, A. Kesik ve T. Akdemir (Ed.). Mali Yerinden Yönetim Teori, Kavramsal Açıklamalar ve Türkiye'ye İlişkin Değerlendirmeler. Nobel Akademik Yayıncılık. Ankara. 2014. S. 459.

[62] İDDK, 2017 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu. İç Denetim Koordinasyon Kurulu. Ankara. 2018.S.33.

3. KOCAELİ VE SAKARYA İLLERİNDE GÖREV YAPAN İÇ DENETÇİLER ÜZERİNDE YAPILAN BİR ARAŞTIRMA

3.1. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada veriler nitel araştırma yöntem ve tekniklerine göre toplanmıştır. Nitel araştırma, "gözlem, görüşme ve doküman analizi gibi nitel veri toplama yöntemlerinin kullanıldığı, algıların ve olayların doğal ortamda gerçekçi ve bütüncül bir biçimde ortaya konmasına yönelik nitel bir sürecin izlendiği araştırma"[63] olarak tanımlanmaktadır.

Nitel araştırma yönteminde olgular ve olaylar bizzat doğal ortamında gözlemlenir. Bu açıdan birden fazla ve sosyal olarak yapılandırıldığına inanan nitel araştırmacı, sosyal olayları araştırırken bunların gerçekliğini doğal ortamlarında onları inceleyerek araştırmasını yapar[64].

3.2. Evren ve Örneklem

Araştırmanın evrenini kamu sektöründe Sakarya ve Kocaeli illerinde görev yapan iç denetçiler oluşturmaktadır. 24.12.2018 tarihinde İDDK'nın yayınladığı duyuruda[65] Kocaeli'nde; Kocaeli Büyükşehir Belediyesi'nde 7, Kocaeli Su ve Kanalizasyon İdaresi'nde 3 ve Kocaeli Üniversitesi'nde 5 iç denetçi olmak üzere toplam 15 iç denetçi kadrosu bulunmaktadır. Ancak bu kadrolardan Kocaeli Büyükşehir Belediyesi tamamen boş olup, Kocaeli Üniversitesi'nde 3 ve Kocaeli Su ve

[63] A Yıldırım, H Şimşek, Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri. Seçkin Yayın. Ankara. 2005. S39.

[64] N Işıkoğlu, Eğitimde Nitel Araştırma. Eğitim Araştırmaları. 20. 2005. S.158-165.

[65] http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Duyurular/Dolu-BosKadroSayisi.pdf

Kanalizasyon İdaresi'nde 3 olmak üzere toplam 6 kadroda iç denetçi görev yapmaktadır.

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

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

3.3. Veri Toplama Araçları

Veri toplama aracı olarak kullanılan yarı yapılandırılmış görüşme ile veriler toplanmış, betimsel analiz yapılarak yorumlanmıştır. Bu teknikte, araştırmacı önceden sormayı planladığı soruları içeren görüşme protokolünü hazırlar. Buna karşın araştırmacı görüşmenin akışına bağlı olarak değişik yan ya da alt sorularla görüşmenin akışını etkileyebilir ve katılımcının yanıtlarını açmasını ve ayrıntılandırmasını sağlayabilir. Bu görüşme, nitel araştırma içerisinde görülmektedir[66].

Yarı yapılandırılmış görüşme tekniğinin araştırmacıya sunduğu en önemli kolaylık görüşmenin önceden hazırlanmış görüşme protokolüne bağlı olarak sürdürülmesi nedeni ile daha sistematik ve karşılaşılabilir bilgi sunmasıdır[67].

Görüşmeler 15-30 Mart 2019 tarihleri arasında katılımcı iç denetçiler ile mutabakat sağlanan gün ve saatlerde gerçekleştirilmiştir. Araştırmacı tarafından hazırlanan mülakat soruları, sözlü olarak iç denetçilere yöneltilmiş ve yanıtlamaları

[66] D Ekiz, Eğitimde Araştırma Yöntem ve Metotlarına Giriş, Nitel, Nicel ve Eleştirel Kuram Metodojileri. Anı Yayıncılık. Ankara. 2003.

[67] Yıldırım ve Şimşek, a.g.e.

talep edilmiştir. Alınan yanıtlara ilişkin hem ses kaydı yapılmış, hem de yazılı olarak kaydedilmiştir.

Görüşmeler sonucunda ses kayıtları dinlenerek, yazılı metinlerle birleştirilmiş, ardından ulaşılan bilgiler betimsel olarak analiz edilerek, bulgular bölümünde yorumlanarak değerlendirilmiştir.

3.4. Araştırma Soruları

Araştırmaya katlan iç denetçilere iki tip soru yöneltilmiştir. İlk 5 soru katılımcıların yaş, cinsiyet gibi demografik özelliklerine yönelik sorulardan 6-15 arasındaki sorular, araştırmanın amacı kapsamında Türkiye'de iç denetim faaliyetlerinin etkinliğine yönelik olarak hazırlanan sorulardan oluşmaktadır.

3.5. Araştırmanın Sınırlılıkları ve Varsayımları

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

3.6. Araştırma Bulguları

Bu bölümde iç denetçiler ile yapılan mülakatlar sonucunda elde edilen bulguların analizi ve genel değerlendirmesi yer almaktadır. Yapılan görüşmeler sonucunda ilk olarak demografik bulgulara, sonrasında iç denetimin etkinliğine ilişkin elde edilen bulgulara yer verilecektir.

3.6.1. Demografik Bulgular

Tablo 1. Araştırmaya Katılan İç Denetçilerin Demografik Özellikleri

İç Denetçiler	aş	ğitim durumu	C insiyet	İç denetçilik deneyimi	Sertifikal ar

İç Denetçi 1	2	isans	Erkek	11	Kamu İç Denetçi Sertifikası
İç Denetçi 2	1	. Lisans	Erkek	11	Kamu İç Denetçi Sertifikası A2 YMM CRMA
İç Denetçi 3	2	oktora	Erkek	5	Kamu İç Denetçi Sertifikası CIA CGAP CCSA CICP
İç Denetçi 4	5	. Lisans	Erkek	5	A4 Kamu sertifikası
İç Denetçi 5	8	isans	Erkek	12	A3
İç Denetçi 6	5	. lisans	Kadın	11	Kamu İç Denetçi Sertifikası A1 Mali müşavirlik (SMMM) ve bağımsız denetçi
İç Denetçi 7	9	isans	Erkek	11	Kamu İç Denetçi Sertifikası Mali müşavirlik (SMMM) ve bağımsız denetçi
İç Denetçi 8	9	isans	Erkek	11	Kamu İç Denetçi Sertifikası Mali müşavirlik (SMMM) ve bağımsız denetçi
İç Denetçi 9	1	. lisans	Erkek	6	Kamu İç Denetçi Sertifikası
İç Denetçi 10	2	oktora	Erkek	2	Kamu İç Denetçi Sertifikası
İç Denetçi 11	3	isans	Erkek	10	A4 Kamu sertifikası

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

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

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

İç denetçi aday belirleme sınavı sonucunda eğitime katılmaya hak kazanan adaylara; Hazine ve Maliye Bakanlığınca iki aydan az olmamak kaydıyla, Kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol, Denetim yöntemi ve uygulamaları, saha çalışmaları, muhasebe ve mevzuat temel alanlarında eğitimler verilir. Eğitim sonucunda başarılı olan adaylara (A-1) düzeyinde "iç denetçi sertifikası" verilir[68].

Türk iç denetim sisteminde, iç denetçilerin sertifika derecelerinin belirlenmesinde dörtlü (A-1, A-2, A-3, A-4) bir derecelendirme uygulanmaktadır. Mesleğe yeni başlayan iç denetçiler A-1 sertifikası verilmekte ardından derecelendirme, göreve başlanılan beş yılın sonundan başlayarak üç yılda bir gerçekleştirilmektedir. En düşük düzey A-1 olup, en yüksek düzey A-4'tür. Uluslararası geçerliliği olan sertifikalardan CIA, CISA, CCSA ve CGAP sertifikalarından birine sahip olan iç denetçilere bir kez olmak üzere süre koşul yapılmadan bir üst derece sertifikası verilmektedir[69].

İç denetim sertifika derecesi, iç denetçilerin görevlerinin belirlenmesinde önemli rol oynamaktadır. İç denetçiler, kıdemlerine ve iç denetçi sertifikalarına göre görevlendirilmektedirler. Bu çerçevede yeterli sayı ve sertifika derecesinde iç denetçi bulunması halinde; A-1 sertifika düzeyindeki iç denetçinin uygunluk denetimi ve mali denetim, A-2 sertifika düzeyindeki iç denetçinin performans denetimi, A-3 sertifika düzeyindeki iç denetçinin sistem denetimi, A-4 sertifika

[68] İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği. Resmî Gazete, Sayı: 25960. 2005. md.5-15.

[69] Kamu İç Denetçi Sertifikalarının Derecelendirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar, Resmi Gazete. Sayı: 28207. 2012. md.5.

düzeyindeki iç denetçinin ise, denetimin gözetimi ve izleme faaliyeti alanlarında görevlendirilmesi esastır. Bilgi teknolojileri denetimi İDKK tarafından belirlenen esaslar doğrultusunda gerçekleştirilir. Danışmanlık faaliyeti, danışmanlığın mahiyetine göre her sertifika düzeyindeki iç denetçi tarafından yerine getirilebilmektedir[70].

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

3.6.2. İç Denetimin Etkinliğine Yönelik Bulgular

3.6.2.1. Türkiye'de Uygulanan 5018 Sayılı Kanunun İç Denetim Faaliyetleri Açısından Yeterliğine İlişkin Bulgular

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

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

> *"5018 sayılı Kanun Türkiye'de uygulanmasında düzenleyici kurumların üst düzey denetleme kurumları, Maliye Bakanlığı yeterli desteği bulunmamaktadır. Kanun AB uyum yasalarına uygun olarak çıkarılsa da iç denetim ve denetime bakış, hesap verilebilirlik ve şeffaflık ilkeleri*

[70] Kamu İç Denetim Genel Tebliği, Resmi Gazete, Sayı: 28623. 2013. md.15.

açısından uygulamada sorunlar vardır. İç denetim uygulamaları üst yöneticiye göre değişim göstermektedir."

"Kamuda iç denetimin uluslararası standartlara göre uygulanabilmesi için özellikle üst yöneticilerde olmak üzere tüm kamu idaresi çalışanlarında kamu kaynaklarının etkin, verimli ekonomik kullanılması yönünde bilinç oluşması, kamu kaynaklarının kamu için kullanıldığının bilincinde olunması ve bunun sağlanması için en etkin aracın iç denetim olduğunun bilinmesi gerekir. Türkiye'de bu bilinç ve kültür olmadığı için ya da yeterince gelişmediği için bazı sıkıntılar yaşanmaktadır".

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

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

Diğer sıkıntı olduğunu belirten iki denetçinin görüşleri ise şu şekildedir:

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

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

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

Araştırmaya katılan iç denetçilerin yarıdan fazlası için 5018 sayılı kanunun yürütülmesi açısından sıkıntı bulunmamaktadır. Ancak 5 iç denetçi kanunun uygulama aşamasında sıkıntılarla karşılaştıklarını belirtmişlerdir. Özellikle üst yönetim tarafından destek görmeme benimsenmeme, yasal açıdan bir sorun olduğunu göstermemekle birlikte, iç denetim kültürünün oluşmamış ve benimsenmemiş olması, kurumların kendi içyapısal sorunları ve zaman zaman teftişle karıştırılması, kanunun uygulama aşamasında sıkıntılara neden olduğu söylenebilir.

3.6.2.2. İç Denetim Faaliyetlerinin Bağımsız Şekilde Yürütülüp Yürütülmediğine Yönelik Bulgular

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

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

> *"Bağımsız denetim, denetim yapan kişinin hiçbir etkiye kapılmaksızın, kanunun kendisine verdiği yetkiyi sonuna kadar kullanması ve denetlenen birimlerini*

denetime müdahale etmemesidir. Kamu kaynaklarının etkin verimli ve ekonomik kullanılıp kullanılmadığının kanun eliyle serbestçe denetlenmesidir. Yasal uygulamalar açısından sorun yoktur."

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

"Bağımsız denetim; denetçinin denetim faaliyetlerini yürüttüğü sırada uygulayacağı yöntemler ve denetim sonunda raporlayacağı bulgular konusunda herhangi bir müdahale ile karşılaşmamasıdır. Bu konu ile ilgili yasal olarak herhangi bir sorun bulunmamaktadır. Ancak, kamu iç denetçileri aynı zamanda denetledikleri kurumun personeli olduklarından zaman içinde kurumsal aidiyet ile ilgili psikolojik kısıtlamalar ortaya çıkmaktadır. Aynı zamanda iç denetim faaliyetleriyle ilgili farkındalık düşük düzeyde olduğundan zaman içinde denetim yöntemlerine ilişkin kurum içi kısıtlamalar ortaya çıkabilmektedir. Denetlenen birim amirlerince evrakların teslimine müsaade edilmemesi, denetlenen birim personeliyle yapılacak görüşmelerin kısıtlanması, anket uygulamalarının engellenmesi gibi."

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

Sorun yaşadığını belirten diğer bir denetçinin yanıtı işe şöyledir:

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

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

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

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

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

3.6.2.3. Türkiye'de İç Denetimin Uluslararası Standartlara Uygunluğuna Yönelik Bulgular

Araştırmaya katılan iç denetçilere "Türkiye'de iç denetim yasal açıdan, uluslararası standartlara uygun mudur? Uygun ise uygulamada herhangi bir problem var mı? Uygun değilse, neden anlatır mısınız?" sorusu yöneltilmiştir. İç denetçilerin tamamı Türkiye'de iç denetimin yasal açıdan uluslararası standartlara uygun olduğunu belirtmişlerdir. Uygun olduğunu belirten ancak

konu ile ilgili görüşlerini aktaran denetçilerden birinin yanıtı şu şekildedir:

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

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

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

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

Bu denetçiye göre kamu kurumlarının teşkilat yapıları içerisinde iç denetimin yasal olarak normlara bağlanmaması sorun teşkil etmekte ve ilgili düzenlemelere ihtiyaç duyulmaktadır. Uluslararası standartlara uygun olduğunu belirten ancak bazı sıkıntılar olduğunu ifade eden bir diğer denetçiye göre:

> "*Türkiye'de iç denetim hali hazırda Avrupa'daki uygulamalardan ithal edildiği için uluslararası standartlara uygun bir iç denetim mevzuatı mevcuttur. Ancak bu standartlara uyulabilmesi için iç denetimin tüm kamu otoritelerince kabul görmesi gerekmektedir. Sahiplenilmeyen bir mesleğin mensupları zaman içinde çalışma kültürünü yitirmekte olduklarından denetim*

sırasında belirlenmiş olan standartlara uyum konusunda zorluk yaşanmaktadır."

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

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

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

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

3.6.2.4. İç Denetime Bakış Açısına Dair Bulgular

Araştırmaya katılan iç denetçilere "*Kurum içinde iç denetime bakış açısı nedir?"* sorusu yöneltilmiştir. İç denetçilerin 3'ü iç denetime bakışın olumsuz olduğunu ifade ederken, 8'i yeteri kadar olumlu olmadığını belirtmiştir. Olumsuz olduğunu ifade eden denetçilerin görüşleri şunlardır:

"Kurum, iç denetime genel olarak olumlu bakmamakta, işlerin hızlı yürütülmesi için bir engel olarak

görmektedir. Zaten kendileri işleri verimli, ekonomik ve etkin yapmaktadırlar. Bu durumda denetim zaman kaybı ve işlerin aksamamasına sebep olur, anlayışı vardır."

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

"Farkındalık yok, üst yönetici sahiplenmediğinden dolayı kurum içinde iç denetime olan bakış zayıftır."

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

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

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

"Kurumumuza yönelik pozitif bir bakış açısı gittikçe artmaktadır."

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

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

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

3.6.2.5. İç Denetim Faaliyetlerini Üst Yönetimin Nasıl Karşıladığına Dair Bulgular

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

"Çalıştığım dönem içinde önem derecesi yüksek olan bulgularda dahil yeterli aksiyon alınmamıştır."

"Gereken özen gösterilmiyor."

"Geri bildirim olmadığı için bilemiyorum."

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

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

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

"Denetlenen birimle mutabakata varılan hususlar uygulanıyor."

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

"Üst yönetici, raporlardaki hususların eleştiri ve önerilerin uygulanmasını sağlar."

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

3.6.2.6. İç Denetimin Kurum Dışı Yapılan Teftişlerle Çakışıp Çakışmadığına Dair Bulgular

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

"Bu konuda çakışmalar yaşansa bile uygulamada, dış denetçiler iç denetçilerin çalışmalarından yararlanmaktadır. Çakışma değil, iç denetin raporlarını değerlendirip rapordaki tespitler üzerinden çalışma yapmaktalar."

Denetçinin görüşüne göre yaşanan çakışmaların dış denetçilerin yararına olduğu yönündedir. Çakışma

yaşanmadığını, ancak yaşanma ihtimaline karşı 3 denetçi öneride bulunmuştur:

> *"Türkiye'de iç denetim uluslararası standartlara göre iç denetçiler ve kendi geliştirdikleri bazı kriterlere göre kurum içi teftiş veya farklı isimler altında denetim elemanları tarafından yapılmaktadır. Dış denetim Sayıştay tarafından yapılmaktadır. Mevzuat açısından çakışmalar tam uygulanması ve 5018 sayılı kanun tam uygulanırsa olmaz. Ama 5018 ruhuna aykırı uygulamalar devam ettiği sürece tekrarlar çakışmalar olur.5018 sayılı kanuna göre yapılması halinde çakışmanın tersine iyi bir işbirliği ile güzel faydalı etkin sonuçlar ortaya çıkar. Mevzuatın ruhu buna uygundur."*

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

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

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

3.6.2.7. İç Denetim Sürecinin İşleyişine Dair Bulgular

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

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

> *"5018 sayılı kanun gerekçesi ve çıkış amacı ile teftiş kurullarına yer olmamasına rağmen devam etmesi, iç denetim birimlerinin idare içinde bağımsız ve bütçesi olan birimler şeklinde kurulmamış ve tüm kurumların yeterli seviyede iç denetçi ataması yapmamış olması iç denetimin bağımsızlığı, tarafsızlığı, etik ilkelerini düzenleyen gerek nitelik ve gerekse program oluşturma, saha çalışması, raporlama süreçlerini oluşturan performans, çalışma standartlarına göre etkin bir iç denetim işleyişinden bahsetmek kolay değildir. İç denetim standartlarına göre danışmanlık ve güvence hizmetinden ziyade bazı konularda veya işlem süreçlerde denetimden bahsedilebilir. Ama ülkemizde iç denetim birincil, ikincil, üçüncül mevzuat açısında çok üst seviyededir. Uygulamalarda yeterli seviyede değil geliştirilmesi gerekmektedir."*

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

"Gelişime açıktır. Mevzuat açısından eksiklikler olmasa da uygulama birliği yoktur. Üst yöneticilerin inisiyatifine bırakılmamalıdır".

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

"Bazı kurumlarda iyi ve bazı kurumlarda üst yönetim sahiplenmediği taktirde kuruma değer sağlamıyor, Genel olarak baktığımız zaman yeterince etkin değildir."

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

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

"Kamu sektöründe zayıf değerlendiriyorum ama özel sektörde farklıdır. Siyasi olarak kamuda devletin en üst organından yetkilendirilmesi lazım çünkü zaten kamuda iç denetimin kamuda uygulanması yasal zorunluluktur. Etkinlik ve verimlilik açısından kurumdan kuruma değişiyor, ama iç denetimin gerçek anlamda etkin ve verimli olduğu söylenemez."

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

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

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

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

3.6.2.8. İç Denetim Sürecinde Karşılaşılan Sorunlara Dair Bulgular

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

"İç denetinin teftişle olan ayrımının yapılmaması, standartların tam anlaşılmaması, mesleki bağımsızlığın tam anlamıyla oturmaması, denetim olgunluğunun gelişmemesi".

"Denetlenen birimlerin klasik teftiş anlayışı ile iç denetime yaklaşmaları, uygulamalar karşısında zaman zaman savunma moduna geçerek hareket etmeleri".

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

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

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

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

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

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

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

"Denetlenen birimlerin zaman zaman iç denetime karşı önyargılı ve peşin fikirlerle yargılanma bakışları var."

Denetçilerden alınan yanıtlar bütünsel olarak değerlendirildiğinde, iç denetim sürecinde iç denetçiler önemli

sorunlarla karşılaşmaktadırlar. Bu sorunların başında iç denetim, teftiş farklılığının belirlenmemiş olması, üst yönetimin iç denetimi sahiplenmemesi, iç denetimle ilgili kurumsal farkındalığın oluşmamış olması ve iç denetçi atamalarının kurum üst yöneticisi tarafından gerçekleştiriliyor olması gelmektedir.

3.6.2.9. İç Denetimin Etkinliğinin Ölçülmesine Dair Bulgular

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

"İç denetim faaliyetleri iç ve dış değerlendirmeler suretiyle etkinliği ölçülmektedir."

"İç denetim faaliyetleri iç ve dış değerlendirmeler ve kalite güvence sistemlerine göre değerlendirilmektedir."

"Sürekli mesleki gelişim ve kalite güvence programları mevcuttur ve aktif olarak kullanılmaktadır."

"Geri bildirimler, gözlem, izleme, kamu iç denetim güvence ve geliştirme çalışmaları"

"Denetim sonrası birime gönderilen değerlendirme formu var."

"Öz değerlendirme var ve anket üzerinden değerlendiriliyoruz. Üst yönetim tarafından değerlendirilmektedir. IDDK tarafından da beş yılda bir değerlendirilmektedir."

"Denetleme birimlerinden geri bildirim alarak ve iç değerlendirme çalışması yaptırarak."

"İç denetimin etkinliğini ölçmesi için uygulamamamız var ve her denetin sonucunda kendimizi ölçüyoruz ve birde yılda bir kez değerlendiriyoruz. Ayrıca

denetim birim başkanı her denetimden sonra denetimi gözden geçiriyor (Raporu gözden geçirme, kontrol listesi). Diğer birimlerle olan yaptığımız işlerde, onlara sağladığımız katkılarda yeterince etkin miyiz değil miyiz kendi durumumuzu anket üzerinde değerlendiriyoruz."

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

3.6.2.10. İç Denetimin Daha Etkin Hale Getirilmesine Yönelik bulgular

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

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

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

"Öncelikle bütün teftiş kurumlarının kapatılması, kamu kuruluşlarında iç denetçi sayılarının artırılması, kamu personeline kamu iç denetçilerin faaliyetleri

hakkında ulusal düzeyde bilgilendirme yapılması ve iç denetçilerin görev ve sorumluluklarının üretilmesi."

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

"Tam bağımsız olması, Bir merkeze bağımlı olmalı, yeterince bütçesi olmalı."

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

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

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

"Denetim olgunluğunun artırılması. Bağımsızlığın garanti altına alınması, Denetçilerdeki yeterliklerin artırılması gerekir."

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

"İç denetimin rolü daha açık ve anlaşılabilir bir dilde anlatılmalıdır."

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

"Üst yöneticilerin daha çok sahiplenmesi gerekir."

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

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

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

> *"Daha iyi bir şekilde uluslararası kurumlarla iletişim düzenlenmeli, iç denetçiler uluslararası düzeyde bilgi ve tecrübelerini birbirleriyle paylaşması gerekiyor. Kamu yöneticilerinin iç denetime bakışlarının daha olumlu olmasına yönelik eğitilmeleri gerekiyor."*

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

SONUÇ

Yaşanan hızlı gelişim ve değişimlerden kamu yönetimi alanı da etkilenmekte ve bu doğrultuda kamu yönetiminde de çeşitli değişim ve dönüşümler yaşanmaktadır. Yaşanan gelişim ve değişimlerin paralelinde, bireylerin istek ve beklentileri

farklılaşmakta, kalite standartları yükselmekte ve kamu hizmetlerinden alınan hizmetler de kalite beklentisi artmaktadır. Kaliteli kamu hizmetlerinin sunumu; şeffaf ve hesap verebilir bir kamu yönetimi ile mümkündür, bu da ancak yapılan faaliyetlerin etkin bir şekilde denetimi ile mümkün olabilir. Geçmişten günümüze gelen kamu yönetiminde denetim anlayışı, 1970'li yıllardan sonra dünyada kabul gören yeni kamu yönetimi anlayışı çerçevesince şekillenmiş ve başta gelişmiş ülkeler olmak üzere kamu yönetiminde iç denetim olarak yaygınlaşmaya başlamıştır.

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

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

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

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

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

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

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

Araştırmada genel olarak iç denetimin kurum dışı yapılan teftişlerle çakışmadığı, teftişlerle çakışma yaşadığını belirten tek iç denetçinin yanıtından ortaya çıkmıştır. Ancak iç çakışma olma ihtimalinin yüksek olduğu yönünde bulgulara ulaşılmıştır. İç denetçilere daha sonra yöneltilen iç denetim sürecinin işleyişini değerlendirmelerine yönelik sorudan alınan yanıtlarda teftiş ve iç denetimin görev ve yetki alanlarının net olarak belirlenmesi, teftiş

kurullarının kalması gerektiği üzerinde vurgular yapılmıştır. İç denetim sürecinin işleyiş sürecinde 11 iç denetçinin 10'u etkin işlemediği yönünde görüş bildirmişlerdir. Özellikle üst yönetimin sahiplenmemesi, iç denetimin özel sektörde uygulandığı gibi kamuda uygulanamayacağı ve kamu sektöründe iç denetimin tam anlamıyla kabul görmemesinden dolayı etkin bir şekilde iç denetim sürecinin işlemediği öne sürülmüştür.

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

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

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

Katılımcılara iç denetimle ilgili eklemek istedikleri görüşleri sorulmuş, sadece 3 iç denetçiden yanıt alınmıştır.

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

Sonuç olarak bakıldığında; Türkiye'de iç denetim kamu kurumlarında tam anlamıyla oturmamıştır. Uluslararası standartlar benimsenmiş, gerekli yasal düzenlemelerde yapılmıştır. Ancak uygulama açısından önemli sorunlar bulunmaktadır. İç denetim uygulamaları kurumdan kuruma farklılık göstermektedir.

Araştırmadan çıkan sonuçlar doğrultusunda aşağıdaki öneriler getirilmiştir:

- Türkiye'de iç denetimin olgunlaşması ve etkin bir şekilde işlemesi için, öncelikle kamu kurum yöneticilerine iç denetim ve iç denetçilerin görev ve yetkilerine yönelik eğitimler verilmeli, iç denetim uygulamalarına üst yönetimin sahip çıkması sağlanmalıdır.

- İç denetime kurum içinde daha olumlu yaklaşılmasına yönelik çalışmalarda yapılmalı, denetimin kurumun ve çalışanların etkinlik ve verimliliğini artırmaya katkı sağladığı tüm çalışanlara ilgili eğitim, etkinlik vb. uygulamalarla belirtilmelidir.

- İç denetim ve teftiş uygulamalarının çakışmamasına yönelik ilgili mevzuatta düzenlemeler yapılarak, iki uygulama açısındaki farklılıklar net olarak belirlenmeli, konu hakkında kamu kurumu üst yöneticileri de bilgilendirilmelidir.

- İç denetçilerin, görevlerini yaparken, bağımsız kalmaları, herhangi bir müdahaleyle karşılaşmamaları, istenen belgelerin ve çalışanlarla yapılacak görüşmelerin üst yönetim tarafından sağlanması gerekmektedir.

- İç denetçilerin bilgi ve tecrübelerini aktarabilecekleri, karşılaştıkları sorunları paylaşarak, çözüme kavuşturmada fikir alışverişi yapabilecekleri, iletişim platformları düzenlenebilir.

- İç denetçiliğin meslek olarak kurumsallaşması için, üniversitelerde ihtisas alanları oluşturulmalıdır.

- Bu araştırma sadece Kocaeli ve Sakarya'da görev yapan 11 iç denetçinin görüşleri ile sınırlıdır. Daha genel verilere ulaşmak için farklı illerde kamu kurumlarında görev yapan iç denetçiler üzerinde araştırmalar yapılabilir.

KAYNAKÇA

Akbulut Ö, Özgen HM, Fındık D, Seymenoğlu Ö, Almış O, Türk Kamu Yönetiminde Teftiş ve İç Denetim. Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü. No:364. Ankara. 2012.

Akçıl M, İç Denetim. Gümrük Dünyası Dergisi. (52). 2008.

Arcagök MS, Erüz E, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi. Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları. Ankara. 2006.

Bayrakçı E, Demirel A, İç Denetimin Yapısal ve İşlevsel Sorunlarının Türkiye'deki Üniversiteler Bağlamında Analizi. KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi. 19/33. 2017. (52-60).

Bilge S, Kiracı M, Kamu Sektöründe İç Denetim ve İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler (Kamu İç Denetçileri Üzerinde Bir Araştırma). Gazi Kitabevi. Ankara. 2010.

Bozkurt C, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun İç Kontrol Bağlamında Değerlendirilmesi. Denetişim Dergisi. (3). 200. (29-40).

Çağlar M. Konferans Konuşma Metni, Kamu İdarelerinde Daha Etkili Bir Yönetim İçin Nasıl Bir İç Denetim? Konferansı. TBMM, 29 Eylül, 2014.

Çoban MC, Aydın AH, Kamu Yönetiminde İç Denetimin Kurumsal Gelişimi. İE Taş, AH Aydın (Ed.) Küreselleşme Sürecinde Kamu Yönetiminde Eğitim ve Araştırma, KSÜ Yayınlar, Kahramanmaraş. 2010.

Dewar AD, Value for Money Audit; The First 800 Years. Public Finance and Accountancy, August.1985.

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

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

Ekici B, Kamu Yönetiminde ve Yerel Yönetimlerde Yeniden Yapılanma Bağlamında Denetim. A Nohutçu, A Balcı (Ed). Bilgi Çağında Türk Kamu Yönetimini Yeniden Yapılandırılması-I. Beta Basım. İstanbul. 2005. Ss.57-94.

Ekiz D, Eğitimde Araştırma Yöntem ve Metotlarına Giriş, Nitel, Nicel ve Eleştirel Kuram Metodojileri. Anı Yayıncılık. Ankara. 2003.

Ekiz İ, Kamu Kesiminde Üniversitelerde Etkin Bir İç Denetim ve Risk Yönetimi Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri. Yüksek Lisans Tezi. Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Kahramanmaraş. 2011.

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

Gramling AA, PM Myers, Internal Auditing's Role in ERM. Internal Auditor, 2006. Ss.52-62.

Güner F, Kamu Yönetiminde İç Denetime Geçiş Süreci ve Karşılaşılan Sorunlar: Kamu İç Denetiminin Değişimi Üzerine Bir Araştırma. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. 18/2. 2009 (209-227).

Gürkan NZ, Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Isparta. 2009.

http://www.pau.edu.tr/icdenetim/tr/sayfa/ic-denetim-tarihcesi

https://global.theiia.org

https://www.eciia.eu/

http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Duyurular/Dolu-BosKadroSayisi.pdf

IIA, IIA Uluslararası İç Denetim Standartları. Uluslararası İç Denetim Enstitüsü. (The Institute of Internal Auditors Standards and Guidance), ABD, 2016.

IIA, Invest Advance Evolve. Uluslararası İç Denetim Enstitüsü. (The Institute of Internal Auditors Standards and Guidance). ABD, 2011.

IIA, Standards & Guidance- International Professional Practices Framework (IPPF)®, 2015. https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-InternalAuditing.aspx, Erişim Tarihi: 01.11. 2018

Işıkoğlu N, Eğitimde Nitel Araştırma. Eğitim Araştırmaları. 20. 2005. (158- 165).

İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği. Resmî Gazete, Sayı: 25960. 2005.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik. Resmi Gazete, Sayı: 26226. 2006.

İDDK, 2017 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu. İç Denetim Koordinasyon Kurulu. Ankara. 2018.

İDKK, 2008 Yılı Kamu İç Denetim Genel Durum Raporu. İDKK. Ankara. 2009.

Kamu İç Denetçi Sertifikalarının Derecelendirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar, Resmi Gazete. Sayı: 28207. 2012.

Kamu İç Denetim Genel Tebliği, Resmi Gazete, Sayı: 28623. 2013.

Karaarslan E, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar. Ankara. 2006.

Karcıoğlu R, Yanık R, Uluslararası İç Denetim Standartları ve Türkiye'nin İlk 500 Büyük Sanayi Kuruluşunda Bir Uygulama. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 24/4. 2010. (229- 241).

Kepekçi C, Bağımsız Denetim. 4. Baskı. Siyasal Kitabevi. Ankara. 2000.

Kesik A, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi. Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. 9/1. 2005. (94-114).

Kırdı I, Kamu Sektöründe İç Denetimin Değişen Rolü. Denetişim. 8. 2011. (9-13).

Kiracı M, Çorbacıoğlu S, Kamu Bankalarında İç Denetimin Yeniden Yapılandırılması: Ziraat Bankası Teftiş Kurulunda Yaşanan Örgütsel, Teknik ve Kültürel Değişim. CÜ Sosyal Bilimler Dergisi. 32/2. 2008. (331-349).

Kocael Y, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Ön Görülen İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi. Yüksek Lisans Tezi. Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Eskişehir. 2010.

Köse HÖ, Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim. 2. Baskı. T.C. Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları. Ankara. 2007.

Moeller R, Brink's Modern Internal Auting. Sixth Edition. John Wiley& Sons, Inc. USA. 2005.

Özbek Ç, İç Denetim: Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi, İç Kontrol. Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları. Yayın No: 3. İstanbul. 2012.

Öztekin A, Yönetim Bilimi. Siyasal Kitabevi. Ankara. 2005.

Sandal A, Kamu Yönetiminde '5 E'. 2013 https://www.yeniasya.com.tr/ahmet-sandal/kamu-yonetiminde-5-e_211336

Sezer F, İç Denetim Açısından Kamu Yönetiminde Şeffaflık ve Hesap Verilebilirlik. Denetişim. (10). 2012. (75-80).

Sharkansky I, The Development of State Audit, State Audit and Accountability, State of Israel Comptroller's Office. Jerusalem. 1991.

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

Tekin A, Teoride ve Türkiye'de Kamu Harcamalarının Denetimi. Doktora Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul. 2000.

Tufan M, Görün M, Türkiye'deki Kamu İç Denetim Sisteminin Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde

İncelenmesi. Journal of Turkish Court of Accounts, Sayıştay Dergisi. (89). 2013. (115-139).

Tufan M, Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde Kamuda İç Denetim Türkiye'deki İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi Üzerine Bir Araştırma. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Çanakkale. 2012.

Uzun AK, Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Denetim. Önce Kalite Dergisi. (151). 2011.

Yereli AB, Ünal M, Yerel Yönetimlerde İç Denetim Sisteminin Yapısal Sorunları. M. Sakal, A. Kesik ve T. Akdemir (Ed.). Mali Yerinden Yönetim Teori, Kavramsal Açıklamalar ve Türkiye'ye İlişkin Değerlendirmeler. Nobel Akademik Yayıncılık. Ankara. 2014. Ss. 451-464.

Yılancı M, İç Denetim. 2. Baskı, Nobel Yayınları. Eskişehir. 2006.

Yıldırım A, Şimşek H, Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri. Seçkin Yayın. Ankara. 2005.

Yörüker S, Yeni Konseptler ve Gelişmeler Temelinde Kontrol ve Denetim Sistemlerimize İlişkin Bir Değerlendirme Sunum Metni. Kamu Mali Yönetim Reformu Arenası. Hilton Oteli. Ankara. 2003.

5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu. Resmi Gazete. Sayı: 25326, 2003.