KAMUDA İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİ SAĞLAMADA İÇ DENETİMİN ROLÜ

Yüksek Lisans Tezi

Engin KÜKRER

Eskişehir 2020

KAMUDA İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİ SAĞLAMADA İÇ DENETİMİN ROLÜ

Engin KÜKRER

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Muhasebe Bilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. Necdet SAĞLAM

Eskişehir
Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Haziran, 2020

Bu tez çalışması BAP Komisyonunca kabul edilen (1809E313) nolu proje kapsamında desteklenmiştir.

ÖZET

KAMUDA İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİ SAĞLAMADA İÇ DENETİMİN ROLÜ

Engin KÜKRER

Muhasebe Bilim Dalı
Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Haziran 2020
Danışman: Prof. Dr. Necdet SAĞLAM

Bu çalışmanın amacı, COSO modeli esas alınarak belirlenen kamu iç kontrol standartlarının temel bileşenleri (kontrol ortamı, risk yönetimi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme) çerçevesinde; kamu sektöründeki iç denetim faaliyetlerinin, iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamada ne kadar etkili olduğunu belirlemektir.

Bu kapsamda kamuda görev yapan 284 iç denetçi ile anket çalışması yürütülmüştür. Anket çalışmasına katılan kamu iç denetçilerinin yanıtları frekans analizi, faktör analizi, tek yönlü varyans analizi vb. yöntemler kullanılarak analiz edilmiş ve yorumlanmıştır. Araştırma sonucunda kamuda görev yapan iç denetçilerin; idarelerinin iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlaması hususunda "Örgüt Yapısı" boyutunda üst yönetim ve çalışanlar tarafından genel olarak yeterli desteği görmedikleri tespit edilmiştir. Buna rağmen iç denetçilerin "Risk Değerlendirme", "Kontrol Faaliyetleri", "Bilgi ve İletişim" ve "İzleme" boyutlarında sisteme etkin olarak katkı sağladığı, "Kontrol Ortamı" boyutunda ise kısmen başarı sağladığı sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca "Diğer Güvence Faaliyetleri" boyutu içerisinde incelenen "BT Denetimi" ve "Performans Denetimi" alanında iç denetçilerin kendilerinden beklenen katkıyı henüz sağlayamadıkları da tespit edilmiştir. İç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamada iç denetimin teoride beklenilen katkıyı sağlayabilmesi için iç denetime üst yönetici desteği başta olmak üzere bu çalışmada belirtilen önerilerin uygulamaya geçirilmesi önem arz etmektedir.

Anahtar Sözcükler: İç Denetim, İç Kontrol, 5018 sayılı Kanun, Kamu İç Kontrol Standartları

ABSTRACT

THE ROLE OF INTERNAL AUDIT IN PROVIDING
EFFICIENCY OF INTERNAL CONTROL SYSTEM IN PUBLIC

Engin KÜKRER

Department of Accounting
Anadolu University, Graduate School of Social Sciences, June 2020

Advisor: Prof. Dr. Necdet SAĞLAM

The aim of this study is to determine how effective the internal audit activities in the public sector are in providing the efficiency of the internal control system, within the framework of the main components of the public internal control standards determined based on the COSO model (control environment, risk management, control activities, information and communication, monitoring).

In this context, a survey was conducted with 284 internal auditors working for the public sector. The responses of the public internal auditors participating in the survey study were analyzed and interpreted using methods such as frequency analysis, factor analysis, one-way analysis of variance, etc. As a result, in general, it was determined that the internal auditors working in the public sector did not receive adequate support from the senior management and employees, in terms of "Organizational Structure" to ensure the effectiveness of the internal control system of their administrations. Nevertheless, it has been concluded that internal auditors actively contribute to the system on the basis of "Risk Assessment", "Control Activities", "Information and Management" and "Monitoring" and partially succeeded in the "Control Environment" part. In addition, it was found out that internal auditors have not yet been able to make the expected contribution in the fields of "IT Audit" and "Performance Audit" which are investigated within the scope of "Other Assurance Activities". To ensure the effectiveness of the internal control system, it is significant to implement findings and recommendations

denoted in this study, especially the support of the executive to internal control, in order for internal control to provide the expected contribution in theory.

Key Words: Internal Audit, Internal Control, Law No. 5018, Public Internal Control Standards

TEŞEKKÜR

Tez çalışmamı hazırladığım süreçte benden hiçbir zaman desteğini esirgemeyen kıymetli hocam Prof. Dr. Necdet SAĞLAM ile yüksek lisans tez savunma jürimde yer alarak değerli katkılar sağlayan Prof. Dr. Fikret ER ve Dr. Öğr. Üy. Halis KIRAL 'a şükranlarımı sunuyorum.

Ayrıca bu tez çalışmasını yapmam için beni yüreklendiren ve tezimin her aşamasında benden desteğini esirgemeyen dostum ve üstadım Sedi KAVAK ile ihtiyaç duyduğum her aşamada yardımıma koşan kardeşim Ergin KÜKRER'e gönülden teşekkür ediyorum. Son olarak hayatım boyunca aldığım her kararda yanımda olarak bana hep güvenen ve destek olan sevgili eşim Tuğba BAYÜLKEN KÜKRER'e sonsuz teşekkürlerimi sunuyorum.

Yüksek lisans tez çalışmamın Türkiye'deki iç denetim ve iç kontrol alanında katma değer sağlamasını temenni ediyorum.

Engin KÜKRER
Haziran 2020

19/06/2020

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

Bu tezin bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmamın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu olmak üzere tüm aşamalarında bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmanın Anadolu Üniversitesi tarafından kullanılan "bilimsel intihal tespit programı"yla tarandığını ve hiçbir şekilde "intihal içermediğini" beyan ederim. Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçları kabul ettiğimi bildiririm.

Engin KÜKRER

İÇİNDEKİLER

Sayfa

TABLOLAR DİZİNİ

Sayfa

ŞEKİLLER DİZİNİ

Sayfa

GÖRSELLER DİZİNİ

Sayfa

SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

AAA : American Accounting Association (Amerikan Muhasebeciler Birliği).

AICPA : American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü).

BT : Bilgi Teknolojileri.

BÜMKO : Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü.

COBİT : Control Objectives for Information and Related Technology (Bilgi ve İlgili Teknolojiler İçin Kontrol Hedefleri).

CoCo : Control Board Guidance on Control (Kontrol Kriterleri Komitesi).

COSO : The Committee Of Sponsoring Organizations Of The Treadway Commission (Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi.

FEI : Financial Executives International (Uluslararası Finansal Yöneticiler Birliği).

FRC : The Financial Reporting Council (Mali Raporlama Konseyi).

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

IFAC : International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)

INTOSAI : The International Organisation of Supreme Audit Institutions (Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü).

ISACA : Information Systems Audit and Control Association (Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Birliği).

İDKK : İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

KGGP : Kalite Güvence ve Geliştirme Programı.

KGK : Kamu Gözetimi Kurumu.

KİT : Kamu İktisadi Teşekkülleri.

SAC : Systems Auditability and Control (Sistemlerin Denetlenebilirliği ve Kontrolü).

SGK : Sosyal Güvenlik Kurumu.

SOX	**:**	Sarbanes and Oxley Act (Sarbanes ve Oxley Yasası).
SPK	**:**	Sermaye Piyasası Kurulu.
TİDE	**:**	Türkiye İç Denetim Enstitüsü.
YKY	**:**	Yeni Kamu Yönetimi.

GİRİŞ

Küreselleşme, bilgi teknolojilerindeki gelişmeler ve Türkiye'nin Avrupa Birliği (AB) adaylık süreciyle birlikte; çeşitli sektörlerde yaşanan hızlı değişim, kamu yönetiminde de etkilerini göstermiştir. Özellikle 1999 yılında düzenlenen Helsinki Zirvesi'nde, Türkiye'nin AB'ye aday ülke olarak resmen kabul edilmesinin ardından, mali yönetim ve kontrol alanındaki mevcut yasal düzenlemeler AB normlarıyla uyumlu olacak bir biçimde köklü değişikliklere uğratılmıştır. 2003 yılında kabul edilen ancak tam olarak uygulamasına 2006 yılında başlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrolü Kanunu bu değişimin yasal başlangıç noktasıdır.

5018 sayılı Kanun ile birlikte, klasik merkezi yönetim anlayışı yerine, kendisine ödenek tahsis edilen harcama birimleri vasıtasıyla, yönetsel sorumluluk ile mali sorumluluğun birleştirildiği daha yerinden yönetim esaslı bir yönetim anlayışı benimsenmiştir (Önal, 2012, s. 18). Uluslararası kabul görmüş standartlar ve AB mevzuatıyla uyumlu olarak yapılandırılan bu yeni kamu mali yönetim sistemi; çok yıllı bütçeleme, stratejik planlama, mali saydamlık, hesap verebilirlik, tahakkuk esaslı muhasebe, iç kontrol ve iç denetim gibi çağdaş yönetim araçları ile güçlendirilmeye çalışılmıştır (Koçak & Kavakoğlu, 2010, s. 120). İç denetim ise bu yönetim araçlarının; kamuda yerleşmesinde, uygulanmasında, geliştirilmesinde ve izlenmesinde rol alan en yetkin birimlerden biridir. Bu bakımdan iç denetim; sözü edilen anlayışın uygulamaya geçmesinde ve kamu idarelerinin çalışmalarına değer katması noktasında önemli bir yere sahiptir.

5018 sayılı Kanunda yer alan temel düzenlemelerden biri olan "İç Kontrol" Kanunun 55'inci maddesinde şu şekilde tanımlanmıştır:

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

Bu tanım incelendiğinde; tanımın COSO tarafından yapılan uluslararası kabul gören iç kontrol tanımı ile uyumlu olduğu görülmektedir. Ayrıca Kanunda yapılmış olan iç kontrol tanımında, iç denetimin iç kontrolün bir parçası olması hususu da ön plana

çıkarıldığı görülmektedir (Mantar, 2013, s. 92). Buna göre COSO modeli esas alınarak belirlenen Kamu İç Kontrol Standartlarının kamuda benimsenmesi ve genel şartlarının yerine getirilmesi hususunda iç denetim birimlerinin önemli bir işleve sahip olduğu görülmektedir. Bununla birlikte 5018 sayılı Kanunun "İç Denetim" başlıklı 63 üncü maddesinde iç denetimin temel vazifesinin "*...idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek...*" olduğu açıkça vurgulanmıştır. Ayrıca Kanunun 64 üncü maddesinde de iç denetimin görevleri hakkında sıralanan maddelerin neredeyse tümü idarede iç kontrol sisteminin güçlenmesine yönelik görevleri içerdiği görülmektedir. Bu bağlamda iç denetimin kamudaki temel varlık sebeplerinden biri sürekli, sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla, iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesidir.

Bu araştırmanın amacı, kamu idarelerindeki iç denetim birimlerinin; COSO modeli esas alınarak belirlenen Kamu İç Kontrol Standartlarındaki iç kontrol bileşenleri (kontrol ortamı, risk yönetimi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme) çerçevesinde, idarelerinin iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamada ve geliştirmedeki rolünü araştırmaktır. Bu çalışma sayesinde kamuda görev yapan iç denetim birimlerinin iç kontrol sistemini değerlendirmede ve geliştirmedeki etkinliğinin ölçülmesi suretiyle hem mevcut durum tespiti yapılacak, hem de kamu iç denetimin güçlü ve geliştirilmeye açık yönleri tespit edilecektir.

Bu amaçla gerçekleştirilen araştırma; 3 ana bölüm olarak ele alınmıştır. Birinci bölümde iç denetim ve iç kontrol kavramları ile bu kavramların tarihsel süreç içerisindeki gelişimleri genel olarak incelenmiştir. İkinci bölümde, Türk kamu sektöründe iç denetim ve iç kontrol kavramlarının gelişimi, yapısı ve işleyişi irdelenmiştir. Bu bölümde ayrıca teorik olarak kamu mali yönetiminde iç denetim birimlerinin iç kontrol sistemi üzerindeki rolü üzerinde durulmuştur. Üçüncü bölümde ise kamu kurumlarındaki iç denetim birimlerinin iç kontrolün etkinliğini sağlamada ve geliştirmedeki rolünü araştırmak amacıyla yapılan ampirik çalışmaya yer verilmiştir. Çalışmanın; 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun dayandığı ana unsurlardan biri olan iç kontrol sistemine, iç denetimin katkılarını ölçerek daha güçlü bir kamu mali yönetimi ile iç kontrol sisteminin oluşturulmasına ve muhafaza edilmesine dair önemli bir katma değer sağlayacağı düşünülmektedir.

1. İÇ DENETİM ve İÇ KONTROL SİSTEMİ

1.1 Denetim Kavramı ve Tarihi Gelişimi

1.1.1 Denetim kavramı ve unsurları

Günümüzde "Denetim" olarak kullanılan kavramın Anglosakson ülkelerindeki karşılığı "Auditing" sözcüğüdür. Bu sözcük köken olarak Latince bir kelime olan ve "dinlemek, işitmek" anlamına gelen "Audire" fiiline dayanmaktır (Bozkurt, 2015, s. 23). Antik çağda, okuma-yazma yaygın olmadığı için denetçiler (auditors) hükümdarın talimatlarını dikkatlice dinler, daha sonra uygulamaların söz konusu hükümler doğrultusunda yapılıp yapılmadığını kontrol ederlerdi (Türker, Pekdemir, Selvi, & Yılmaz, 2002, s. 1).

"Denetim" kelimesi ise köken olarak Eski Türkçe'de "denk, eş, denge" anlamına gelen "teŋ" sözcüğünden türetilen "deŋe-" kelimesinden gelmektedir. "Deŋe-" sözcüğü ise Eski Türkçe 'de "dikkatle gözden geçirmek, imtihan etmek" manasında kullanılmaktaydı (Tietze, 2002, s. 587).

Denetim kavramının bugünkü anlamı konusunda farklı kaynaklarda, çeşitli tanımlar mevcuttur:

Sözlük anlamıyla denetim "*Kamu ya da özel bir kuruluşa ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun saptanması ve rapor edilmesi amacı ile bir uzman birimi tarafından kanıt toplama ve değerlendirme süreci"*dir (TDK, 2004)

Ekonomi literatüründe denetim; işletmelere ait mali tabloların ve bunlara dayanak oluşturan bilgi ve belgelerin gerçekliği ve güvenirliği hakkında görüş bildirilmesidir (Yarmalı, Alp, & Öz, 2010, s. 94).

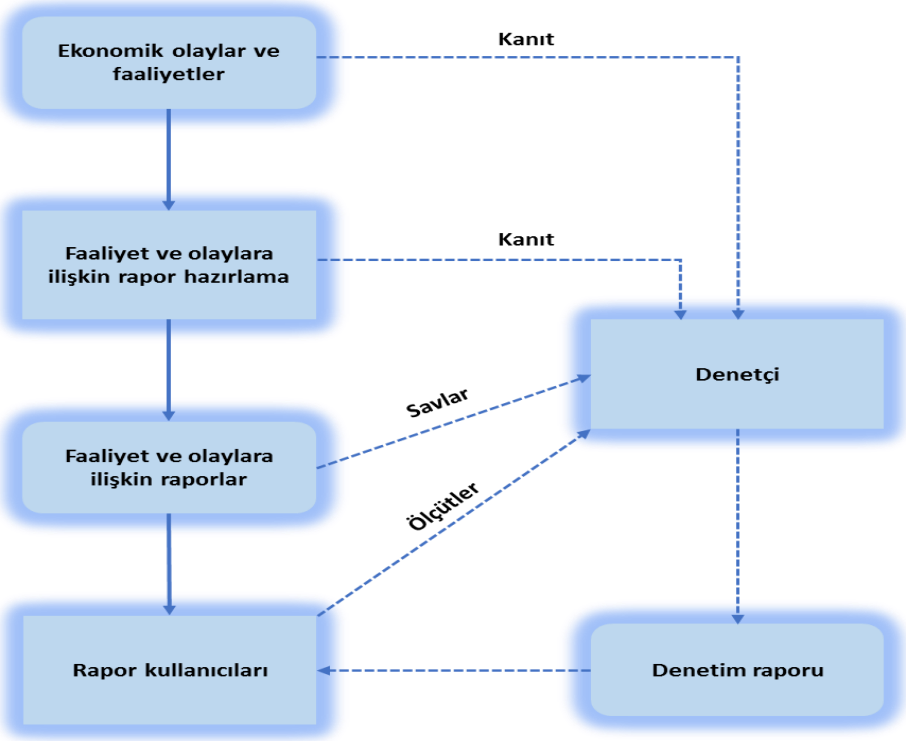
Hukuki bakış açısıyla denetim; kamu hizmetlerinin, kanun ve hizmetin gereklerine uygun olarak yerine getirilip getirilmediğinin müfettişlerce kontrolüdür (Bağdatlı, 2010).

Kamunun yüksek denetim organı Sayıştay ise denetimi; gerçekleşen iktisadi faaliyet ve olaylardaki sonuçları; önceden belirlenmiş amaç, kriter ve standartlara uygun olarak, nesnel bir şekilde ölçmek ve analiz etmek yordamıyla gelecekteki hataların önlenmesine ve mali kontrol ile yönetim sistemlerinin güvenilir, geçerli ve tutarlı hale gelmesine yardımcı olmak amacıyla uygulanan, bulguların ilgililere duyurulduğu sistematik bir süreç olarak tanımlamıştır (Coşkun, 2000, s. 15).

Vergi açısından denetim ise gerçekleştirilen bir işlemin kanun, tüzük, yönetmelik gibi bir takım önceden belirlenen kurallara uygun olup olmadığımı tespit etmek ve bahse konu işlemin fiili durumunu ortaya çıkarmak maksadıyla yapılan bir değerlendirme faaliyetidir (Tekin & Çelikkaya, 2018, s. 27).

Denetim kuramının en kabul gören tanımlarından biri de Amerikan Muhasebe Derneği (American Accounting Association) bünyesinde faaliyet gösteren Temel Denetim Kavramları Komitesinin 1973 tarihli raporunda yer almaktadır. Bu tanım uyarınca denetim; ekonomik faaliyet ve olaylara ilişkin savların, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyanlara bildirmek amacıyla nesnel olarak kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir (Türker, Pekdemir, Selvi, & Yılmaz, 2002, s. 4). Bu tanımdan hareketle denetimin unsurları ve özellikleri şöyle sıralanabilir (Kaval, 2008, s. 3) :

Sistematik Bir Süreçtir: Şekil-1.1'de görüldüğü üzere denetim; tek bir işlemden ibaret olmayıp birbirini takip eden sistematik faaliyetler zincirinden meydana gelmektedir. Bu sürecin istenilen sonuçları verebilmesi için iyi tasarlanmış ve düşünülmüş bir denetim planının mevcudiyeti şarttır (Erdoğan M. , 2005, s. 2).



Şekil 1.1 *Denetim Süreci (Erdoğan M. , 2005, s. 3).*

Ekonomik Faaliyetler ve Olayları ilgili Savları Kapsar: Denetlenen birimin ekonomik faaliyetlerine ilişkin hazırlamış olduğu çeşitli beyan ve raporlar, işletme açısından bir sav niteliği taşımaktadır. Denetim yapılmasındaki amaç bu iddiaların güvenilirlik ve doğruluğunun tetkik edilmesidir (Sağlam & Yolcu, 2014, s. 60).

Önceden Belirlenmiş Ölçütlere Göre Yapılır: Denetim esnasında denetlenen birimler önceden belirlenmiş olan amaç, standart ve ölçütler esas alınarak incelenir. Bu ölçütler yasama organlarınca konmuş kurallar olabileceği gibi yönetim organları tarafından oluşturulmuş standartlar da olabilir. Ayrıca bütçe ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri de bu ölçütler arasında sayılabilir (Güredin, 1997, s. 5).

Kanıt Toplamada ve Değerlendirmede Tarafsızlık Esastır: Denetim yapılırken ve denetim sonuçları değerlendirip rapor yazılırken önyargıya mahal vermeden, nesnel (objektif) bir şekilde kanıt toplanması ve yargıda bulunulması gerekir. Şayet bir kanıt, aynı mesleki tecrübeye sahip farklı denetçileri ya da ilgilileri aynı neticeye götürüyorsa o kanıt nesneldir. Bu şartı sağlamıyorsa objektiflikten söz edilemez (Duman, 2008, s. 12, 103).

İlgi Duyanlara Bildirim Söz Konusudur: Denetçi, yapmış olduğu denetim sonucunda görüş ve tespitlerini ilgililere bir rapor ile açıklar. Denetçinin bu raporu; işletmenin finansal durumunu, aynı zamanda işletme yönetimi tarafından sunulan mali tabloların ve faaliyet sonuçlarının genel kabul gören muhasebe ilkelerine uygun olarak güvenilir ve doğru bir şekilde yansıtılıp yansıtılmadığının bilgilerini içerir (Kaya İ. , 1994, s. 19). Bilgi kullanıcıları, yönetim tarafından ibraz edilen ve denetimden geçmiş bu bilgileri karar alma süreçlerinde kullanırlar. Şekil 1.2'de işletme içi ve dışı bilgi kullanıcıları gösterilmiştir.

***Şekil 1.2** İşletme İçi ve İşletme Dışı Bilgi Kullanıcıları (Selimoğlu, Özbirecikli, & Uzay, 2017, s. 5).*

1.1.2 Denetim kavramına benzerlik gösteren kavramlar

Denetim ile ilgili mevzuat ve literatür incelendiğinde bazı kavramların sıklıkla birbiri yerine kullandığı görülmektedir. Murakabe, teftiş, revizyon, soruşturma, kontrol gibi denetim ile ilişkili kavramlar birbirlerinin alternatifi olarak kullanıldığında bir anlam kargaşası doğmaktadır. Bu nedenle bu sözcükleri kısaca açıklamakta ve bu kavramların denetimden farklarını ortaya koymakta fayda vardır:

Murakebe: Arapça kökenli bir kelime olup bakma, gözetme, gözaltında bulundurma anlamı taşımaktadır. Murakabe; eski muhasebe terminolojisinde günümüzde "denetleme" olarak kullandığımız kavramın yerine kullanılmaktaydı (Devellioğlu, 1970, s. 817). Günümüzde çok kullanılmayan bu kavram; revizyon, kontrol ve teftiş terimlerini kapsayan bir kelimedir (Sağlam & Yolcu, 2014, s. 45).

Teftiş: İngilizce'deki "inspection" kelimesinin dilimizdeki karşılığı olan teftiş kelimesi; "gözden geçirmek, incelemek" anlamına gelen Latince "Inspicere" kelimesinden türemiştir. Teftiş; iş ve işlemlerin mevzuata uygun yürütülüp yürütülmediğini gözden geçiren otoriter tarzda bir inceleme faaliyetidir (Gürbüz, 1990, s. 9). Teftişte amaç; olması gereken (mevzuat ve diğer düzenlemeler) ile olanı (gerçekleşmiş işlem ve faaliyetler) karşılaştırmak suretiyle hata ve suiistimalleri ortaya çıkarmaktır (Yurtsever, 2009, s. 143). Bu yönüyle daha çok uygunluk denetimine benzeyen teftiş; denetime göre daha dar kapsamlıdır.

Revizyon: Revizyon teriminin kökü "görmek" anlamına gelen latince "videre" kelimesinden gelmektedir. Bu kökten türeyen "revidere" sözcüğü ise "gözden geçirmek, tekrar bakmak, tekrar incelemek" anlamı taşımaktadır. Günümüzde ise "revizyon" kavramı; kontrol, teftiş ve denetleme için zorunlu bir gözden geçirme faaliyeti olup finansal olaylar ile ilgili incelemeleri kapsamaktadır (Aktuğlu, 1983, s. 4-6).

Soruşturma: Soruşturma, vuku bulmuş bir olayla ilgili olarak şahısların idari ve cezai sorumluluklarının belirlenmesine yönelik gerçekleştirilen bir değerlendirme ve inceleme faaliyetidir (Akpınar, 2011, s. 287). Soruşturma faaliyeti belli bir olaya özgü olarak yürütüldüğünden dolayı denetim gibi periyodik değildir. Ayrıca kapsamı ve amacı verilen soruşturma görevi ile sınırlıdır. Meydana gelen olayla ilgili hata ve suiistimal olup olmadığını inceleyerek sorumlular hakkında yargılamaya esas olacak kanıtların elde edilmesine odaklanır. Bu yönleriyle denetimden ayrılır.

Kontrol: Kontrol kelimesi Latince kökenli olup orijinal belge ile yinelenen belgenin kıyaslanması anlamına gelen "contra-rotulus" kelimesinden türemiştir (Frumusachi, 2017, s. 124). Bir örgütte amaçlara ulaşmak için alınan önlemlere kontrol denir. Denetim, genel olarak faaliyet sonrası periyodik aralıklarla yapılırken; kontrol, denetimin aksine, faaliyetlerin yapıldığı esnada uygulanır. Bu yönüyle kontrol denetim faaliyeti gibi periyodik değil, süreklilik arz eden bir yapıdadır. Ayrıca kontrol, örgüte bağlı olarak ve kurum içerisinde gerçekleşir. Denetim ise ister işletme içinden, isterse dışından gerçekleştirilsin; yapılan işten bağımsız ayrı bir fonksiyon olarak yürütülür (Sağlam & Yolcu, 2014, s. 48).

1.1.3 Denetimin tarihsel gelişimi

1.1.3.1 *Dünyada denetim alanındaki gelişmeler*

Muhasebe ve finansal raporlama faaliyetlerinin tarihi ile denetim mesleğinin ortaya çıkış tarihinin birbirine yakın olduğu tarihçiler tarafından öne sürülen ve günümüzde kabul gören bir yaklaşımdır. Tarihsel süreçte denetime olan talep; ticari ve ticari olmayan organizasyonlarda hatalı ve hileli kayıtların önlenmesi, aktiflerin doğru değerlendirilmesi ile suiistimallerin engellenmesi hususlarında bağımsız bir onay ve kontrol mekanizmasına olan ihtiyaçtan kaynaklanmıştır (Özbek, 2012, s. 5).

Dünyada sanayi devrimi öncesi denetimin gelişimi

Eski Mısır ve Mezopotamya uygarlıkları sayı ile yazı sistemlerini ilk defa kullanan uygarlıklardır. Bu nedenle ilk muhasebe uygulamalarının da bu medeniyetler tarafından uygulandığı araştırmacılar tarafından kabul görmektedir (Kızıl & Kocur, 2017, s. 328). Nitekim, tarihte ilk tespit edilen denetim faaliyetinin, Eski Mısır'da birden fazla kişinin zaman zaman bir araya gelerek tuttukları kayıtları karşılaştırmaları şeklinde gerçekleştirildiği öne sürülmektedir (Türker, Pekdemir, Selvi, & Yılmaz, 2002, s. 1).

Antik Yunan (M.Ö 300) medeniyetinde de dönemine göre muhasebe ve denetim ileri seviyedeydi. Atina şehrinde; vazifeleri halktan vergi toplayan kişilerin hesaplarını denetlemek ve yolsuzluk yapanları, oluşturulan denetim mahkemesine teslim etmek olan görevliler mevcuttu (Reiserv, 2017, s. 198). Yine Antik Roma'da "quaestor" olarak adlandırılan, imparatorluk hazinesini yöneten ve mali kayıtları denetleyen yüksek

dereceli memurlar da bulunmaktaydı. Bu memurlar marifetiyle kamuya ait hesaplar düzenli olarak denetlenir ve senatoya raporlanırdı (Kızıl & Kocur, 2017, s. 334).

Ortaçağ'da artan ticaret hacmi ve sermaye sahiplerinin yapılan ticari faaliyetlerden uzak kalmaları beraberinde mali alanda denetimi ön plana çıkarmıştır (Mil, 2016, s. 17). Bugün hala kullanılan auditor (denetçi) deyiminin kökeni de bu döneme dayanır. Bu terimin ilk kez 1289 yılında İngiltere kralı I. Edward döneminde kullanıldığı yaygın olarak kabul görmektedir. Kral Edward ülkesindeki bütün zanaat sahipleri, hâkimleri, tahsildarları düzenli bir şekilde hesap tutmaya mecbur kılmış ve bu konuda yolsuzluk yapanları "auditor"ların şahitliği üzerine cezalandırmıştır. Bu dönemdeki bir diğer önemli gelişme ise 1581 yılında Venedik'te, ilk defa muhasebe denetçilerinin bir örgüt kurmasıdır (Selimoğlu, Özbirecikli, & Uzay, 2017, s. 2; Reiserv, 2017, s. 200).

Ancak denetimin bir meslek olarak kabul edilmesi ve yaygınlaşması 18. yüzyılın ikinci yarısında İngiltere'de başlayan "Sanayi Devrimi" ile birlikte gerçekleşmiştir (Güçlü, 2005, s. 2).

Dünyada sanayi devrimi sonrası denetimin gelişimi

Denetim, köken olarak eski dönemlere dayanmasına rağmen, modern anlamda gelişimini sanayi devriminden sonra tamamlamıştır. Sanayi devrimi ile başlayan hızlı gelişim süreci, dört aşamadan geçerek günümüze kadar gelmiştir (Bozkurt, 2015, s. 23):

Sanayi devriminden 1900'lü yıllara kadar süren ilk aşamada; ekonomik ve teknolojik gelişmelerin tesiriyle büyük ölçekli işletmeler kurulmaya başlanmış ve sermaye sahipleri işletmelerinin yönetimini profesyonel yöneticilere devretmek zorunda kalmışlardır. Bu ayrımın bir sonucu olarak işletme sahipleri, işletme yöneticileri ile çalışanlarının faaliyetlerini kontrol etmek ve suiistimallere karşı tedbir almak için denetim yaptırmaya başlamışlardır. Bu denetimlerin asıl amacı muhasebe kayıtlarındaki hatalı ve hileli işlemleri ortaya çıkartmak olup, denetimler defterlerdeki kayıtlar ile bunların dayandığı belgelerin incelenmesi şeklinde yürütülmekteydi. Belgelerin tamamını incelemeye yönelik çalışmaların yapıldığı bu dönem, denetim literatüründe "Belge Denetimi Yaklaşımı" olarak geçmektedir (Gürbüz, 1990, s. 2).

1900-1930 yıllarını kapsayan ikinci aşamada ise denetime mali tabloların bir bütün olarak değerlendirildiği "Finansal Tablo Denetimi Anlayışı" hâkim olmuştur. Bu dönemde denetimin temel amacı; işletmelerdeki hata ve hilelerin tek tek tespit edilmesi

yerine belge ve kayıtları karşılaştırarak finansal tablolarda yer alan sayısal bilgilerin doğruluğunu tespit etmek suretiyle mali tablolar hakkında genel bir denetim görüşüne sahip olmak olmuştur. Böylece, günümüz denetim yaklaşımının temelleri atılmıştır (Sağlam & Yolcu, 2014, s. 30).

1930'lu yıllardan itibaren özellikle, örnekleme çalışmalarında önemli gelişmeler olmuştur. Bu dönemde finansal veriler, istatistiki örnekleme yöntemleri uygulanarak incelenmeye başlanmıştır. Ayrıca işletmelerin bünyelerinde iç kontrol yapıları oluşturmaları ve bu yapıların niteliklerinin geliştirilmesi, işletmelerin sunmuş olduğu mali tabloların güvenirliklerinin göstergesi olarak görülmüştür. İşletmelerin iç kontrol sistemlerini inceleyen ve değerlendiren denetçiler, çalışmalarının kapsamını bu değerlendirme sonucuna göre belirlemeye başlamışlardır. Günümüzde de geçerliliğini sürdüren bu yaklaşıma "Sistemlere Dayalı Denetim Yaklaşımı" adı verilmektedir (Bozkurt, 2015, s. 24; Uzay, Tanç , & Erciyes, 2009, s. 129).

Günümüzde ise denetim alanında ve bilgi teknolojilerindeki hızlı gelişmeler sonucu denetçiler, işletmelere muhasebe dışındaki yönetim fonksiyonları konusunda da hizmet vermeye başlamışlardır. Bu dönemde işletmelerin verimliliğin ve etkinliğinin değerlendirildiği faaliyet denetiminin yaygınlaştığı görülmektedir. Gelişen bilgi teknolojileri sayesinde bilgisayar programları kullanılarak analitik incelemeler ile istatistiki yöntemlerin denetim faaliyetlerinde önemli bir yer tutmaya başladığı bu yeni yaklaşıma "Yönetim Denetimi Yaklaşımı" adı verilmektedir (Bozkurt, 2015, s. 24).

1.1.3.2 *Türkiye'de denetim alanındaki gelişmeler*

Cumhuriyet öncesi dönem

Tarihte boy gösteren Türk devletlerindeki denetim anlayışının gelişiminin dünyadaki gelişmelere paralel olduğunu söylemek mümkün değildir. Devlet kavramının kutsal ve ön planda olduğu Türk devletlerinde; devlet muhasebesi ve devlet eliyle denetim gelişirken, özel muhasebe sisteminin fazla gelişmediği görülür (Güçlü, 2005, s. 2). Bugün Türkiye Cumhuriyeti'nin denetim anlayışını yansıtan kurumlar ile kanun ve diğer düzenlemelere bakıldığı zaman, başta Osmanlı İmparatorluğu olmak üzere eski Türk devletlerinin izlerine rastlamak mümkündür. Bu nedenle Türkiye'deki günümüz denetim anlayışını incelemeden önce geçmişteki gelişmelere göz atmak faydalı olacaktır.

Türkiye Cumhuriyeti'nin birikimlerini devraldığı Osmanlı İmparatorluğu'nun mali yönetimi, kendinden önce gelen Türk devletlerinin tecrübelerine dayanarak oluşturulmuş ve zamanın şartlarının gerektirdiği değişiklikler ile yaklaşık altı yüz sene boyunca yürürlükte kalmıştır. Bu devletlerden özellikle Selçuklular, diğer Türk devletlerindeki mali sistemi biraz daha geliştirerek bu mirası Osmanlı İmparatorluğuna devretmişlerdir (Küçük, 2013, s. 242). Konuyla ilgili olarak Selçuklu dönemine bakıldığı zaman, bugünkü Bakanlar Kurulu işlevinde olan Divan-ı Ala'nın en önemli kollarından biri olarak görev yapan *"Divan-ı İşraf*" adı verilen bir denetim örgütü karşımıza çıkmaktadır. Söz konusu örgüt; ülkede gerçekleşen önemli olaylar hakkında bilgi toplayıp merkeze bildirme görevini yüklendiği gibi devletin mali işleriyle ilgili konularda denetimini de üstlenmiştir (Tokan, 2016, s. 1631).

Osmanlı İmparatorluğunda ise mali denetim Tanzimat Dönemine kadar, Selçuklu İmparatorluğundaki denetim modeli esas alınarak oluşturulmuş bir kurum olan Başbâkî Kulluğu vasıtasıyla gerçekleştirilmiştir. Başbâkî Kulluğu, maliye yapılanmasının başı olan defterdarlığa bağlı olarak çalışan bir denetim teşkilatıdır. Geniş yetkilere sahip olan bu teşkilatın başlıca görevleri; maliye memurlarının kayıt, hesap ve işlemlerini denetlemek ile hazineye borcunu ödemeyenleri, yolsuzluk yapanları ve zimmetine para geçirenleri tespit etmektir. Başbâkî Kulluğu'nun on altıncı yüzyılın ortalarından başlayarak Maliye Nezaretinin teşkil edildiği 1838 yılına kadar iki yüz elli yılı aşkın bir süreyle denetim görevini yürüttüğü anlaşılmaktadır. (Tabakoğlu & Taşdirek, 2015, s. 110).

Maliye Nezareti'nin teşkiliyle birlikte oluşturulan maliye müfettişliği, Tanzimat ile beraber uygulanması planlanan mali reformların bir parçası gibi değerlendirilebilir. Ancak denetimin bağımsız bir teşkilat vasıtasıyla yürütülmesi gerektiği ortaya çıkınca maliye müfettişlerinin yetki ve görevleri 1840 senesinde kurulan Meclis-i Muhasebe-i Maliye'ye devredilmiştir. Müteakiben 1840-1862 yılları arasında denetim faaliyetlerini yürütmek amacıyla Zimenat Komisyonu, Meclis-i Maliye, Islahat-ı Maliye Komisyonu, Meclis-i Ali-i Hazain gibi çeşitli komisyon ve meclisler teşkil edilse de kurulan bu idareler devletin gelir ve giderlerinin denetimi için yeterli olamamıştır (Tabakoğlu & Taşdirek, 2015, s. 95-98). Bu durum Maliye Nezaretini daha etraflı bir çalışmaya sevk etmiş ve 29 Mayıs 1862 yılında Divan-ı Muhasebat adıyla müstakil bir denetim teşkilatı kurulmuştur. Bu teşkilatın temel görevi; Osmanlı bütçesinden ödenek alarak harcama

yapan idareler ile elde ettiği gelirlerle hazineye kaynak yaratan idarelerin denetlenmesidir. Ayrıca yargılama yetkisine de sahip olan Divan-ı Muhasebat, 1876 tarihinde kabul edilen Kanun-i Esasi ile birlikte anayasa temelli bir teşkilat haline gelmiştir (Çalışkan R. , 2015, s. 71, 72). Divan-ı Muhasebat'ın temelini oluşturduğu denetim anlayışı; çağın gerekliliklerine uygun olarak çeşitli değişikliklerle günümüze kadar gelmiştir. Hâlihazırda; bu görevi TBMM adına T.C. Sayıştay Başkanlığı yürütmektir.

Cumhuriyet döneminde denetim

Cumhuriyetin ilk yıllarında ekonomik koşulların yetersiz olması beraberinde devletçi bir anlayışı beraberinde getirmiştir. Bu da gelişimi büyük ölçüde özel sektörün gücüne bağlı olan bağımsız denetimi olumsuz yönde etkilemiştir. Bu yıllarda denetim daha çok devlet eliyle yürütülmüş ve vergi denetimine yönelik olarak yapılandırılmıştır. Özellikle 1926-1930 yılları arasında, bu konuda bazı önemli yasal düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler 1926 yılında kabul edilen "Kazanç Vergisi Yasası" , 1927 tarihli "Muamele Vergisi Yasası" ve 1930 tarihli "İstihlak (Tüketim) Vergi ve Resimleri Yasası"dır. Bu kanunlar ile devletin koymuş olduğu vergiler, ilgililerinden beyan usulü yöntemiyle alınmaya başlanmıştır. Bunun sonucunda mali defter ve beyannamelerin denetimine ihtiyaç duyulmuştur. Bu ihtiyacı karşılamak üzere 1936 yılında teşkil edilen Varidat (Gelirler) Kontrolörlüğü ve 1945 tarihinde kurulan Hesap Uzmanları Kurulu; Cumhuriyet'in ilk merkezi denetim teşkilatı oluşturma çabası olarak değerlendirilmektedir (Köroğlu, 2015, s. 35,36).

Vergiyle ilgili kanunların yürürlüğe girmesiyle ve iktisadi devlet teşekküllerinin teşkil edilmesiyle birlikte; vergi denetimi ile vergi ağırlıklı muhasebe uygulamalarının daha da ağırlık kazanması sonucunda muhasebe mesleğinin büyük şehirlerde gelişim göstermeye başladığı görülmektedir. Bunun üzerine bir örgütlenme ihtiyacı doğmuş ve akademisyen, muhasebeci ve devlet denetleme organlarının üst düzey yöneticilerinden teşkil edilen bir grup tarafından 1942 yılında bugünkü adı Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği olan bir dernek kurulmuştur (Güvemli , Aytulun, & Şişman, 2013, s. 20).

1950'li yıllara gelindiğinde ise kamu denetimine ilave olarak, finans piyasasında faaliyet gösteren banka ve diğer iktisadi kuruluşların artan talepleri üzerine bağımsız denetim mesleğinin de gelişme göstermeye başladığı görülmektedir. 1960'lı yıllarda

başlayan ve 1970'li yıllarda artan yabancı sermayeli işletmelerin sağladıkları dış finansmana karşılık olarak bağımsız denetim talep etmeleri; bu denetime olan ihtiyacı arttırmıştır (Köroğlu, 2015, s. 37). Bağımsız denetim mesleğinin yasal olarak teşkili çalışmaları 1930'lı yıllara dayanmakla beraber, ilk yasal düzenlemeler 1987 yılında önce bankalar, müteakiben de sermaye piyasası için yapılmıştır. Halka açık şirketlerin bağımsız denetime tabi tutulma zorunluluğu ise 1989 yılında başlamıştır. Ayrıca 1989 senesinde yayımlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu ile bağımsız denetçilerin SMMM veya YMM unvanına sahip olmaları şartı aranmıştır (Selimoğlu, Özbirecikli, & Uzay, 2017, s. 21).

Türkiye'de bağımsız denetim alanında yapılan kanuni düzenlemeler bunlarla sınırlı değildir. Sermaye Piyasası Kanunu, Bankalar Kanunu ve 3568 sayılı Kanun dışında; Enerji Piyasası Kanunu, Sigortacılık Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu'nda da bağımsız denetime ilişkin çeşitli düzenlemeler mevcuttur. Adı geçen kanunlarda dünyadaki gelişmelere paralel olarak zaman zaman bazı değişikliklere gidilmiştir. Bağımsız denetim ile ilgili köklü değişikliklerin yapıldığı kanunlardan birisi de 2011 tarihinde kabul edilen 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunudur. Söz konusu yasa ile birlikte bağımsız denetimin daha etkin ve verimli olması için çeşitli düzenlemeler yapılmıştır (Aydoğan, 2016, s. 780).

Ayrıca kamu gözetimi alanında uluslararası gelişmelerin gereği olarak yeni Türk Ticaret Kanunu uyarınca öngörülen bağımsız denetim alanını düzenlemek üzere 660 sayılı Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile 2 Kasım 2011 tarihinde Kamu Gözetimi Kurumu kurulmuştur. Bu kurum hâlihazırda uluslararası standartlarla uyumlu Türk Muhasebe Standartlarını yayımlamak suretiyle bağımsız denetimle ilgili standartları belirlemekte ve bağımsız denetimde uygulama birliğini sağlamaktadır. Kurum aynı zamanda bağımsız denetçi ve denetim kuruluşlarını yetkilendirmekte ve bunların faaliyetlerini denetlemektedir (Sağlam & Yolcu, 2014, s. 35).

1.1.4 Denetim türleri

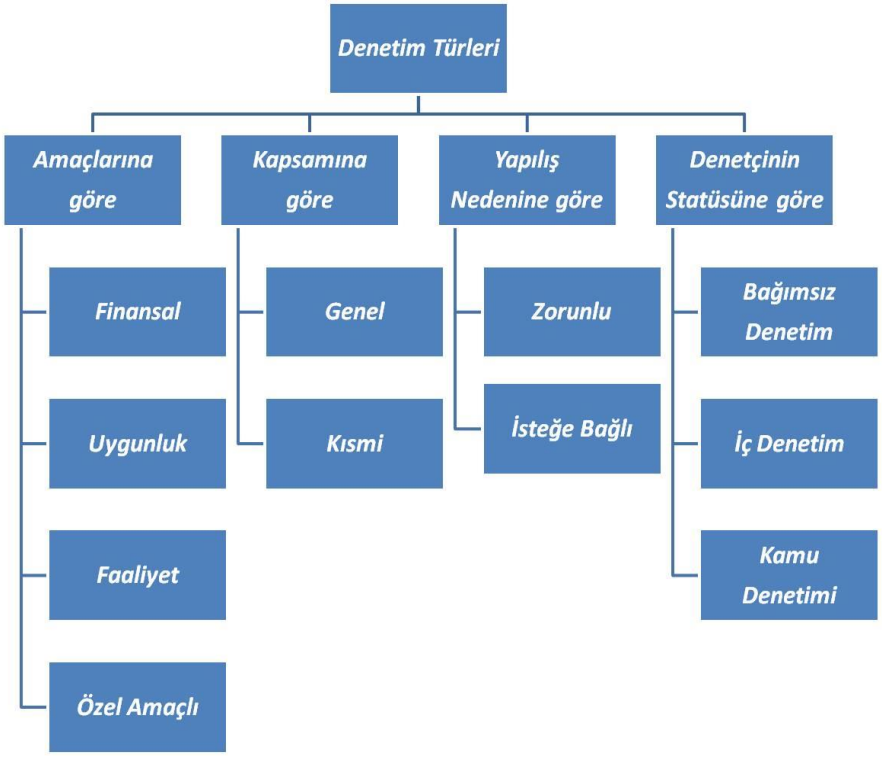
Denetim kavramı pek çok şekilde sınıflandırılabilir. Ancak Şekil 1.3'te gösterildiği üzere, yaygın olarak dört ana başlıkta kategorize edilmektedir.

1.1.4.1 *Amaçlarına göre denetim türleri*

Finansal denetim (Mali tablolar denetimi)

Finansal denetim esas olarak bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu ve özkaynaklarda değişim tablosu gibi mali tabloların kanuni düzenlemelere ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının denetlenmesidir (Güçlü, 2005, s. 4).

Finansal denetimin amacı, varsa tablolardaki yanlış beyanı ortaya çıkarmak ve işletmenin sunmuş olduğu mali tablolara güvenirlik kazandırmaktır (Bozkurt, 2015, s. 34).



Şekil 1.3 *Denetim Türleri*

Uygunluk denetimi:

Uygunluk denetimi; bir işletmenin finansal faaliyet ve işlemlerinin; işletme yönetimi, kanun koyucu ya da diğer yetkililerce belirlenmiş kanun, yöntem ve kurallara uygun olup olmadığını tespit etmek maksadıyla incelenmesidir. (Duman, 2008, s. 14)

Uygunluk denetimi kapsamı dar olsa da uygulama sıklığı bakımından en fazla

uygulanan denetim türüdür. Hem işletme içi, hem de dışındaki denetçiler tarafından yapılır. Banka müfettişlerinin, işletmenin tabi olduğu mevzuata aykırılık olup olmadığı hususunda yaptıkları denetimler bu türe örnek olarak gösterilebilir. (Kaval, 2008, s. 11)

Faaliyet denetimi:

Faaliyet denetimi; işletme tarafından yürütülen örgütsel faaliyetlerin etkinliği ile verimliliğine ilişkin sonuçlarını saptamak üzere yapılan denetimdir. Bu denetimde amaç, bir performans denetimi gerçekleştirmek suretiyle, geliştirilmesi ve/veya düzeltilmesi gereken alanları belirlemek ve öneriler geliştirmektir (Erdoğan M. , 2005, s. 5).

Faaliyet denetimi; finansal denetim ve uygunluk denetiminden daha kapsamlı ve zordur. Çünkü diğer denetim türlerinde denetçinin inceleme yaparken kıyaslayabileceği düzenlemeler, ölçütler ve kurallar mevcuttur. Ancak, faaliyet denetiminde diğer denetim türlerinde olduğu gibi nesnel ve kesin kurallar bulunmamaktadır. Bu da denetçinin tarafsız ve objektif hareket etmesini zorlaştırmaktadır (Özer, 1997, s. 78).

Özel amaçlı denetim

İşletme ile ilgili olarak belirli bir konuda karar verme ihtiyacı olan bilgi kullanıcılarının karar verme sürecini kolaylaştırmak maksadıyla, istenilen duruma yönelik yapılan denetim faaliyetidir. Vergi denetimleri, mahkemeler tarafından yapılan denetimler, satın alma veya devir öncesi yapılan denetimler bu türe örnek olarak gösterilebilir (Durmuş & Taş, 2008, s. 15).

1.1.4.2 *Kapsamına göre denetim türleri*

Genel denetim:

Denetimin, işletmenin tüm işlem ve faaliyetlerini kapsaması durumunda geçerli olan denetim türüdür (Durmuş & Taş, 2008, s. 15).

Bu denetim türünde işletmenin finansal durumu ve muhasebe kayıtlarının gerçeği yansıtıp yansıtılmadığı bütünüyle incelenir. Bilanço ve gelir tabloları, bir işletmenin genel durumunun özeti olduğundan dolayı mali tabloların denetimi bir bakıma genel denetim olarak değerlendirilebilir (Gürbüz, 1990, s. 14).

Kısmi denetim:

Belirli bir alanda sınırlandırılan ve sadece ilgili konuda bir görüş vermeyi amaçlayan denetim şeklidir. Kısmi denetimde, denetim faaliyeti sadece tanımlanan işlerle sınırlıdır. Kasa, stoklar, alacaklar vb. hesapların münferit incelenmesi veya yolsuzluk ile ilgili yapılan bir inceleme bu türe örnek verilebilir (Gürbüz, 1990, s. 14).

1.1.4.3 *Yapılış nedenine göre denetim türleri*

Zorunlu denetim:

Yasal düzenlemeler uyarınca; düzenli olarak her sene veya kanunda belirlenmiş olaylara ilişkin olarak yapılması zorunlu olan denetimdir (Özer, 1997, s. 92). Örneğin ülkemizde faaliyet gösteren halka açık şirketler, bankalar, sigorta şirketleri, aracı kuruluşlar, enerji piyasasında faaliyet gösteren işletmeler zorunlu olarak bağımsız denetim yaptırmakla yükümlüdürler (Selimoğlu, Özbirecikli, & Uzay, 2017, s. 13).

İsteğe bağlı denetim:

Yasal bir yükümlülük bulunmadan kurum ve işletmelerin kendi kararları doğrultusunda yaptırdıkları denetimdir. Bu denetim türüne yönelik örneklere daha çok mensuplarına hesap verme sorumluluğu taşıyan dernek, vakıf vb. kuruluşlar ile halka açılmayı planlayan şirketlerde rastlanılmaktadır (Selimoğlu, Özbirecikli, & Uzay, 2017, s. 14).

1.1.4.4 *Denetçinin statüsüne göre denetim türleri*

Bağımsız denetim (Dış denetim)

Bağımsız denetim ya da dış denetim; bir işletmenin ekonomik faaliyetleri neticesinde hazırlanan mali tablo ve diğer mali bilgilerin önceden belirlenen kriterlere uygunluğu ve doğruluğunun makul güvence sağlayacak uygun ve yeterli bağımsız denetim kanıtları ile bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm denetim tekniklerinin uygulanarak; defter, kayıt ve diğer belgeler vasıtasıyla değerlendirilmesi ve sonuçlarının bir rapora bağlanmasıdır (Selimoğlu S. K., 2014, s. 5). Bu denetim işletmenin kendi personeli haricinde, işletme ile herhangi bir organik bağı bulunmayan kişi/kurumlar tarafından yapılır. Bağımsız denetimde genel olarak şirketlerin kamuya

açıklayacağı ve/veya SPK tarafından istenen mali tabloların; genel kabul görmüş muhasebe standartlarına ve yasal düzenlemelere uygun olarak gerçekçi bir şekilde yansıtılıp yansıtılmadığı defter, belge ve tutulan kayıtlar üzerinden incelenir. Bu inceleme sonucunda denetçi, tespit edilen hususları ve görüşünü bir rapor haline getirir (Durmuş & Taş, 2008, s. 10). Ayrıca 660 Sayılı KHK uyarınca KGK tarafından belirlenen denetim standartlarına uygun olarak Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar da bağımsız denetime tabidir.

***İç denetim*:**

İç Denetçiler Enstitüsü'nün yaptığı tanım uyarınca *"iç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir"* (IIA, 2008, s. 7).

İç denetimin amacı genel olarak, işletme yöneticilerinin görev ve sorumluluklarını etkin ve verimli bir şekilde yerine getirmelerine yardımcı olmaktır (Güredin, 1997, s. 10). İç denetimin bağımsız denetimden temel farkı şöyle açıklanabilir: İç denetim birimleri çalışmalarını yönetimin bakış açısı ve yaklaşımıyla yapar, elde ettikleri bulgu, tespit ve önerileri üst yönetime raporlar. Bağımsız denetim ise raporlamasını öncelikle dış bilgi kullanıcıları için yapar ve iç denetim birimlerine göre daha bağımsız hareket eder (Lenhart & Defliese, 1957, s. 62, 63).

Kamu denetimi:

Kamu kuruluşlarına bağlı olarak görev yapan denetim elemanları tarafından kamu yararının korunması ve düzeninin sağlanması maksadıyla yapılan denetimler bu grupta sınıflandırılır. Vergi denetimi, iş güvenliği denetimi gibi bakanlık müfettişlerince yapılan denetimler bu kategoriye girmektedir (Gürbüz, 1990, s. 17).

1.2 İç Denetim ile ilgili Kavramsal Çerçeve

İç denetim kavramı ilk ortaya çıktığında; bu kavram bağımsız denetimin alt bir unsuru olarak görülmekte ve sadece finansal hususların incelenmesini içermekteydi. Ancak iç denetim zamanla, muhasebe odaklı bir beceri olmaktan yönetim ve paydaş odaklı bir meslek olmaya doğru gelişim göstermiştir. İlk dönemlerde finansal konuların doğruluğunun onaylanması mesleğin öncelikli konusu iken günümüzde iç denetim çok

daha geniş bir bakış açısına sahip olan ayrı bir disiplin olarak yapılanmıştır. Çağdaş iç denetim; kamu sektörü ve özel sektörde kontrollerin, performansın, risklerin ve kurumsal yönetim konularının incelenmesi ve değerlendirilmesini kapsayan çeşitli hizmetler sunmaktadır. Finansal hususlar ise günümüzde iç denetimin ilgi alanının sadece bir yönünü temsil etmektedir (IIA, 2016, s. 5). Modern iç denetim ise kurumun yürüttüğü hem finansal, hem de finansal olmayan süreçleri kapsayan; katma değerli hizmetler aracılığı ile kuruma güvence ve danışmanlık hizmeti sunan nesnel ve tarafsız bir yönetim fonksiyonudur.

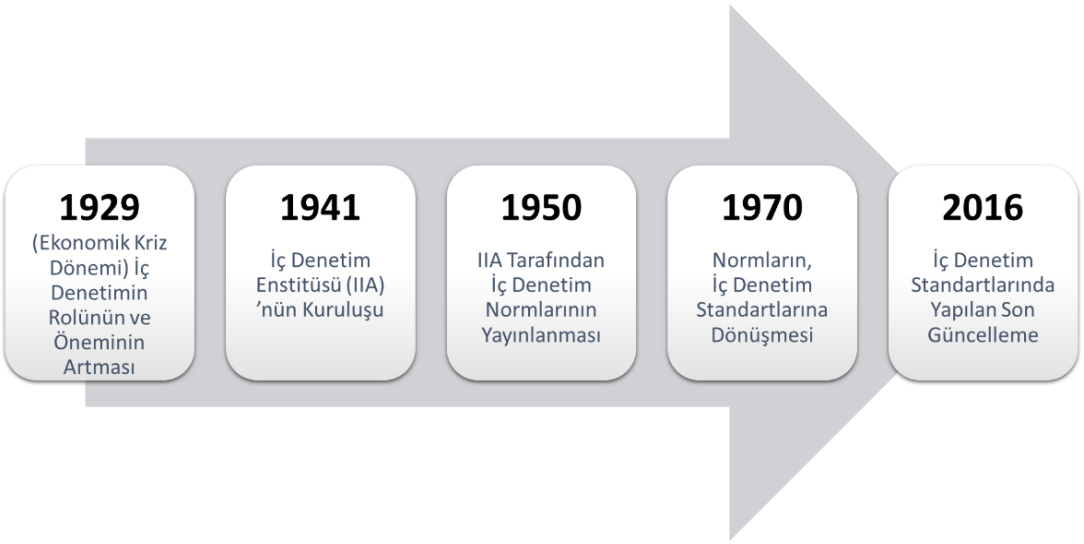
1.2.1 İç denetim kavramı

İç denetimin tarihsel süreç içerisinde gelişimi ile mali raporlama ve muhasebe faaliyetlerinin tarihinin birbirlerine yakın olduğu tarihçiler arasında öne sürülen ve genel olarak kabul gören bir yaklaşımdır. Uygarlık tarihinde iç denetime olan talep; çeşitli örgütlerde hatalı işlemlerin azaltılması, işletme varlıklarının doğru değerlendirilmesi, suiistimallerin azaltılması hususlarında icradan bağımsız bir kontrol mekanizmasına olan gereksinimden kaynaklanmıştır. (Özbek, 2012, s. 5).

İç denetimin kökenlerinin çok eski dönemlere dayandığı ve ilk olarak on üçüncü yüzyılda İtalya'nın Milano, Venedik, Bologna, Floransa gibi büyük ticaret merkezlerinde görüldüğünden söz edilmekte beraber modern anlamdaki iç denetim fonksiyonunun temellerine 1900'lu yıllarda rastlanılmaktadır (Yılancı, 2006, s. 8; Swinkels, 2012, s. 27,28). Bu yıllarda, ilk iç denetçiler; ABD'de demiryolu şirketleri tarafından görevlendirilmiştir. Bu dönemde demiryolu şirketlerinin iç denetçileri, çoğunluğu elle yapılan muhasebe kayıtlarını bilet acentelerini ziyaret ederek kontrol ediyorlardı. Bu kontrollerin asıl amacı kayıtların uygun bir şekilde muhasebeleştirildiğini belirlemek ve suiistimalleri önlemekti (Pickett, 2010, s. 8).

1929 yılında dünyada yaşanan ekonomik buhran sonrası gelişmeler, iç denetimin rolünü ve gerekliliğini sürekli arttırmış bu da beraberinde iç denetim uygulamalarının örgütlenmesi ve standartlaştırılması ihtiyacını da beraberinde getirmiştir. Çağdaş iç denetimin kuruluşu, büyümesi ve evrimi, 1941 yılında Amerika'da kurulan bir örgüt olan İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA) tarihi ile iç içe geçmiştir. İç Denetçiler Enstitüsü'nün kurulması ile birlikte iç denetim mesleği kurumsal bir kimlik kazanmıştır (Ramamoorti, 2003, s. 2).

IIA, 1950 yılından itibaren, dış denetimden farklı olarak kendi iç denetim normlarını yayınlamaya başlamıştır. Bu normlar, zamanla geliştirilerek 1970 yılından itibaren iç denetim standartları haline getirilmiştir. Söz konusu standartlar, 2016 yılında IIA tarafından yapılan bazı değişiklikler ile günümüzdeki halini almıştır. Modern iç denetimin gelişimi Şekil 1.4'te özetlenmiştir. (Fülop & Szekely, 2017, s. 443)



Şekil 1.4 *Modern İç Denetimin Gelişimi (Fülop & Szekely, 2017, s. 443)*

1.2.2 İç denetimin tanımı

Modern iç denetime yön veren IIA tarafından geçmişten günümüze kadar olan süreçteki iç denetim tanımları ele alındığında, 1947 yılında yapılan *"yönetime hizmet amacıyla muhasebe, finans ve diğer kurum faaliyetlerinin gözden geçirilmesinin organizasyon içinde bağımsız olarak değerlendirilmesi fonksiyonu"* tanımlaması iç denetime dair yapılan ilk resmi tanımlamadır (Pehlivanlı, 2010, s. 7).

1957 yılında güncellenen tanıma göre iç denetim, *"bir kuruluş içindeki muhasebe, finansal ve diğer faaliyetlerin yönetimine hizmet amacıyla temel olarak gözden geçirilmesine yönelik bağımsız bir değerlendirme faaliyetidir. Diğer kontrollerin etkinliğini ölçerek ve değerlendirerek çalışan bir yönetimsel kontroldür."* şeklinde tanımlanmıştır. (Miller, 1957, s. 7) Bu tanımdaki "yönetime hizmet" ifadesi 1990 yılında "organizasyona hizmet" olarak genişletilmiştir. 2000'li yıllara gelindiğinde ise bu dönemde yaşanan muhasebe skandalları iç denetimin kapsamına kurumsal risklerin

alınması gerekliliği yanında; mali sonuçlara dair sorumluluğun yönetimde olması gerçeğini de ortaya çıkarmıştır (Pehlivanlı, 2010, s. 8).

IIA tarafından söz konusu gereklilikler göz önüne alınarak 2003 yılında iç denetim; *" 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."* şeklinde tanımlanmıştır. Söz konusu tanım hâlihazırda güncelliğini korumaktadır (TİDE, 2008, s. 7; TİDE, 2018).

1.2.3 İç denetimin amaç ve kapsamı

İç denetim, bir örgütte veya organizasyonda yürütülen faaliyetlerin yönetimden farklı ve tarafsız bir gözle değerlendirilmesi olarak özetlenebilir. Bu değerlendirmenin temel amacı ise kurumda tasarlanmış olan iç kontrollerin varlığı ve etkinliği hususlarının ortaya konmasıdır. İç kontrol ve risk yönetimi yaklaşımı ile şekillenen iç denetim fonksiyonu geleceğe dönük olarak yürütülür. İnsan kaynaklı hatalardan ziyade sistemler ve süreçlerdeki hatalara odaklanılan iç denetimde asıl amaç; kurumun risklerini doğru yönetebilmesi için makul güvencesinin sağlanması hususudur. (Kaya B. , 2015, s. 78)

İç denetimin kapsamıyla ilgili olarak tarihsel süreç incelendiğinde başlangıçta yönetime hizmet sunmak amacıyla teşkil edilen bir birim olarak algılanırken, günümüzde bu algı değişmiştir. Hâlihazırda iç denetim birimleri kuruma değer katacak şekilde, iç kontrol, yönetim ve risk yönetimi süreçlerinin değerlendirilmesini ve iyileştirilmesini içeren tarafsız ve bağımsız güvence ile danışmanlık hizmetleri olarak kapsamı oldukça genişletilmiştir (Yılmaz, 2014, s. 236). Günümüzde iç denetim, kurumun amaçlarına ulaşmasında yönetimin en önemli yardımcılarından birisi haline gelmiş bir değerleme fonksiyonu konumundadır. (Yurtsever, 2014, s. 136)

Özetle bir değerleme ve yönetim fonksiyonu olan iç denetim (Bayrı & Ersoy, 2010, s. 127);

- Operasyonların verimliliği ve etkinliği,
- Finansal ve finansal olmayan bilgilerin doğruluğu, tamlığı ve güvenirliği,
- Faaliyetlerin kanun, sözleşme ve diğer düzenlemelere uyumu,
- Varlıkların korunması,

- Etkili risk yönetiminin sağlanması,
- Yönetsel hedeflere ulaşılması,

amacıyla; kurumun yürüttüğü mali ve mali olmayan tüm faaliyetleri kapsayacak şekilde değerlendirme, güvence verme ve raporlama yaparak kuruma artı değer katma hedefi taşımaktadır.

1.2.4 İç denetimi ortaya çıkaran faktörler

Kurumlarda yürütülen faaliyetlere ilişkin olarak iç ve dış paydaşların bilgi alma ihtiyacı iç denetim ortaya çıkmasında önemli bir etken olmuştur. İç denetime ihtiyaç duyulma nedenleri zaman içerisinde değişmekle ve farklılaşmakla beraber temel nedenler şu şekilde açıklanabilir (Pehlivanlı, 2010, s. 17):

- Sorumluluk ve Hesap Verme: İşletmelerin her geçen gün büyümesi nedeniyle çoğunlukla yöneticiler yetki ve sorumluluklarının bir bölümünü astlarına devrederler. Bununla birlikte yetki devri yapılan personel ile diğer çalışanların görevlerini etkili ve verimli olarak yapıp yapmadığı ve hedeflere ulaşma derecesinin gözetimi, yönetim kademesinin temel sorumluluklarından bir tanesidir. İç denetçiler; yönetim kademesinin gözetim sorumluluğu kapsamında ve onlar adına; işletmede yürütülen faaliyetler ile hedeflere ulaşma derecesini bağımsız ve nesnel olarak değerlendirerek yönetimin hesap verme sürecine katkı sağlarlar (Aslan S. , 2003, s. 8,9).

- Vekalet Teorisi: İşletme yöneticileri ile sahipleri arasındaki süregelen ilişki genel olarak bir vekalet sözleşmesine benzetilmektedir. Bu çerçevede vekâleten görev yapan bir yöneticinin bahse konu ilişkiden doğan yükümlülüklerini yerine getirmesi esnasında meydana gelebilecek hatalı ve hileli işlemler hususunda işletme sahibine makul güvence verebilecek en önemli kontrollerden biri de iç denetim faaliyetidir. İç denetçiler, mali ve mali nitelik taşımaya işlem ve faaliyetleri esas alan denetimler ile yöneticiler ve işletme sahipleri arasındaki potansiyel çıkar çatışmalarını önlemeye yardımcı olmaktadırlar (Gönen & Çelik, 2005).

- Yönetime Danışmanlık ve Yardım: Danışmanlık; iç denetçilerin idari bir sorumluluk almadan, kurum ve organizasyonların amaç ile hedefleriyle uyumlu iş ve işlemleri gerçekleştirebilmeleri maksadıyla kolaylaştırıcı, eğitici ve iyileştirici önerilerde bulunduğu faaliyetlerdir (Barış, 2019, s. 31). Günümüzde kurumların ve organizasyonların iç denetim birimlerinden beklentileri güvence faaliyetleriyle sınırlı

değildir. Yöneticiler zaman zaman karar alma süreçlerinde; iç kontrol, yönetişim ve risk yönetimi konusunda uzman olan iç denetim birimlerinin danışmanlığına ihtiyaç duyabilmektedir. Çağdaş bir iç denetçi yönetime değer katacak nitelikte donanıma sahiptir ve işletmede hata ve hileleri ortaya çıkarmanın yanında gelecekte benzer problemlerle karşılaşılmaması için yöneticilere eğitim ve danışmanlık hizmeti de verebilmektedir (Kurnaz & Çetinoğlu, 2010, s. 28).

- Hatalı ve Hileli İşlemlere Karşı Korunma İhtiyacı: İşletmelerde yaşanmakta olan hatalı ve hileli işlemler sonucunda bu işletmeler maddi ve manevi açıdan çeşitli kayıplara uğramaktadır. Hatalı ve hileli işlemlerin meydana gelmesinin en önemli nedeni ise kurumlardaki zayıf iç kontrol yapısıdır. Bu durumun önlemesinde ve kurumun iç kontrol sisteminin kurulmasında, değerlendirilmesinde ve geliştirilmesinde işletmelerin en büyük yardımcısı iç denetim birimleridir.

Ayrıca son zamanlarda, özellikle halka açık şirketlerde, küçük pay sahiplerini olumsuz etkileyen en büyük problemin hileli eylem ve/veya işlemler olduğu değerlendirilmektedir. İşletme dışından kişilerin yapacakları denetim ve incelemelerle bu tür usulsüz işlem ve eylemlerin tespit edilmesi hem zor, hem de maliyetli olabilmektedir. Bu nedenle iç denetim; işletmenin çalışanları, yöneticileri ve hatta yönetim kurulu üyeleri tarafından yapılabilecek suiistimallerin belirlenmesi ve ortaya çıkarılması konusunda ihtiyaç duyulan bir fonksiyon haline gelmiştir (Uyar, 2009, s. 59).

- Tasarruf İhtiyacı: Günümüzün yoğun rekabet ortamında kurumlar varlıklarımı sürdürebilmek için her alanda maliyetlerini minimize etmeye ihtiyaç duymaktadırlar. İç denetim birimleri ise yürüttükleri güvence ve danışmanlık faaliyetleri kapsamında kurumda tasarruf sağlanabilecek alanların belirlenmesinde yönetime yardımcı olmaktadırlar (Pehlivanlı, 2010, s. 18).

Özellikle etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasında fayda maliyet analizi oldukça önemli bir yere sahiptir. İç denetçiler yürütülen faaliyetlerde kullanılan kontrollerin maliyet ve fayda karşılaştırmasını yaparak en düşük maliyetle en yüksek verimliliğin elde edilmesi konusunda da yöneticilere uygun yöntemler önererek danışmanlık yaparlar (Türedi, 2011a, s. 38).

1.2.5 İç denetimin temel unsurları

İç denetim tanımını tekrar ele alacak olursak *" 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."* (TİDE, 2018)

Bu tanımdan yola çıkılarak iç denetimin ana unsurları şöyle sıralanabilir (Uzun, 2014, s. 61-63):

- İç Denetim Kuruma Değer Katan Bir Faaliyettir: İç denetim, kurum çalışanlarının hatalarının bulunması ve sorumluların yaptırıma uğramasına odaklanan bir faaliyet değildir. İç denetimin odak noktası, kurum faaliyetlerin sürekli geliştirilmesi ve bu yönde yapıcı önerilerde bulunularak kuruma değer katılmasıdır. (Demirbaş & Çetinkaya, 2018, s. 149). İç denetim, özellikle bu yönüyle geleneksel teftiş anlayışından ayrılmaktadır.

Değer katma işlevi, iç denetimin kuruma ve onun paydaşlarına uygun ve tarafsız güvence sağlandığında gerçekleşir. Ayrıca iç denetim faaliyeti; kurumun iç kontrol, risk yönetimi ve yönetişim süreçlerinin etkinliğine katkıda bulunarak kuruma değer katmış işlevi yerine getirmiş olur (TİDE, 2016, s. 24).

- İç Denetim Bağımsız ve Nesnel (Objektif) Bir Faaliyettir: Uluslararası İç Denetim Standartlarında (1100-Bağımsızlık ve Objektiflik) belirtildiği üzere*; "İç denetim faaliyeti bağımsız olmak zorundadır ve iç denetçiler görevlerini yaparken objektif davranmak zorundadır"* (TİDE, 2016, s. 4). Bu standart yorumlandığında "Bağımsızlık" denetçinin, iç denetim faaliyetini icra ederken sorumluluklarını tarafsız olarak yerine getirebilecek şartlara sahip olmasıdır. Bu maksatla iç denetçi doğrudan üst yöneticiye veya yönetim kuruluna fonksiyonel olarak doğrudan bağlı olacak şekilde görev yapmaktadır.

Fonksiyonel bağımsızlık, iç denetçinin herhangi bir yönetim sorumluluğu üstlenmemesi anlamına gelmektedir. Bu standart uyarınca iç denetçi, denetlediği faaliyetten bağımsızdır. Bu da iç denetçiye, kurumun kontrol ve yönetim sistemlerine dair nesnel görüş oluşturma ve denetime tabi süreçlerin etkin olarak değerlendirilmesine

olanak sağlar. Bu nedenle iç denetçiler, yönetim sorumluluğuna giren konularda herhangi bir faaliyet yürütemezler. Örneğin bir iç denetçi, risk yönetimi konusunda karar alıcı pozisyonunda görev yapamaz (Yurdakul, 2014, s. 545).

"Nesnellik" ise iç denetçinin güvence faaliyetlerini yürütürken elde ettiği somut kanıtlar ve kendi mesleki yargısı doğrultusunda; tarafsız ve önyargısız hareket etmesine ilişkin bir kavramdır. Eğer aynı verilerle, aynı tecrübeye sahip diğer denetçiler de aynı sonuçlara ulaşıyorlarsa denetçinin yaklaşımı nesneldir denilebilir.

İç denetimin kuruma değer katabilmesi için iç denetim faaliyetinin bağımsızlığının ve iç denetçilerin de nesnelliğinin sağlanması şarttır. (Uzun, 2014, s. 62)

- **İç Denetim Güvence ve Danışmanlık Faaliyetidir**: Güvence sağlama fonksiyonu iç denetimin en klasik unsurlarından biri olup idarenin risk yönetimi, iç kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerine ilişkin bağımsız bir değerlendirme sağlamak maksadıyla bulguların nesnel olarak incelenmesi esasına dayanmaktadır. (Bayrı & Ersoy, 2010, s. 140).

Güvence görevlerinin kapsam ve niteliği iç denetçiler tarafından belirlenir. Güvence fonksiyonunun; genel olarak üç tarafı vardır (IIA, 2018):

- Süreç sahibi (Bir kurum, fonksiyon, faaliyet, sistem, süreç veya bir başka unsurun doğrudan içinde olan şahıs veya grup),
- İç denetçi (Değerlendirmeyi gerçekleştiren kişi veya grup),
- Kullanıcı (Değerlendirmeden faydalanan şahıs veya grup).

Danışmanlık faaliyetleri ise; kurumun belirlemiş olduğu hedefleri gerçekleştirmeye ilişkin yürüttüğü faaliyetler ile süreçlerin düzenli ve sistematik bir şekilde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik tavsiyelerde bulunulmasına dayanan bir destek fonksiyonudur (Tok, 2010, s. 37).

Danışmanlık faaliyetleri idari bir sorumluluk üstlenmeksizin kurumun faaliyetlerine değer katmak, geliştirmek, kolaylaştırmak amaçlarıyla gerçekleştirilir. Eğitim, değerlendirme, analiz, mevzuat değişikliği, kontrol öz değerlendirme, proje görevleri, süreç tasarımı gibi idari faaliyetleri kapsar (İDKK, 2013a, s. 79). Danışmanlık desteği, talep üzerine yöneticilere veya önceki denetimin sonuçlarına göre denetlenen birime verilir. Hangi konularda, ne şartlarda ve ne şekilde danışmanlık yapılabileceği hususunda açık kriterler mutlaka belirlenmelidir (Pickett & Pickett, 2005, s. 293).

- İç Denetim; Risk Yönetimi, Kontrol ve Kurumsal Yönetim Süreçlerinin Etkinliğini Değerlendiren ve Geliştiren Bir Faaliyettir:

Geleneksel denetim anlayışından farklı olarak iç denetim; uluslararası standartlara sahip, riskli alanlara odaklanan, tespit ettiği bulgularla ilgili önerilerde bulunarak ve gerektiğinde denetimin yanında rehberlik (danışmanlık) yaparak yönetsel süreçlerle ilgili idarenin gelecek planlamalarına yön veren çağdaş bir denetim yaklaşımıdır (Barış & Baskan, 2020, s. 123).

Çağdaş iç denetim yaklaşımı; risk yönetimi, iç kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin ve bu süreçlerin eklemlendiği iş süreçleri ile yönetsel yapıların geliştirilmesi ve iyileştirilmesi esasına dayanmaktadır. Bu kapsamda günümüzde iç denetimin; iç kontrol ile risk yönetim sistemlerine yönelik danışmanlık ve güvence hizmetleri ön plana çıkmaktadır (Kaya B. , 2014, s. 292).

Risk yönetimi, kurumların faaliyetleri esnasında meydana gelebilecek risklerin daha önceden dikkatli bir biçimde ve ayrıntıları ile tanımlanıp değerlendirilmesi ve bu risklerin etkisini azaltabilecek veya tamamen ortadan kaldıracak tedbirlerin alınması olarak tanımlanabilir (Alptürk, 2008, s. 236). Kurumların karşı karşıya kaldıkları tüm riskleri tanımlamaları ve bu riskleri kabul edilebilir bir düzeyde yönetmeleri gerekmektedir. İç denetim, hem güvence, hem de danışmanlık faaliyetleri esnasında idarenin risk yönetimine katkıda bulunmaktadır (Moeller, 2009, s. 113).

Kurumsal yönetim; idarelerde sorumlu, güçlü, şeffaf, hesap verebilir, iç ve dış paydaşların hakları arasında denge sağlayabilen, dürüst ve iyi ahlaklı yönetim ile denetim unsurlarının kurumda görev almalarını, kalıcı olarak sağlamaya çalışan teknik işlemler topluluğudur (Alptürk, 2008, s. 265). Kurumsal yönetimin tanımındaki ilkeler değerlendirildiğinde tüm menfaat sahiplerinin çıkar ve haklarının korunduğu bir güvence yaklaşımı ortaya çıkmaktadır. Bu güvencenin sigortası ise iç denetim faaliyetleridir. İç denetim faaliyetleri, idarenin kurumsal yönetim süreçlerinin nesnel olarak gözden geçirilmesini sağlayarak kurumsal yönetim ilkelerine uyumun sağlanması noktasında önemli bir katkıda bulunmaktadır. Ayrıca iç denetim tarafından gerçekleştirilen danışmanlık ve güvence faaliyetleri idarenin risk profilini çıkarır, karşı karşıya kalınan yada kalması muhtemel risklere karşı da risk yönetim sistemi ve iç kontrol sistemini değerlendirerek bu sistemlerin etkinliğini ve verimliliğini arttırır (Uzun, 2014, s. 63).

- İç Denetim Sistematik ve Disiplinli Yaklaşım İçeren Bir Faaliyettir: İç denetim faaliyetinin sistematik ve disiplinli bir çalışma olmasının özünde; iç denetimin bir organizasyon içinde oluşturulmasından iç denetçilerin taşıması gereken niteliklere, yıllık denetim faaliyetinin planlanmasından denetim ve danışmanlıkların nasıl bir sistematik içerisinde yapılacağına kadar tüm hususların ayrıntılı bir şekilde belirli standartlara bağlanmış olması yatmaktadır (Özbek, 2012, s. 106).

Söz konusu iç denetim standartları, yapılacak olan denetim faaliyetleri ile bu denetimi yapacak olan denetçilere ilişkin belirlenen asgari ölçütlerden oluşmaktadır. Kuruma artı değer katmayı hedefleyen iç denetimin, kendisinden beklenen bu faydayı gerçekleştirebilmesi ancak uluslararası genel kabul görmüş iç denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirilmesi halinde mümkün olabilir. Ayrıca, gerçekleştirilen iç denetim faaliyetinde bahse konu standartlara uyulamaması halinde bu durumun hazırlanacak olan iç denetim raporunda açıkça belirtilmesi gerekmektedir (Aslan B. , 2010, s. 75).

1.2.6 İç denetim türleri

Hem özel sektörde, hem de kamu sektöründe iç denetim beş ana başlıkta ele alınmaktadır. Bunlar finansal (mali) denetim, uygunluk denetimi, faaliyet (performans) denetimi, bilgi teknolojileri (BT) denetimi ve sistem denetimidir.

1.2.6.1 *Finansal (Mali) denetim*

Finansal denetim; gelir, gider, varlık ve yükümlülüklere ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğu ile mali tablolarla ilgili raporların güvenirliğinin değerlendirmeye tabi tutulmasıdır. Finansal denetim, iç denetçilerin çalışmalarının mali boyutunu kapsar. Bu denetimde; hesapların ve bunlara dayanak oluşturan mali süreç ve sistemlerin güvenirliği ve uygunluğu finansal yönden incelenir (Aksoy M. , 2008, s. 84).

Bu denetim kapsamında elde edilen sonuçlar çerçevesinde, denetlenen süreç veya birime ilişkin daha önce oluşturulmuş olan iç kontrollerin yeterliliği ve etkinliği de değerlendirilmeye tabi tutulur (Demirbaş & Çetinkaya, 2018, s. 161).

İç denetim birimlerinin yapmış olduğu finansal denetim, esas olarak bağımsız ya da dış denetim unsurlarının yaptığı mali denetimlerle benzer özellikler taşır. Ancak

buradaki temel fark iç denetim birimleri; söz konusu denetimi kurumun diğer paydaşları (devlet, hissedarlar vb) için değil, kendi üst yöneticilerine bir görüş ve değerlendirme sağlamak maksadıyla yaparlar. Ayrıca iç denetçiler tarafından yapılan mali denetimlerin maksadı sadece kurum faaliyetlerinin mali tablolara doğru aktarılıp aktarılmadığı veya diğer muhasebe süreçleri ile sınırlı olmayıp bütün gider ve gelir kalemlerinin etkinliği ve yönetim muhasebesi kapsamında yöneticilere sağlanan dâhili bilgi ve raporların yeterlilik ile doğruluğunun değerlendirilmesini de içermektedir (Özbek, 2012, s. 150).

1.2.6.2 *Uygunluk denetimi*

Uygunluk denetimi, kurumun faaliyet, iş ve işlemlerinin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer düzenlemeler ile yönetim tarafından belirlenen politika ve prosedürlere uygunluğunun incelendiği denetim türüdür (Yurdakul, 2014, s. 549).

İç denetim yaklaşımına göre uygunluk denetimleri; kurumların iç ve dış düzenlemelere uygunluk derecesi hususunda üst yönetimi bilgilendirmek amacıyla yapılır. Bu düzenlemeler kurumun iç politika ve prosedürleri olabileceği gibi Devlet, SPK, meslek odaları vb. işletme dışı unsurlar tarafından da yapılmış olabilir. Söz konusu iç ve dış düzenlemelerle uyum içerisinde çalışılıp çalışılmadığı iç denetimin temel görevlerinden biridir (Yılancı, 2006, s. 116,117).

Bu denetim türünde iç denetçinin odaklandığı temel konu, mevzuatta belirtilen hususların, sistem yapısında ve/veya kontrol tasarımında düzenlenmiş olmasıdır. Bu sebeple iç denetçiler, uygunluk denetimlerinde kontrollerin test edilmesi esnasında denetim konusuyla ilgili kontrol listelerinden yararlanabilir. Uygunluk denetiminde ana hedefin faaliyet, iş ile işlemlerin iç ve dış mevzuata uygunluğu olmasından ötürü, kontrollerin çalışıp çalışmadığının yanı sıra kontrollerle güvence altına alınmış işlemlerin doğruluğunun da test edilmesi sağlanır. (İDKK, 2013a, s. 193)

1.2.6.3 *Performans(Faaliyet) denetimi*

Performans denetimi, kurumun faaliyetlerini sürdürmek üzere kullanmış olduğu kaynakların etkinlik (etkililik), verimlilik ve ekonomiklik yönlerden incelenmesi ve raporlanması esasına dayanan bir denetim türüdür (Arcagök & Erüz, 2006, s. 204).

Performans denetiminin amacını ve kapsamını daha iyi anlayabilmek adına tanımda geçen kavramları incelemekte fayda vardır:

Etkinlik, bir kurumun yada işletmenin temel amaç ve stratejik hedeflerine ulaşmak maksadıyla gerçekleştirdikleri faaliyetlerin neticesinde, bu amaç ve hedeflere ulaşma seviyesini ölçen bir performans bileşenidir. Bu bağlamda etkinlik sonuca odaklı bir parametre olup *"Etkinlik=Gerçekleşen Çıktı/Etkilerin amaç ve hedeflerle karşılaştırılması"* şeklinde ifade edilebilir (Arslan A. , 2002, s. 5). Bu kavrama göre asıl olan kullanılan "*kaynaklar"* vasıtasıyla bir faaliyetin çıktısını maksimize etmektir (Aksoy M. , 2008, s. 15).

Verimlilik, *"en az girdi ile en çok çıktıyı sağlamak"* prensibine dayanan bir performans ölçümü parametresidir. Kısaca *"Verimlilik=Çıktı/Girdi"* şeklinde formüle edilebilir. Verimlilikte esas olan mevcut çıktının, daha az girdi ile sağlanabilmesi ya da mevcut girdi ile daha çok çıktı sağlanabilmesidir (Suiçmez, 2014, s. 183).

Ekonomiklik, yeterli düzeydeki kaliteyi de göz önünde bulundurarak bir faaliyette sarf edilen kaynakların maliyetinin en aza indirilmesidir. Diğer bir ifadeyle, en uygun girdinin en iyi fiyata elde edilmesidir (Köse H. Ö., 2014, s. 440). Bu kavram, hedeflenen çıktı ya da sonuca ulaşılması için uygun miktar ve kalitedeki kaynakların, optimum zamanda, en az maliyetle edinilmesi ve kullanılması esasına dayanır. Bu bileşen kapsamında yapılan iç denetimin amacı, tutumluluğun tespiti ve aynı faaliyeti gerçekleştirmek üzere mevcut seçeneklerin kıyaslanarak kaynak tasarrufu için iyileştirme alanlarının belirlenmesidir. (İDKK, 2016c, s. 21)

Performans denetiminin bileşenlerini oluşturan bu üç kavram çerçevesinde iç denetimin kapsamına alınabilecek performans denetimi alanları Şekil 1.5' de özetlenmiştir.

Şekil 1.5 *İç Denetim Kapsamında Performans Denetim Alanları (İDKK, 2016c, s. 15)*

1.2.6.4 *Bilgi teknolojileri (BT) denetimi*

BT denetimi, kurumda var olan bilgi kaynaklarının mevcut düzenlemelere uygunluğu ile risklerinin analizini de kapsayacak şekilde değerlendirilmesine dayanan bir denetim türüdür. BT denetiminde bilgi teknolojileriyle ilgili unsurların güvenliği, veri bütünlüğü ve kurumsal amaçlara ulaşılıp ulaşılmadığı incelenmektedir (Kılıç, 2014, s. 170).

Faydalanılan bilgi teknolojilerinin, idarenin hedeflerine ulaşması açısından ne ölçüde destek sağladığı ve BT kaynaklı risklerin, belirlenen kontroller yordamıyla ne derecede kontrol altına alınabildiğinin tespit edilebilmesi önemlidir. Bu tespitin yapılabilmesi ancak BT ortamının denetlenmesi ile sağlanabilir. Denetim hedefi, finansal süreçleri etkileyen BT kontrollerinin denetlenmesi, bilgi güvenlik açıklarının tespiti, yasalara uygunluk, idaredeki bilgi sistemlerinin performansının değerlendirilmesi ve ya diğer özel hususları değerlendirmek şeklinde olabilir. BT denetimleri, bahse konu hedefler çerçevesinde tek başına yapılabileceği gibi diğer denetim alanları ile birlikte bir bütünleşik anlayışla da yürütülebilir (İDKK, 2014b, s. 12).

BT denetimi bilgi güvenliği, kurumsal yönetim, risk yönetimi gibi konularda kıymetli bilgiler sağlamaktadır. Bu denetim türü; özellikle kurumun BT kaynaklarının ve süreçlerinin nitel ve nicel olarak BT altyapısı, ağ, bilgi güvenliği, erişim, yedekleme, veri merkezleri, BT araç ve yöntemleri, personel, ürünler ve iş süreçleri, risk yönetimi süreci

gibi konuları gözden geçirmeyi gerektirir. Bu nedenle iç denetçiler BT denetiminde kendilerine verilen vazifeleri ifa edebilmek için bilgi teknolojileri ve kontrolleri ile ilgili kilit bilgilere ve teknoloji tabanlı denetim teknikleri hakkında yeterli tecrübe ve bilgiye sahip olmalıdırlar (Kılıç, 2014, s. 170).

1.2.6.5 *Sistem denetimi*

Sistem denetimi, kurumdaki mevcut iç kontrol sisteminin bütün yönleriyle değerlendirmeye tabi tutularak eksikliklerinin tespiti ile kalite ve uygunluğunun incelenmesi, aynı zamanda uygulanan yöntemlerin iç kontrol bakımından yeterliliğinin ölçülmesine dayanan bir iç denetim türüdür (Eralp & Bozbaş, 2014, s. 125).

İç denetimin temel fonksiyonu iç kontrol sisteminin etkinliğini ve yeterliliğini incelemek ve değerlendirmek suretiyle yönetime hizmet etmektir. Bu değerlendirmenin yapılabilmesi için önceden belirlenmiş kriterlere ihtiyaç vardır. Bu kriterler genel kabul görmüş muhasebe prensipleri olabileceği gibi işletmenin politika ve prosedürlerini de kapsayabilir. İç denetçi bu kriterleri esas alarak işletmenin iç kontrol sisteminin kalitesini inceler ve değerlendirmeleri ile önerilerini üst yönetime raporlar (Kepekçi, 1982, s. 38). Böylece iç denetçi görev yaptığı kurumlarda iç kontrol sisteminin güçlendirilmesi ve iç kontrollerin sistematik olarak bütünleştirilmesi yönünde teşvik edici bir rol üstlenir. Kurumun maruz kaldığı riskler ve iç kontrol zafiyetlerine karşı bir uyarı mekanizması işlevini de danışmanlık rolleri ve sistem denetimleri aracılığı ile yerine getirir (Kaya B. , 2015, s. 102).

1.2.7 İç denetim süreci

İç denetim süreci genel olarak dört ana aşamayı kapsar. Bu süreçler şunlardır:

- İç Denetim Faaliyetlerinin Planlanması,
- İç Denetim Faaliyetlerinin Yürütülmesi,
- İç Denetim Faaliyetlerinin Raporlanması,
- Sonuçların İzlemesi.

1.2.7.1 *İç denetim faaliyetlerinin planlanması*

Planlama; denetçinin kaynaklardan etkin ve verimli şekilde yararlanabilmesi için mevcut kaynakların; çevresel fırsatlar ile amaçlar ve hedeflerle eşleştirilmesinin formüle edildiği bir süreçtir. Planlamanın; iç denetim biriminin gelecekteki hedeflerine ulaşmasını en iyi şekilde sağlayacak stratejileri, politikaları, prosedürleri ve programları geliştirmekle ilişkili olması gerekir. Bu nedenle, iç denetimde planlama süreci; gelecekte nereye gitmek istediğini tahmin etmek ve daha sonra oraya gidilmesine en iyi şekilde yardımcı olacak araçları tasarlamak anlamına gelir (Brink & Witt, 1982, s. 220)

Uluslararası İç Denetim Standartları "*2010-Planlama*" standardına göre *"İç denetim yöneticisi, kurumun hedeflerine uygun olarak, iç denetim faaliyetinin önceliklerini belirleyen bir risk esaslı plan yapmak zorundadır"* (TİDE, 2016, s. 12). Buna göre iç denetim birim yöneticisi; kurumun stratejilerini, hedeflerini, riskli alanları, iç kontrol yapısını ve mevcut denetim kaynaklarını göz önünde bulundurarak denetim planını hazırlar.

Denetim planı, risk esaslı olarak hazırlanmalı; planın gerçekleştirilebilmesi için gerekli olan bütçe ve insan kaynağı da içermeli; aynı zamanda üst yönetimin bilgi, görüş ve onayına sunulmalıdır (Uzun, 2009, s. 63).

Uygulamada, iç denetim faaliyetlerinin planlaması genellikle şu adımları içermektedir (Pehlivanlı, 2010, s. 119; İDKK, 2013a, s. 31-40):

- Planlama öncesi hazırlık,
    - Denetim evreninin oluşturulması,
    - Makro risk değerlendirmesi,
- Denetim planının tasarlanması,
    - Denetim alanının belirlenmesi ve önceliklendirilmesi,
    - Denetim planının hazırlanması,
    - Denetim planının üst yönetime sunulması ve gerekli değişikliklerin yapılması,
    - Denetim planının onaylanması.

1.2.7.2 *İç denetim faaliyetlerinin yürütülmesi*

İç denetim faaliyeti üst yönetimce onaylanan denetim planı çerçevesinde iç denetçi tarafından yürütülür. İç denetçi, denetim planında belirlenen hedeflere ulaşmak için, risk değerlendirmelerinde tespit edilen konulara ilişkin yeterli, ilgili ve güvenilir bilgi ve belgeleri elde etmek, incelemek ve değerlendirmekle yükümlüdür. Denetimin yürütülmesi sırasında kullanılacak testler, denetçinin iç kontrol sisteminin yeterliliğine dair değerlendirme yapabilmesine olanak sağlayacak şekilde tasarlanmalı ve en riskli alanlara öncelik verilmelidir. (Aksoy M. , 2008, s. 121)

İç denetim faaliyeti yürütülürken iç denetçinin her durumda kullanabileceği, bağımsız denetimdekine benzer, genel kabul görmüş bir liste (checklist) bulunmamaktadır. Çünkü iç denetimde yürütülen faaliyetler ile bunların yapılış şekilleri çok boyutlu ve geniş kapsamlı olup kuruluşun kurumsal yapısına, muhasebe ve finansal sistemine, iletişim kanallarına, bilgi teknolojileri alt yapısına, denetim kültürüne ve iç kontrol sisteminin etkinliğine göre değişkenlik gösterir (Aksoy T. , 2014, s. 176). Yeterli miktar ve uygun nitelikte kanıt toplamak isteyen bir iç denetçi bu hususları ve mevcut denetim kaynağını dikkate alarak denetim testlerini planlar ve uygulamaya koyar.

Denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde bilgilerin inceleme ve değerlendirme süreci aşağıdaki gibi olmalıdır (Özeren, 2000, s. 25):

- Denetimin amaçları ve kapsamı dikkate alınarak ilgili bütün konular hakkında bilgi toplanmalıdır.

- Denetim bulgularına ve tavsiyelerine güçlü bir dayanak oluşturmak üzere toplanan bilgi; nitelikli, ilgili, yeterli ve yararlı olmalıdır.

- Denetimde kullanılacak testler ve kullanılacak örnekleme metodu da dâhil olmak üzere, denetim prosedürleri önceden belirlenmeli ve denetimin koşulları göz önünde bulundurularak gerekirse revize edilmelidir.

- İç denetçinin tarafsızlığını koruması ve denetim hedeflerini gerçekleştirmesine makul güvence sağlamak amacıyla denetçinin bilgi toplama, analiz, belgelendirme ve yorumlama süreçlerine nezaret edilmelidir.

1.2.7.3 *İç denetim faaliyetlerinin raporlanması*

Uluslararası İç Denetim Standartları uyarınca (2400-Sonuçların Raporlanması) *"İç denetçiler görev sonuçlarını raporlamak zorundadır*" (TİDE, 2016, s. 20). Yine bu standartlara göre raporlamalar; denetim görevinin hedeflerini, kapsamını ve sonuçlarını içerecek şekilde; doğru, nesnel, açık, yapıcı, sade, tam olmalı ve üst yönetime zamanında sunulmalıdır.

Denetim raporları, gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin nihai çıktısıdır. Üretim ne kadar iyi olursa olsun, ortaya konulan ürün kaliteli değilse, o ürüne yeterli talep olmayacaktır. (Kaya B. , 2015, s. 137) Bu nedenle iç denetimin nihai ürünü olan denetim raporları hazırlanırken gerekli hassasiyet ve özen gösterilmelidir.

Bu nedenle iç denetim raporları hazırlanırken şu hususlara dikkat edilmelidir (Özeren, 2000, s. 25,26):

- Nihai denetim raporu mutlaka yazılı; ıslak veya e-imzalı olmalıdır. Eğer ara rapor verilme durumu varsa bu rapor yazılı veya sözlü sunulabilir.

- İç denetçi nihaî denetim raporunu yayımlamadan önce görüş ve tavsiyelerini denetlenen birimle paylaşmalı ve onların görüş ve önerilerini de değerlendirmelidir.

- Raporlar doğru, nesnel, açık, sade ve zamanlı olmalıdır.

- Raporlar denetimin amaç, kapsam ve sonuçlarını göstermelidir.

- Raporda yapıcı olunmalı, denetlenen birimin iyi uygulama örnekleri de paylaşılmalıdır.

- Raporlar, gönderilmeden önce, iç denetim birim yöneticisi ya da onun görevlendirdiği biri (Denetim Gözetim Sorumlusu) tarafından gözden geçirilerek onaylamalıdır.

- Raporlarda kısa, öz ve iki sayfayı geçmeyecek şekilde yönetici özetine yer verilmelidir.

- Denetim raporunda, denetlenen hususlarla ilgili bulgulara, önerilere ve denetim görüşüne yer verilmelidir.

Raporlarda denetim bulgusu olarak tespit edilen hususlar ise "5C" olarak adlandırılan beş unsura uygun hazırlanmalıdır (Schemmann, 2010, s. 374) :

- Mevcut durum (Condition) : Bulguya konu olan mevcut durum ortaya konur.

- Kriter (Criteria) : Karşılanmayan standart belirtilir. Bu bir mevzuat maddesi olabileceği gibi kurum politikası da olabilir.

- Neden (Cause) : Sorunun neden kaynaklandığı açıklanır.

- Sonuç (Consequence) : Bulgu nedeniyle ortaya çıkan risk / olumsuz sonuç (veya kaçırılan fırsat) ortaya konur.

- Düzeltici eylem (Corrective action) : Düzeltici eyleme, bu eylemi gerçekleştirecek personele ve eylemin tamamlanma tarihine yer verilir.

1.2.7.4 *Sonuçların izlenmesi*

"2500 – İlerlemenin Gözlenmesi" başlıklı Uluslararası İç Denetim Standardına göre *"İç Denetim Yöneticisi, yönetime rapor edilen sonuçların akıbetinin gözlenmesi için bir sistem kurmak ve uygulamak zorundadır"* (TİDE, 2016, s. 23)

"2500.A1" başlıklı standartta da *"İç Denetim Yöneticisi, yönetimin aldığı tedbirlerin etkili bir şekilde uyguladığından veya üst yönetimin, gerekli tedbiri almamasının riskini üstlenmeyi kabul ettiğinden emin olmak ve gelişmeleri gözlemek amacına yönelik bir takip süreci kurmak zorundadır* (TİDE, 2016, s. 23)*."* ifadesi yer almaktadır. Söz konusu ifadede iç denetim sonucu tespit edilen bulguların izlenmesi için iç denetim birim yöneticisi tarafından takip sisteminin oluşturulması vurgulanmıştır.

Buna göre denetim raporunda yer alan önlemlerin alınıp alınmağı iç denetim birimi tarafından izlenir. Bu maksatla iç denetim biriminde, raporların uygulanmasını izlemek üzere bir takip sistemi oluşturulur. Denetlenen birimlerin yöneticileri ise denetlenen faaliyetlere ilişkin raporda belirtilen ve eylem planına bağlanan önerilerle ilgili gerekli tedbirleri alır. Eylem planında belirtilen süre sonunda söz konusu faaliyetlere ilişkin alınan önlemler iç denetim birimi tarafından incelenir ve izleme sonuçları iç denetim birimi yöneticisi tarafından üst yöneticiye bildirilir (Demirbaş & Çetinkaya, 2018, s. 161).

"2500.C1 İç denetim faaliyeti, müşterileriyle mutabık kalındığı ölçüde, danışmanlık görevlerinin sonuçlarının akıbetini gözlemek zorundadır. (TİDE, 2016, s. 23)*"* standardı uyarınca aynı izleme prosedürleri gerçekleştirilen danışmanlık faaliyetlerinde de uygulanır.

1.3 İç Kontrol Kavramı ve Gelişim Süreci

1.3.1 İç kontrol sisteminin ortaya çıkışı ve tarihsel gelişimi

İç kontrol kavramı; tarih boyunca insanlar tarafından varlıkların kontrolü ve denetimi söz konusu oldukça muhasebenin bir parçası olarak uygulamada kendisine yer bulmuştur. İç kontrollerin ilk örneklerine, üçüncü yüzyılda, Mısır'da kamuya ait depolarda stoklanan tahılların kayıtlarında ve aynı yüzyılda Ortadoğu ve Doğu Akdeniz'de ticaret yapan Yunanlı tüccarların kayıtlarında rastlanılmaktadır (Wilson, Wells, Little , & Ross, 2014, s. 73). İç kontrolün tarihi konusundaki kaynaklar genel olarak incelendiğinde, kontrol kavramının muhasebe ve bağımsız dış denetim tarihiyle birlikte geliştiği görülmektedir. Ancak özellikle son yüzyıldaki gelişime ilişkin kaynaklar ağırlıklı olarak Anglo-Saxon ülkelerden gelmektedir. Kıta Avrupası'nda ise iç kontrolün gelişimi konusunda akademik kaynakların sınırlı olduğu gözlemlenmektedir (Özbek, 2012, s. 386).

Dünya'da muhasebe ve denetim alanında yaşanan gelişmelere bağlı olarak çağdaş iç kontrol alanındaki ilk çalışmalar; finansal raporlardaki hataların ve hilelerin meydana çıkarılmasına ve yolsuzlukların önlenmesine odaklanmakla beraber işletmeler geliştikçe ve büyüdükçe iç kontrol kavramı da onlarla birlikte gelişmiştir. İşletmelerin kurumsallaşmasının getirdiği hesap verme ve şeffaflaşma ihtiyacı ile stratejik yönetim anlayışı sadece finansal kontrollere odaklanan iç kontrol sistemi yerini finansal, yasal ve yönetsel kontrollerinin tamamını içeren bütüncül bir iç kontrol anlayışına bırakmıştır (Erdoğan S. , 2009, s. 1).

Özellikle 1980'lerde ABD'deki finansal raporlama skandalları kurumların kendi iç kontrol sistemlerini sorgulamalarına yol açmıştır. Skandallara karışan birçok kurum güçlü prosedürlere sahip olmasına rağmen şirket yönetimin etik ihlalleri ya da kurumun iş modelinde mevcut risklerin doğru olarak tanımlanmaması ve yönetilmemesi söz konusu skandallarda ana etken olmuştur. Bunun sonuncunda, 1992 yılında raporlama skandallarına tepki olarak muhasebe ve denetim alanında yetkin beş meslek kuruluşu Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi'ni (COSO) kurmak suretiyle bir araya gelmiştir. Bu komite; iç kontrolün, kurumu tehdit eden bütün risklerin kontrol edilmesi için kontrollerin tüm iş, işlem ve süreçleri kapsamak zorunda olduğunu vurgulayarak 1992 yılında, İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve'yi (Internal Control-

Integrated Framework) yayımlamıştır. Bu çerçeve ile birlikte ilk kez iç kontrolün sadece politika ve prosedürlerden oluşmadığı; sistemin etik, dürüstlük, yeterlilik gibi insanlar tarafından etkilenen dinamik bir süreç olduğu açıkça ortaya koyulmuştur (IIA, 2016, s. 36).

Ayrıca 2000'li yılların başında ABD'de patlak veren Enron ve Worldcom gibi şirketlerle patlak veren muhasebe skandalları, bu şirketlerin denetim görevini yürüten Andersen adlı şirketin, bu şirketlerle beraber iflası; dünyanın iç kontrol ve denetim konularını daha ciddi ele almasına yol açmıştır. Bunun sonucu olarak ABD'de Temmuz 2002 tarihinde Sarbanes and Oxley Act (SOX) olarak adlandırılan SOX yasası yürürlüğe girmiştir (Carcello, Hermanson, & K. Raghunandan, 2005, s. 120).

SOX yasasının temel amacı, kamu kurumları denetiminin gözetimini ve düzenlenmesini modernize etmek ve yeniden düzenlemek için bir çerçeve oluşturmaktadır. Yasanın getirmiş olduğu başlıca reformlar şunlardır (Hall, 2011, s. 124):

- Bir muhasebe gözetim kurulunun oluşturulması,
- Denetçinin bağımsızlığı,
- Kurumsal yönetişim ve sorumluluk,
- Açıklama gereklilikleri ve
- Hile ve diğer ihlallerin cezalandırılması.

Özetle; bu kanun ile birlikte kurumsal yönetim bağlamında, kurumların hedeflerine ulaşabilmesi ve mali raporlamanın gerçekliğinin ve doğruluğunun sağlanması amacıyla iç kontrol sistemlerinin oluşturulması ile bu sistemin etkili bir biçimde yürütülmesi zorunlu kılınmıştır. Ayrıca bu yasa; iç kontrol sistemi ile ilgili olarak gerek yöneticilere, gerekse denetçilere ciddi yükümlülükler getirmiştir (Aksoy T. , 2007, s. 215).

2004 yılında ise COSO tarafından "Kurumsal Risk Yönetim Çerçevesi" başlığıyla iç kontrol sisteminin en önemli unsuru olan risk değerlendirmesi bileşenini de kapsayan temel bir risk yönetim metodolojisi yayımlanmıştır. Bu çerçeve ile kurumsal risk yönetiminin tanımı yapılmış ve kurumsal risk yönetimi sisteminin etkin olarak işletilebilmesi için gerekli ilkeler ve şartlar açıklanmıştır (Selimoğlu & Ertan, 2015, s. 77,78).

2013 yılına gelindiğinde; COSO İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve, teknolojideki gelişmelere paralel olarak, SOX yasası ile uyumun sağlayacak şekilde birtakım güncellemelere tabi tutulmuştur. Çerçevenin SOX yasası ile uyumlaştırılmasındaki amaç

işletmelerin mali raporlama üzerindeki riskleri de dikkate alarak iç kontrol sistemlerini geliştirmelerini sağlamaktır. Çünkü iç kontrol, risklerin belirlenmesini ve yönetilmesini sağlayan temel bir ilkedir. 2013'de güncellenen iç kontrol çerçevesi uyarınca; yönetimin yıllık ya da çeyrek dönemlerde sunmuş olduğu raporlar; iç kontrol sistemindeki eksiklikleri, suiistimal risklerini ve iç kontrol sistemi üzerindeki önemli bir etkiye sahip olabilecek diğer risklerin değerlendirilmesini de içermelidir (Kurt & Uysal, 2015).

1.3.2 İç kontrolün tanımı

Bilimsel yönetime katkıda bulunan ve ortaya koyduğu evrensel yönetim ilkeleri günümüzde de geçerliliğini koruyan Henri Fayol, kontrolü yönetimin bir fonksiyonu olarak görmüş ve "*bir işletmede işlerin programa, verilen talimatlara ve kabul edilen ilkelere göre yürüyüp yürümediğinin doğrulanması"* şeklinde tanımlamıştır. Yönetim biliminin gelişiminde bugüne değin kontrol ile ilgili çeşitli tanımlar yapılmakla birlikte Fayol 'un klasik yaklaşımı halen geçerliliğini korumaktadır (Cömert, 2015, s. 115). Bu tanımdan hareketle kontrolü *"işletme yönetiminin oluşturduğu yönergelere uygun olarak faaliyetlerin yürütüldüğünden emin olmak için geliştirilen politika ve prosedürleri içeren eylemler bütünüdür."* şeklinde de ifade edebiliriz (Marşap, 2015, s. 17).

İç kontrolle ilgili ilk tanımlar ise 1940'lı yıllara dayanmaktadır. Özellikle bağımsız denetçilerin, kendi yürüttükleri denetim faaliyetinin esasen işletmenin kontrol mekanizmalarının gözden geçirilmesi prensibine dayandığını keşfetmelerinden sonra iç kontrole olan farkındalık ve ilginin arttığı görülmektedir (Yılancı, 2006, s. 24).

1949 yılında AICPA, İç Kontrol Özel Raporu (Special Report of İnternal Control) adlı iç kontrolün ilk resmi tanımını da içeren bir rapor yayımlamıştır. Bu rapor uyarınca iç kontrol; kurumun varlıklarının korumak, muhasebe verilerinin doğruluğu ve güvenirliliğini kontrol etmek, operasyonel verimliliği geliştirmek ve ön görülen yönetim politikalarına uyumu sağlamak için işletmede kabul edilen bütün koordinasyon çabaları ve önlemlerden oluşur. Buna göre iyi gelişmiş bir iç kontrol sistemi, bütçe kontrollerini, standart maliyetleri, periyodik işletme raporlarını, istatistiksel analizleri, personel eğitim programını ve iç denetim personelini içerir (Özbek, 2012, s. 392; Geller, 1991, s. 3).

1992 yılında COSO tarafından yapılan, 2013 yılında yayımlanan İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve' de de geçerliliğini sürdüren iç kontrol tanımının kökenlerinde yukarıdaki tanımın izlerini bulmak mümkündür. Bu tanıma göre;

"İç kontrol; bir kuruluşun yönetim kurulu, yönetimi ve diğer personeli tarafından etkilenen, faaliyetler, raporlama ve uyumla ilgili amaçlara ulaşılmasına ilişkin makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanan bir süreçtir (COSO, 2013b, s. 3)*."*

1.3.3 İç Kontrol Sisteminin Özellikleri

Yukarıdaki tanımdan yola çıkılarak iç kontrol sisteminin özellikleri şöyle sıralanabilir (COSO, 2013a, s. 1-4):

İç kontrol kurumun amaçlarına ulaşmasına odaklanır: Her kurumun misyon olarak tanımlanan bir varlık sebebi bulunmaktadır. Kurum bu misyona ulaşmak amacıyla kendisine stratejik amaçlar belirleyerek bu doğrultuda belli faaliyetleri yerine getirir. Bu noktada iç kontrol sistemi, stratejik amaçlar ile bu amaçlara ulaşmak maksadıyla yürütülen faaliyetler arasındaki bağlantıyı kurar (Erdoğan S. , 2009, s. 25,26). Böylece kurumun hedefleri doğrultusunda ilerlemesine katkıda bulunur. İç kontrol sisteminin tesis edilemediği veya etkinliğinin sağlanamadığı durumlar; yönetimin eksik ya da hatalı kararlar almasına, varlıkların kaybına, hata ve suiistimallere neden olabilmekte ve kurumu amaçlarına ulaşmaktan alıkoyabilmektedir (Sabuncu, 2017, s. 162).

İç kontrol insanlar tarafından etkilenir: İç kontrol; bir kurumun yönetim ve diğer çalışanlarının yaptıkları ve söyledikleri vasıtasıyla gerçekleştirilir. Çünkü kuruluşun amaçlarını oluşturan ve belirlenen amaçlara ulaşmak için çeşitli eylemlerde bulunanlar insanlardır (COSO, 2013a, s. 3). İç kontrollerin tasarlanması ve gözetilmesinde esas sorumluluk yönetimin olmakla beraber, iç kontrol çalışanlar tarafından hayata geçirilir. Kurum çalışanları yönetimin belirlemiş olduğu çerçeve doğrultusunda ve kendi görev, yetki ile sorumlulukları kapsamında iç kontrolün uygulamasında aktif olarak rol alır. (Kaya B. , 2014, s. 289) Bu nedenle etkin bir iç kontrol sistemi tesis edilmesi, büyük ölçüde yönetimin planlama ve gözetim sorumluluklarını yerine getirmesi ile çalışanların bu sistemi uygun işletmesine bağlıdır.

İç kontrol bir süreçtir: İç kontrol, tek bir durum veya tek bir olay ile sınırlı olmayıp, kurumun yürütmüş olduğu faaliyetlerin tümüne nüfuz eden bir dizi eylemden oluşur. Bu eylemler, kurumun faaliyetleri esnasında süreklilik esasına göre meydana gelirler. İç kontrol sistemi, kurumun faaliyetlerine sıkıca bağlanmış olup kurumun alt yapısı içine yerleştirildiğinde çok fazla etkili olur ve kurumun ayrılmaz bir parçası haline gelir (Yüncü, 2016, s. 19)

İç kontrol makul güvence sağlar: Bir kurumun, kuruluş amaçları doğrultusunda, faaliyet gösterirken çok sayıda riskle karşı karşıya kalması kaçınılmazdır. Yönetimin görevi, idarenin amaçları doğrultusunda belirlemiş olduğu hedefleri gerçekleştirme olasılığını arttırmak amacıyla süreçlerdeki mevcut ve potansiyel riskleri tespit etmek ve bunları yönetmektir. Bu noktada iç kontrol sistemi; risklerin belirlenmesi ve yönetilmesi kapsamında yönetime makul güvence sağlar (Akyel, 2010, s. 86).

İç kontrol sisteminin kurumun amaçlarını elde etmesi hususunda mutlak değil de makul (kabul edilebilir) düzeyde güvence vermesi tüm iç kontrol sistemlerinin tabiatında bulunan sınırlamalardan kaynaklanır. Bu sınırlamalar şöyle özetlenebilir (Yılancı, 2006, s. 32):

- Karar verme sürecinde insan yargısı kaynaklı oluşabilecek hatalar,
- Fayda-Maliyet dengesinin dikkate alınması zorunluluğu,
- İnsanın doğa gereği ortaya çıkabilecek basit hata ve yanlışlar,
- Bir veya daha fazla kişinin anlaşarak kontrolleri etkisiz bırakması.

İç kontrol kuruluş yapısına uyarlanabilir: Kurumlar genellikle çeşitli boyutlarıyla farklı bir şekilde yapılandırılır. Yönetim faaliyet modeli; ürün veya hizmet esaslı yapılandırılmış olabilir, raporlamalar konsolidasyon yapan bir kuruluşa, bir bölüme ya da coğrafi pazarlar itibariyle oluşturulmuş bir faaliyet birimine yapılıyor olabilir. Aynı şekilde kurumun hukuki yapısı da raporlama gerekliliklerini takip edecek, riski sınırlayacak veya vergilendirme avantajları sağlayacak şekilde tasarlanabilir. Çoğu zaman kurumların hukuki örgütlenmesi; faaliyetlerin yönetilmesi, kaynakların tahsisi, performans ölçümü ve sonuçların raporlanması için kullanılan yönetim faaliyet modelinden oldukça farklıdır. İç kontrol, mevzuata uygunluk bağlamında, yönetimin kararlarına dayalı olarak yönetim faaliyet modeline, kurumun hukuki yapısına veya her ikisinin birleşimine uygulanabilir niteliktedir (COSO, 2013a, s. 4).

1.3.4 İç kontrol sisteminin amaçları

İç kontrol, işletme varlıklarını korumak, muhasebe verilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini kontrol etmek, operasyonel verimliliği sağlamak ve öngörülen yönetim politikalarına bağlılığı teşvik etmek için bir işletme içinde benimsenen tüm yöntem ve önlemler ile organizasyon planının tamamını içerir (Silvoso & Bauer, 1965, s. 95).

Bu kapsamda iç kontrolün amaçlarını genel amaçlar ve özel amaçlar olmak üzere iki başlıkta incelemek mümkündür.

1.3.4.1 *İç kontrol sisteminin genel amaçları*

İç kontrol sisteminin genel amaçları, ilgili organizasyonun temel fonksiyonları ve kısımlarının değerlendirilmesine ilişkin genel bir çerçeve ortaya koymaktadır (Uzay, 1999, s. 21). İç kontrol sisteminin genel amaçları, aşağıdaki gibi, 5 ana başlık altında özetlenebilir (Sağlam & Yolcu, 2014, s. 184; Öztürk, 2016, s. 61):

İşletmenin Varlıklarını Korumak: İç kontrol sistemi; işletmenin kaynaklarını hata, israf, kötüye kullanma, yanlış yönetim, sahtekârlık ve usulsüzlük gibi istenmeyen unsurlara karşı koruyarak işletme varlıklarındaki kayıp, hasar ve azalmalara engel olmaya çalışır (Vanstapel, 2004, s. 11).

Muhasebe Bilgilerinin Doğruluğunu ve Güvenirliğini Sağlamak: Muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenirliğini sağlamak iç kontrol sisteminin bir diğer amacıdır. İşletme tarafından; yönetime veya üçüncü taraflara sunulan mali tablolar; karar alıcılara işletme ile ilgili doğru kararlar almasında yardımcı olur. Aynı zaman tutulan muhasebe kayıtları hata ve hilelerin önlenmesinde ve tespitinde önemli bir kontrol aracıdır.

Faaliyetlerin Verimliliği ile Yasa ve Yönetim Politikalarına Uygunluğunu Sağlamak: İç kontrol sisteminde ilgili organizasyonun yürütmüş olduğu faaliyetlerle bütçesi arasında ilişki kurularak verimlik, belirli ölçütler dâhilinde analiz edilir. Bu sayede iç kontrol sistemi, faaliyetlerin verimliliğini sağlamaya ve bütçe ile diğer yönetim politikalarına uygunluğu tesis etmeye de yardımcı olur (Kepekçi, 1982, s. 26,27).

Ayrıca her organizasyonu ilgilendiren ve uyulması zorunlu çeşitli kanuni düzenlemeler bulunmaktadır. Bu kurallar faaliyet izni, iş sağlığı gibi mali olmayan bir konuda olabileceği gibi prim, vergi gibi mali bir hususu da kapsayabilir. İç kontrol sistemi

vasıtasıyla yapılan çalışmalarla mali ya da mali olmayan hususlarda idarenin mevzuata uygun hareket etmesi de amaçlanır.

Kaynakların Ekonomik ve Verimli Kullanılmasını sağlamak: Kaynakların ekonomik kullanımından kastedilen belirlenmiş olan amaç ve hedeflere en az maliyetle ulaşmaktır. Şayet gerçekleşen maliyet, planlanan maliyetten düşükse kaynaklar ekonomik kullanılıyor demektir. Kaynakların verimli kullanımı ise, sarf edilen kaynakların elde edilen faydayı aşmaması demektir. Eğer optimum kaynak kullanılarak amaçlara ulaşılmışsa, verimlilik sağlanmış demektir. Etkin olarak işleyen bir iç kontrol sistemi, işletmenin amaçlarına ulaşması için kaynakların ekonomik ve verimli kullanılmasına katkıda bulunur. (Erdoğan S. , 2009, s. 28).

Belirlenen Hedeflere ve Amaçlara Ulaşılmasını Sağlamak: Belirlenen hedef ve amaçlara ulaşma seviyesi "etkinlik" olarak ifade edilir. Eğer işletme yönetimi; iç kontrol sistemini kurumun amaç ve hedeflerine ulaşacak şekilde yönlendirebiliyorsa o işletmede etkin bir iç kontrol yapısının mevcudiyetinden söz edilebilir (Sağlam & Yolcu, 2014, s. 185).

1.3.4.2 *İç kontrol sisteminin özel amaçları*

Yukarıda izah edilen genel iç kontrol amaçları, organizasyondaki her bir işlem, fonksiyon veya faaliyet için özel kontrol amaçlarıyla desteklenmiş olmalıdır. İç kontrol sisteminin özel amaçları şunlardır (Uzay, 1999, s. 20; Eralp & Bozbaş, 2014, s. 27):

Geçerlilik: Faaliyet süreçlerinde muhasebeleştirilen işlemler somut olarak gerçekleşmiş olayları göstermelidir. Örneğin; kaydedilen satış verileri, fiili satış tutarını göstermelidir. Bu bakımdan iyi işleyen bir iç kontrol yapısı gerçek olmayan hayali işlemlerin muhasebe kayıtlarında yer almasına imkân vermez (Eralp & Bozbaş, 2014, s. 27).

Eksiksiz Olma: Bu amacın sağlanması için bütün geçerli işlemler kayıt edilmiş olmalıdır. İç kontrol sistemi, işlemlerin kayıt dışı kalmasının önüne geçmelidir (Uysal T. U., 2015, s. 9).

Sınıflandırma: İşletmenin mali tablolarını doğru bir şekilde sunabilmesi için işlemler hesap planına uygun olarak doğru hesaplara kaydedilmeli ve finansal oranlarda doğru gruplarda gösterilmelidir (Ömürbek & Altay, 2011, s. 382) .

Zamanlılık: Etkin bir iç kontrol sistemi, işlemlerin meydana geldiği zaman kayıt edilmesini sağlar. Aksi takdirde mali tablolar yanlış düzenlenmiş olacaktır (Uzay, 1999, s. 20).

Yetkililik: Gerçekleştirilecek bütün işlemler için personel yetkilendirmesi yapılmalıdır. Yetkisiz personel tarafından gerçekleştirilen işlemlerin varlık ve kaynak kaybına sebep olabileceği dikkate alınarak bütün iş ve işlemlerin yetkilendirmelere paralel olarak yapılması sağlanmalıdır (Eralp & Bozbaş, 2014, s. 27).

Mutabakat: Uygun periyotlarla, yardımcı hesaplar ile ana hesaplar; varlıklar ve yükümlülükler ile kayıtlı değerler karşılaştırılmalı ve farklılık söz konusu ise bu husus araştırılarak gerekli düzeltici işlemler yapılmalıdır. Ayrıca mevcut durum ile plan ve politikalar da zaman zaman karşılaştırılarak faaliyetlerin hedef ve standartlara uygun yürütülmesi sağlanmalıdır (Uysal T. U., 2015, s. 10).

İç kontrol sistemi esasen amaç ve risklerin ortaya çıkardığı bir fonksiyondur. Bu nedenle amaç veya risklerde meydana gelebilecek değişiklikler iç kontrolü de etkileyecektir. Dolayısıyla, iç kontrolün değişen amaçlar ile riskleri de dikkate alarak sürekli gözden geçirilmesi, yeniden tasarlanması ve bu sayede sistemde iyileştirilmeler yapılması gereklidir (Kayım, 2009, s. 44).

1.3.5 İç kontrolün kısıtları

İç kontrol sistemi organizasyonun amaç ve hedeflerine ulaşabileceğine ilişkin makul bir güvence sunmak üzere tasarlanmış bir sistemdir. Makul güvence; belirsizlik ve riskin gelecekle ilgili olduğu ve bunu da kimsenin mutlak doğrulukla tahmin edemeyeceği gerçeğinden yola çıkılarak belirlenmiş bir kavramdır. Bu kavram, organizasyonun hedeflerine ulaşabilmesi için tatmin edici bir güven düzeyi ile ilişkilidir (INTOSAI GOV 9130, 2007, s. 12,13). Etkili bir iç kontrol sistemi bile bazı kısıtlamalardan ötürü başarısızlığa uğrayabilir. Bu sınırlamalar şunlardan kaynaklanabilir (Cömert, 2015, s. 193; COSO, 2013a, s. 17):

- İç kontrolün ön şartı olarak oluşturulan amaçların uygunluğu,
- Karar almak için başvurulan insan muhakemesinin yanlı ve yanlış olabileceği gerçeği,
- İnsana özgü olan hata gibi başarısızlıklar nedeniyle meydana gelebilecek aksaklıklar,

- Yönetimin iç kontrolü ihlal edebilmesi,
- Yönetim, çalışan ve/veya üçüncü şahısların gizli anlaşmalar yoluyla iç kontrolü devre dışı bırakma ihtimali,
- Organizasyonun kontrolünde olmayan dış faktörler (Ekonomik kriz, doğal afet vb)

Yukarıda bahsi geçen sınırlamalar, organizasyonun amaç ve hedeflerine ulaşması konusunda mutlak bir güvence sahibi olmasına engel olur. Bu nedenle iç kontrol sistemi; işletmeye mutlak değil, makul bir güvence sağlar.

1.3.6 İç Denetim ve İç Kontrol Standartlarının Belirlenmesine ve Geliştirilmesine Katkıda Bulunan Kuruluşlar

1.3.6.1 *Uluslararası kuruluşlar*

İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)

İç Denetim Enstitüsü (IIA), 1941 yılında, iç denetim ve iç denetimle ilişkili konularda bilgi üretmek, geliştirmek ve yaymak maksadıyla kar amacı gütmeyen bir organizasyon olarak kurulmuştur (IIA, 2019, s. 29).

Enstitü'nün öncelikli faaliyetleri arasında şu hususlar yer almaktadır (IIA, 2019, s. 29):

• İç denetçilerin gelişimine katkı sağlamak için eğitim, seminer ve konferanslar düzenlemek,

• Güncel mesleki konular, standartlar ve uygulamalar hakkında bilgilendirici süreli yayın ve materyaller paylaşmak,

• İç denetçilerin mesleki yetkinliklerini ölçmek ve belgelendirmek (sertifikasyon)

• İç denetim birimlerinin performanslarını değerlendirmek.

IIA kurulduğu günden bugüne, 190'ın üzerinde ülkede 180.000'in üzerinde iç denetçiden oluşan bir topluluğu bir araya getirmekte, ayrıca belirlemiş olduğu uluslararası standartlar ve etik kurallar ile iç denetim mesleğine küresel düzeyde liderlik yapmaktadır (IIA, 2012, s. 6).

Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (INTOSAI)

Günümüzde 180'den fazla ülkenin üye olduğu Uluslararası Yüksek Denetim Kuruluşları Örgütü (INTOSAI); 1953 yılında, 34 ülkenin yüksek denetim organlarının katılımıyla Havana'da gerçekleştirilen kongrede, üyeleri arasında fikir ve deneyim alışverişini sağlamak amacıyla özerk, bağımsız ve politik olmayan statüde bir örgüt olarak kurulmuştur (INTOSAI, 2004, s. 10,38).

1965 yılında Sayıştay'ın da üye olduğu INTOSAI, yedi farklı bölgesel örgütüyle birlikte denetimin teorisi, metodolojisi, uygulaması ve standartları ile ilgili üye ülkelere yön çizerek denetimin evrensel normlara sahip bir meslek yapısına dönüşmesinde kritik bir işlevi yerine getirmektedir. Ayrıca INTOSAI ve bölgesel örgütleri gerçekleştirdiği etkinlikler vasıtasıyla; üye ülkeler arasında işbirliği imkânlarının geliştirilmesi, denetim alanındaki tecrübelerin paylaşılması ile modern denetim uygulamalarının yaygınlaştırılması hususlarında uluslararası platformda giderek daha fazla yer edinen bir konuma gelmektedir (Köse H. Ö., 2007, s. 3,313).

Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi (COSO)

COSO ilk olarak 1985 yılında hileli finansal raporlamaları ele almak amacıyla oluşturulmuştur. COSO'yu oluşturan beş sponsor kuruluş şunlardır (Landsittel & Rittenberg, 2010, s. 455):

- Amerikan Muhasebeciler Birliği (AAA),
- Amerikan Yetkili Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA),
- Uluslararası Finansal Yöneticiler Birliği (FEI).
- İç Denetim Enstitüsü (IIA)
- Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA).

COSO birbirleriyle ilişkili olan iç kontrol, kurumsal risk yönetimi ve suiistimallerin önlenmesi alanlarında kapsamlı bir çerçeve geliştirerek bu alanlarda lider bir komisyon olmayı temel amaç olarak belirlemiştir (COSO, 2019).

Bu amaç doğrultusunda iç kontrol konusunda ilk kapsamlı çerçeve 1987 yılında Treadway Komisyonu olarak da bilinen Hileli Mali Raporlama Üzerine Ulusal Komisyon Raporu (Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting) adıyla yayımlanmıştır (Kurt & Uçma, 2013, s. 80). Müteakiben 1992 yılında COSO İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve yayımlanmıştır. Söz konusu çerçeve Mayıs 2013'te revize edilerek

güncellenmiş olup günümüz itibariyle iç kontrol konusunda temel doküman olmayı sürdürmektedir (COSO, 2019).

Kurumsal risk yönetimi ile ilgili olarak ise 2004 yılında COSO Kurumsal Risk Yönetimi- Bütünleşik Çerçeve yayımlanmıştır. Hem strateji belirleme, hem de uygulama süreçlerinde risklerin göz önünde bulundurulmasının önemini vurgulayan bu çerçeve 2017 yılında güncellenmiştir. Suiistimallerin önlenmesi hususunda 1999 ve 2010 yıllarında iki araştırma raporu yayımlayan COSO, bu alandaki çalışmalarını halen sürdürmektedir (COSO, 2019).

Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (ECIIA)

Kısa adı ECIIA olan Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu 1992 yılında Fransa, Finlandiya, İngiltere, İrlanda, Norveç ve Benelux ülkeleri tarafından iç denetimi Avrupa düzeyinde temsil etmek, üye ülkeler arasında iç denetim alanında bilgi alışverişi yapmak ve işbirliği sağlamak amacıyla kurulmuştur (ECIIA, 2007, s. 7).

ECIIA'ya bireysel olarak üyelik mümkün olmayıp, Avrupa ekonomik alanını oluşturan ülkelerin ulusal iç denetim enstitüleri kurumsal olarak üye olabilmektedir. 2018 yılı itibariyle aralarında Türkiye'nin de olduğu 34 ülkeden 47000'den fazla iç denetçi profesyonelini temsil eden ECIIA; iç denetim, iç kontrol, kurumsal yönetişim, risk yönetimi alanında yaptığı araştırmalarla iç denetim mesleğinin gelişimine katkı sağlamaktadır. Ayrıca üye ülkeler arasında koordinasyon ve işbirliğini sağlamakta ve IIA tarafından geliştirilen standartların uygulanmasını teşvik etmektedir. ECIIA, bu işlevleri göz önüne alındığında özellikle AB içerisinde iç denetim mesleğine yön veren en önemli organizasyonlardan bir tanesi olarak dikkat çekmektedir (Özgül, Akmeşe , & Bayrı, 2013, s. 198; ECIIA, 2019, s. 30).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC); 7 Ekim 1977'de, Almanya'nın Münih kentinde, dünya çapında muhasebe mesleğini kamuoyu yararına güçlendirmek amacıyla kurulmuştur. 1977 yılında 51 ülkeden 63 kurucu üye ile yola çıkan IFAC, 2018 yılı itibariyle 130'dan fazla ülkede 175'ten fazla üye ile muhasebe alanında küresel ölçekte söz sahibi bir kuruluş haline gelmiştir (IFAC, 2019, s. 1).

Bağımsız denetime ilişkin uluslararası uygulamaları düzenleyen IFAC, kamuoyunun çıkarlarını dikkate alarak muhasebe mesleğinin güçlendirilmesi ve geliştirilmesi ile bu alandaki mevcut standartlar arasında uyum sağlanması görevini yürütmektedir. Bu misyonu gerçekleştirmek için, diğer faaliyetlerle birlikte uluslararası denetim standartlarını, etik ve eğitim standartlarını, kamu sektörü muhasebe standartlarını oluşturmayı ve geliştirmeyi hedef almaktadır. Bu çerçevede IFAC tarafından hazırlanılan; Uluslararası Denetim Standartları (International Standarts on Auditing - ISA), Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (International Public Sector Accounting Standards - IPSAS) ve Bağımsız Denetçiler İçin Etik Standartları (IFAC Code of Ethics For Professional Accountants International Education Standards) muhasebe ve denetime yön veren önemli uluslararası standartlar arasındadır (Koçberber, 2008, s. 73).

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA)

1887 yılında kurulan AICPA, muhasebe ile denetim alanında kural ve standartlar belirleyen, bu alanda görev yapan meslek profesyonellerine rehberlik ve eğitim hizmetleri sunan bir kuruluştur. AICPA'nın kurulması ile birlikte muhasebe mesleği; yüksek mesleki standartlar, etik kurallar, eğitim ve sertifikasyon gereklilikleri ile ayırt edilebilen bir meslek haline gelmiştir (AICPA, 2019).

AICPA meslek örgütleri ve denetim kuruluşlarının uymakla yükümlü oldukları "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarını" ilk defa belirleyen kuruluştur. AICPA tarafından ilk kez 1947 yılında yayımlanan bu standartlar, birçok ülkede benimsenmiş ve güncellenmek suretiyle günümüze ulaşmıştır (Uyar, 2009, s. 21; Koçberber, 2008, s. 77,78)

Bilişim Sistemleri Denetimi ve Kontrolü Derneği (ISACA)

Bilişim sistemlerinin denetimiyle ilgili olarak bir dernek oluşturma fikri, ilk olarak 1967 yılında bilgi sistemleri denetimi ile uğraşan bir grubun merkezi bir bilgi kaynağı ve rehberlik ihtiyacı sonucunda ortaya çıkmıştır. Bunun sonucunda söz konusu grup tarafından 1969 yılında Elektronik Bilgi İşlem Denetçileri Derneği (EDPAA) adı altında bir dernek kurulmuştur. Bu isim 1994 yılında Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Derneği (ISACA) olarak değiştirilmiştir (ISACA, 2015, s. 24).

ISACA, günümüzde 188 ülkede, 140.000'nin üzerinde üyeye sahip olan ve bilişim sistemleri güvenliği, siber güvenlik, yönetişim ile risk yönetimi alanında faaliyet gösteren bir kuruluştur (ISACA, 2019, s. 6). ISACA tarafından yayımlanan bilgi sistemleri denetimi ve kontrolü standartları bu alanda faaliyet gösteren denetim profesyonelleri tarafından benimsenmiş olup bu hususta ISACA'nın geliştirmiş olduğu COBIT modeli, özellikle BT alanındaki iç kontrol ve iç denetim uygulamalarına yön vermektedir.

1.3.6.2 *Ulusal kuruluşlar*

İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK)

İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 5018 sayılı Kanunun ön gördüğü sistemde; kamuda iç denetim ile ilgili mevzuatta belirtilen düzenlemeleri yapmak ve gerekli koordinasyonu sağlamak üzere Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı bir yapıda oluşturulmuştur. Kurul, mevzuatta belirtilen esaslarda 5 yıllığına seçilen 7 üyeden oluşmakta ve belirli aralıklarla toplanmaktadır (Korkmaz, 2007, s. 41,42).

Kurulun görevleri ise 5018 sayılı Kanunun 67 inci maddesinde ve İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Yönetmeliğinde düzenlenmiştir. Buna göre Kurul; kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, iç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, iç denetim ile ilgili ikincil ve üçüncül mevzuatı oluşturmak, iç denetçilerin eğitimleri, atanmaları, çalışmaları, değerlendirilmeleri ile ilgili hususlarda esas ve usulleri belirlemek; idarelerin iç denetim raporlarını değerlendirerek konsolide etmek ve bu raporları Bakanlığa ve kamuoyuna açıklamak gibi önemli görevler yürütmektedir. Yönetmeliğin 18 inci maddesinde belirtilen sekretarya görevi ise İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Dairesi tarafından yapılmaktadır (Örenay, 2009, s. 33).

İDKK; kamuda iç denetim sistemini düzenleyen, geliştiren, izleyen ve iç denetime yön veren bir kuruldur. Kurul aldığı kararlar, yaptığı düzenlemeler, iç denetçilere ve denetçi adaylarına sağladığı eğitimler, hazırladığı yönetmelik, rehber gibi dokümanlar, Bakanlığa ve kamuoyuna sunmuş olduğu raporlar ile iç denetimin etkinliğini, verimliliğini hatta geleceğini doğrudan etkileyen bir konumdadır. Bu nedenle sahadaki iç denetçilerin güçlü, bağımsız ve faydalı olabilmesi ancak sağlam bir İDKK yapısı ile mümkündür.

Kamu Gözetim Kurumu (KGK)

Kamu Gözetimi alanında uluslararası gelişmelerin gereği olarak yeni Türk Ticaret Kanunu uyarınca öngörülen bağımsız denetim alanını düzenlemek üzere 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile 2 Kasım 2011 tarihinde KGK teşkil edilmiştir.

KGK'nın görev ve yetkileri şunlardır (KGK, 2020, s. 2):

- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek.
- Bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak ve bağımsız denetimde uygulama birliğini, kalite ve güveni tesis etmek
- Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) oluşturmak ve yayımlamak.
- Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) oluşturmak ve yayımlamak.

KGK tarafından uluslararası standartlar göz önüne alınarak belirlenmekte olan "Türkiye Muhasebe Standartları ve "Türkiye Denetim Standartları" Türkiye'deki muhasebe ve denetim alanındaki uygulamaları etkileyen önemli standartlardır. Dolayısıyla KGK da bu standartlar çerçevesinde Türkiye'de iç denetime de yön veren önemli ulusal kuruluşlardan biridir.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE)

Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 19 Eylül 1995 tarihinde Ali Kamil Uzun başkanlığında 47 kurucu üye ile "İç Denetim Enstitüsü" adıyla kurulmuştur. 1998 yılında ise Bakanlar Kurulu Kararı ile derneğin ismine "Türkiye" ibaresi getirilmiş ve derneğin ismi Türkiye İç Denetim Enstitüsü Derneği olarak değiştirilmiştir. 30 Ocak 1999 tarihinde yapılan genel kurulda tüzük değişikliğine gidilerek dernek bugünkü ismini kullanmaya başlamıştır (TİDE, 2012, s. 4-23).

1996 yılında hem ECIIA, hem de IIA üyesi olan TİDE 1997 yılından beri düzenlediği kongre, sempozyum, eğitim, sertifika programları ve çeşitli etkinliklerle iç denetim mesleğinin Türkiye'de öncüsü ve lideri olmuştur. TİDE kurulduğu günden bu yana ülkemizde iç denetim mesleğinin tanıtılması ve uluslararası standartlara uyum sağlaması ile meslek mensuplarının niteliklerinin uluslararası düzeye çıkarılması hedefleriyle bir meslek örgütü olarak faaliyetlerini sürdürmektedir (Özbek, 2012, s. 36,37).

Kamu İç Denetçileri Derneği (KİDDER)

Türkiye'de 5018 sayılı Kanun ile birlikte iç denetimin kamu yönetim sistemine entegre edilmesi ve ilk iç denetçilerin atanmaya başlanması bu alanda profesyonel bir meslek örgütünün bulunması gerekliliğini ortaya koymuştur. Bunun üzerine kamuda görev yapan iç denetçiler, 08 Mart 2007 tarihinde, KİDDER çatısı altında örgütlenmişlerdir (Selimoğlu & Saldı, 2018, s. 1407).

KİDDER; meslek mensupları arasında dayanışmayı ve işbirliğini sağlamak, mesleğin tanıtımını yapmak, üyelerinin mesleki ve sosyal gelişimlerine katkıda bulunmak, üyelerini ilgili merciler nezdine temsil ederek onların hak ve menfaatlerini korumak ve kamuda etkin işleyen bir iç denetim sisteminin oluşturulmasına fayda sağlamak amaçları çerçevesinde faaliyetlerini sürdürmektedir. Bu kapsamda meslek mensuplarına yönelik olarak eğitim, seminer, toplantı, bilgi ve doküman paylaşımı gibi çeşitli etkinlikler düzenlemekte aynı zamanda kamu iç denetimine ilişkin tespit, görüş ve önerilerini kamu otoriteleriyle paylaşmaktadır. KİDDER; iç denetimin ve iç denetçilik mesleğinin kamuda tanınması, benimsenmesi ve sistemin yerleşmesi bakımından tek başına önemli bir misyon üstlenmekte ve bu sürece önemli katma değer sağlamaktadır (Özbek, 2012, s. 43-47).

1.3.7 Dünyada iç kontrol sistemleri ile ilgili çeşitli modeller

1.3.7.1 *Cadbury raporu*

Cadbury Komitesi, 1991 yılında, İngiltere'de Sir Adrian Cadbury başkanlığında, üst düzey endüstri yöneticileri, finans uzmanları ve akademisyenlerin katılımıyla mali raporlama ve hesap verilebilirlikle ilgili kurumsal yönetimin finansal yönlerini ele almak amacıyla oluşturulmuştur. Bu oluşumun altında yatan temel neden, 1980'lerin sonunda ve 1990'ların başlarında ortaya çıkan bir dizi beklenmedik mali başarısızlıklar ve skandallar sonucu ülkede finansal raporlara olan güvenin azalmasıdır. Komite, Aralık 1992'de, kurumsal yönetim kurullarının yapısı ile sorumlulukları hakkında tavsiyelerini sunan ve en iyi uygulama ilkelerini (The Code of Best Practice) içeren Cadbury Raporunu yayımlamıştır (Dahya, McConnell, & Travlos, 2002, s. 461; Peasnell, Pope, & Young, 2000, s. 416).

Cadbury Raporu hazırlanmış olduğu dönem ve raporun ele aldığı konular göz önüne alındığında, kurumsal yönetime mali açıdan bir yaklaşım olmasına rağmen, kurumsal yönetim ilkelerinin iç denetim ile iç kontrole dayalı olduğunu ortaya koyan ilk çalışmadır. Bu sebeple de söz konusu rapor; iç denetim mesleğinin kurumsallaşmasını sağlayan temel bir dokümandır. Raporun en temel özelliği ise iç kontrol ve iç denetim fonksiyonunun önemini özel olarak vurgulaması ve iç kontrol süreçlerini analiz eden iç denetçileri kamusal sorumluluğu olan bir uygulamacı olarak değerlendirmesidir (Kahyaoğlu, 2013, s. 161).

Rapor, iç kontrolü; faaliyetlerin etkili ve verimli yürütülmesi, finansal iç kontrolün gerçekleştirilmesi ile kanun ve yönetmeliklere uygunluğun sağlanması amacıyla makul güvence sağlamak üzere kurulmuş mali ve mali olmayan tüm hususları içeren bir kontrol sistemi olarak tanımlamıştır. Buna göre iç mali kontrol aşağıda belirtilen hususlarla ilgili makul güvence sağlamak üzere oluşturulmalıdır (Champlain, 2003, s. 220):

- Varlıkların yetkisiz kullanımına karşı korunması;
- Muhasebe kayıtlarının uygun şekilde tutulması;
- İşletme tarafından beyan edilen ve işletme içi veya işletme dışı üçüncü taraflarca kullanılan finansal bilgilerin güvenirliğinin sağlanması.

Cadbury'nin iç mali kontrolün etkinliğini değerlendirme kriterleri beş temel unsurdan meydana gelmektedir (Champlain, 2003, s. 221):

- Kontrol ortamı
- Risklerin ve kontrol amaçlarının belirlenmesi ile değerlendirilmesi
- Bilgi ve iletişim
- Kontrol prosedürleri
- İzleme ve düzeltici eylemler

Cadbury Komitesinin hazırlamış olduğu raporun iki önemli tavsiyesi, halka açık şirketlere ait yönetim kurullarında görev yapan en az üç üyenin kurum dışı kişiler arasından seçilmesi ve bu şirketlerin icra kurulu başkanı (CEO) ve yönetim kurulu başkanı (COB) pozisyonlarının birbirinden ayrılarak farklı kişilerce yürütülmesidir. Bu tavsiyelerinin altında yatan belirgin sebep ise şirket yönetim kurullarının daha fazla bağımsızlığının sağlanması ve gözetim kalitesinin arttırılmasıdır (Dahya, McConnell, & Travlos, 2002, s. 461).

1.3.7.2 *Turnbull komitesi raporu*

Turnbull Raporu; 1999 yılında, İngiltere'de halka açık şirketlerin yönetim kurulu üyelerinin etkin bir iç kontrol sistemi geliştirmeleri konusunda sorumluluklarını yerine getirmelerine yardımcı olan bir düzenlemedir. Rapor; komite başkanı Nigel Turnbull'un adıyla anılmaktadır. Turnbull raporu 2005 yılında Mali Raporlama Konseyi (FRC) tarafından revize edilmiş, 2014 yılında ise FRC'nin yayımlamış olduğu "Risk Kılavuzuna" yerini bırakmıştır. (ICAEW, 2019; Özbek, 2012, s. 451,452)

Turnbull Raporu iç kontrol sistemi ve risk yönetiminin önemini şu şekilde vurgulamaktadır (FRC, 2005, s. 3) :

- Bir işletmenin iç kontrol sistemi, iş hedeflerinin gerçekleştirilmesinde önemli olan risklerin yönetiminde kilit bir role sahiptir. Güçlü bir iç kontrol sistemi, hissedarların yatırımlarının ve şirket varlıklarının korunmasına katkı sağlar.
- İç kontrol, operasyonların etkinliğini ve verimliliğini kolaylaştırır, iç ve dış raporlamanın güvenilirliğini sağlar. Aynı zamanda yasalara ve düzenlemelere uyulmasına yardımcı olur.
- Muhasebe kayıtlarının uygun olarak tutulması hususu da dâhil olmak üzere etkili finansal kontroller, iç kontrolün önemli bir unsurudur. Bu kontroller işletmenin gereksiz yere finansal risklere maruz kalmasına engel olur ve işletmenin yayımlamış olduğu finansal raporlarında güvenirliğini sağlamaya yardımcı olur. Ayrıca suiistimallerin önlenmesi ve tespiti de dâhil olmak üzere varlıkların korunmasına katkıda bulunur.
- Bir işletmenin hedefleri, işletme içi organizasyonu ve faaliyet gösterdiği çevre sürekli olarak gelişmekte, bunun sonucunda karşılaştığı riskler sürekli değişmektedir. Bu nedenle, güçlü bir iç kontrol sistemi, işletmenin maruz kaldığı risklerin kapsamlı ve düzenli bir şekilde değerlendirilmesine bağlıdır. Kârın; başarılı bir şekilde alınan risklerin bir ödülü olmasından hareketle, iç kontrolün amacı, riski ortadan kaldırmak yerine uygun şekilde yönetmeye ve kontrol etmeye yardımcı olmaktır.

Turnbull Raporuna göre iç kontrol sistemi (Özbek, 2012, s. 453; FRC, 2005, s. 7).;

- Varlıkların korunmasını da içerecek şekilde operasyonların etkinliğini ve verimliliğini kolaylaştırır,
- Raporların kalitesini arttırır,
- İç ve dış düzenlemelere uyulmasına yardımcı olur.

Rapora göre bir işletmenin iç kontrol sistemi, örgütsel yapısını kapsayan kontrol ortamını yansıtacaktır ve şu hususları içerecektir (FRC, 2005, s. 7):

- Kontrol faaliyetleri,
- Bilgi ve iletişim süreçleri;
- İç kontrol sisteminin etkinliğini sürekli izlemeye yönelik süreçler.

Turnbull raporu; genel olarak iç kontrol sistemi ile ilgili olarak yönetim kurulu, üst yöneticiler ve çalışanların sorumluluklarını incelemekte, ayrıca etkin bir iç kontrol sisteminin unsurları ile sistemin değerlendirilmesi ve raporlanmasına ilişkin konularda dikkat edilmesi gereken hususlara ilişkin örnekler vermektedir. Bu bakımdan Turnbull Raporu COSO modeli gibi bir uygulama rehberi niteliği taşımamakta, Birleşik Krallık Kurumsal Yönetim Prensiplerinde yer alan yönetim kurulunun iç kontrol konusundaki sorumluluklarını açıklamaya çalışan bir ilkeler bütünü niteliği taşımaktadır. Bununla birlikte rapor, iç kontrol konusunu COSO'nun izlediği 5 adımlı iç kontrol bileşenleri yerine farklı başlıklar altında ancak aynı düşünce yapısı içerisinde ele almaktadır (Özbek, 2012, s. 452-456)

1.3.7.3 *CoCo modeli*

CoCo çerçevesi; Kanada Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (CICA) tarafından COSO modelinden esinlenerek geliştirilmiş ve 1995 yılında "Kontrol Rehberi" (Guidence on Control) ismiyle yayımlanmıştır (Root, 1998, s. 147). CoCo iç kontrolü; bir organizasyonun kaynakları, sistemleri, süreçleri, görevleri ve kültürünü içerecek şekilde; belirlemiş olduğu hedeflere ulaşmalarına yardımcı olan unsurlar şeklinde tanımlamıştır (IFAC, 2006, s. 4).

CoCo modeli temel olarak; COSO'nın çizmiş olduğu çerçeveyi pratik, uygulanabilir faaliyetlere dönüştürmeyi ve aşağıda belirtilen üç ana kontrol hedefini tanımlamayı amaçlamaktadır (Cascarino, 2007, s. 194):

- Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği
- İç ve dış raporlamanın güvenilirliği
- Yasal düzenlemelere ve iç politikalara uygunluk

Bu amaçlar doğrultusunda CoCo, belirlediği 20 adet kontrol ölçütünü dört ana kategoriye ayırmıştır. Söz konusu dört başlık aşağıda kısaca açıklanmıştır (IFAC, 2006,

s. 4,5; Bakkal & Kasımoğlu, 2012, s. 8-10; Root, 1998, s. 4,5; Erdoğan S. , 2009, s. 90-93; Cascarino, 2007, s. 195):

Amaç: Bu ölçüt organizasyonun yönünü tayin etmektedir. Bu bölümde bir organizasyonun hedefleri, risklerin yönetimi, politikalar, planlar ve performans ölçütleri yer almaktadır. Bu ölçüt uyarınca işletmeler, iç ve dış riskleri dikkate alarak amaçlarına ulaşılmasını sağlayacak planlar oluşturmalıdır. Aynı zamanda bu planlar ölçülebilir performans hedefleri ile göstergelerini de içermeli ve tüm çalışanlara duyurulmalıdır.

Bağlılık: Bu ölçüt, kurumsal kimliği, etik değerleri, insan kaynakları politikalarını, karşılıklı güveni, yetki ve sorumluluklar ile hesap verilebilirliği kapsamaktadır. Bu çerçevede, insan kaynakları politikalarının ahlaki değerler ve amaçlarla uyumlu olması ile yetki ve sorumlulukların açıkça tanımlanması vurgulanmaktadır.

Yetkinlik: Kurum personelinin, bilgi sistemlerinin ve kontrol faaliyetlerinin sahip olması gereken nitelikler, yetkinlik ölçütünde vurgulanmaktadır. Bu ölçüte göre çalışanlar, kurum amaçlarına katkı sağlayabilmek için gerekli bilgi, beceri ve donanıma sahip olmalıdır. Ayrıca bilgi sistemleri de kurumsal değerler ile kurumun amaçlara ulaşmasını desteklemelidir.

İzleme ve Öğrenme: Kurumsal gelişme ve çevresel gelişimin sürekli olarak izlenmesi bu ölçütün temel dayanağıdır. Bu ilke uyarınca performans, iç kontrol sistemi ve bilgi sistemlerinin etkinliği sürekli olarak test edilmeli, değerlendirilmeli ve geliştirilmelidir.

Yukarıda belirtilen 4 ana kategorideki 20 ölçüt çerçevesinde CoCo modeli; iç kontrol sistemine COSO modeline nazaran daha pratik, daha ileri görüşlü ve kolay anlaşılır bir çerçeve sunmaktadır. Ayrıca CoCo modeli, iç kontrol sistemini açıklarken kurumsal kültür, organizasyon yapısı, sistemler, süreçler, görev ve sorumluluklar gibi davranışsal değerler üzerine daha fazla odaklandığı görülmektedir (Bakkal & Kasımoğlu, 2012, s. 14).

1.3.7.4 *COBIT modeli*

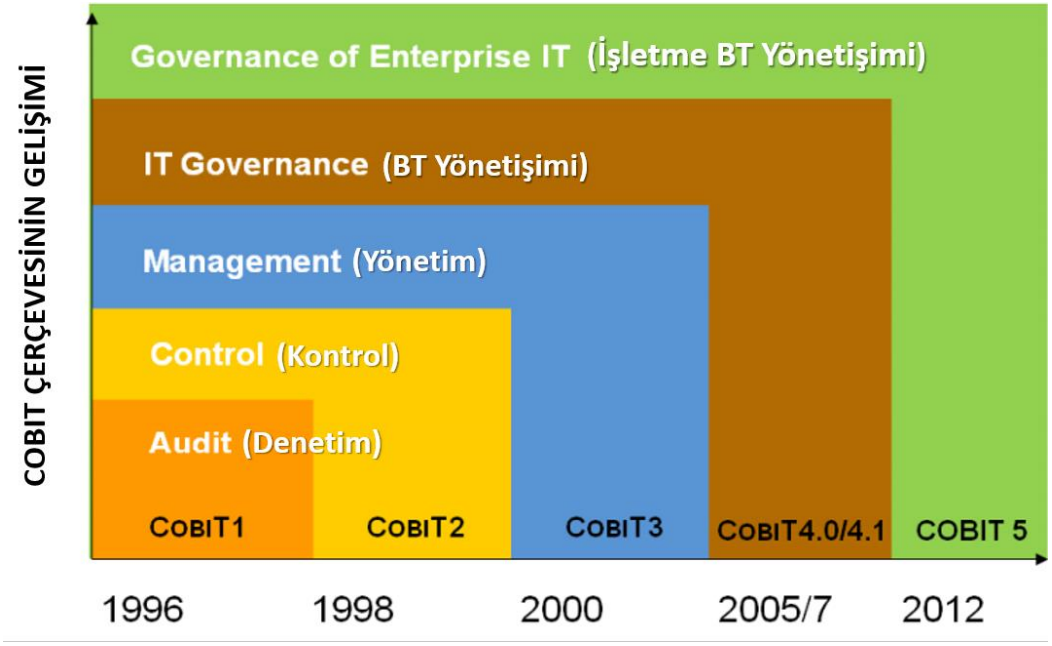
Bilgi ve ilişkili teknolojiler için kontrol hedefleri modeli (COBIT) ilk olarak 1996 yılında ISACA'nın araştırma enstitüsü olan ISACF tarafından geliştirilmiştir. 1999 yılında ise ISACF'nin COBIT'e ilişkin görevleri ISACA bünyesinde bağımsız bir organ

olan Bilgi Teknolojileri Yönetişim Enstitüsüne (ITGI) devredilmiştir (Brand & Boonen, 2007, s. 21).

COBIT, BT kontrolleri için açık ve net politikalar geliştirilmesi ile bunların doğru bir şekilde uygulanmasını sağlayan bir kurumsal yönetim çerçevesi ve destekleyici bir araç setidir. COBIT, kanuni düzenlemelere uyuma vurgu yaparak ve idarelere bir çerçeve çizerek onların BT'den elde etmiş oldukları faydayı arttırmalarına yardımcı olmaktadır. İç kontrol ve iç denetimle ilgili olarak ise COBIT modelinin; kurumsal BT yönetim ve çerçevesi olarak bilgi teknolojileri alanında en yaygın kullanılan model olduğu görülmektedir (IIA, 2016, s. 51). Zaten COBIT çerçevesinin temel amacı; kamu ve özel sektör kuruluşlarının BT alanındaki güvenlik ve kontrol politikalarının uluslararası düzeyde desteklenmesi ve iyi uygulama örneklerinin paylaşılmasıdır. COBIT'in kontrol amaçları, idarenin iş hedefleri ve ihtiyaçlarına dayalı olup bu model iç kontrol konusunda en yaygın yönetim çerçevesi olan COSO perspektifi ile de uyumludur (Campbell, 2003, s. 13).

COBIT'in 1996 yılında yayımlanan ilk sürümünü müteakip 1998, 2000, 2005 ve 2012 yılında yeni sürümleri yayımlanmıştır. Bu sürümler kapsam açısından incelendiğinde; ilk önceleri finansal ile BT denetim ve kontrol alanlarında kendini gösteren çerçevenin daha sonra BT yönetimini kapsadığı; müteakiben risk ve katma değer ile ilgili standartları da bünyesine alarak BT yönetişimi ile ilgili bir çerçeve sunmaya başladığı görülmektedir. Son olarak, Şekil 1.6'da görüldüğü üzere, 2012 yılında yayımlanan COBIT 5.0 ile de bütüncül bir yaklaşım esas alınarak BT ve iş süreçleri ile birlikte kurumsal anlamdaki tüm faktörler çerçeve kapsamına alınmıştır (Efe, 2016, s. 3,4; Pasquini & Galie, 2013, s. 69).

COBIT 5, işletmelere kurumsal BT 'nin yönetimsel amaçlarına ulaşmalarında yardımcı olan kapsamlı bir çerçeve sunmaktadır. Bu çerçeve; menfaatlerin gerçekleştirilmesi, risk seviyelerinin optimize edilmesi ve kaynak kullanımı arasında bir denge sağlayarak işletmelerin BT 'den azami faydayı elde etmelerine yardımcı olmayı ön görmektedir. Kamu sektörü ve özel sektörde her ölçekteki işletme için kullanışlı olan COBIT 5, kurumsal BT yönetişimi ve yönetim ile ilgili olarak Şekil 1.7'de belirtilen beş ana prensibe dayanmaktadır (ISACA, 2012a, s. 13, 14).



Şekil 1.6 *COBİT Çerçevesinin Kapsamındaki Değişim (ISACA, 2012b, s. 5)*

Şekil 1.7 *COBIT 5 Prensipleri (ISACA, 2012a, s. 13)*

COBIT 5 çerçevesinde kurumsal olarak etkin bir BT yönetimi yapabilmek için, BT içerisindeki yönetilmesi gereken riskler ile faaliyetleri kavramak büyük bir öneme sahiptir. Bu kapsamda aşağıda fonksiyonları açıklanan bu dört alanda süreçler belirlenmiş

olup bunlar geleneksel BT alanları olan planlama, inşa etme, işletme ve izleme alanları ile eşleşmektedir. COBIT çerçevesi içerisindeki bu temel etki alanları birbirleriyle etkileşim halinde olup şu şekilde sıralanmaktadır (IIA, 2016, s. 51-53; Ak, 2012, s. 42-51):

- **Planlama ve Organizasyon (Plan and Organise, PO) :** Bu alan strateji ve taktikleri içerir. Ayrıca BT iş hedeflerinin çözüm sağlama (AI) ve hizmet sağlama (DS) için yönlendirmesini sağlar.
- **Tedarik ve Uygulama (Acquire and Implement, AI)** : Tedarik ve uygulama alanı tanımlanan, uygulanan ve iş süreçlerine eklemlenen BT çözümleri ile mevcut sistemlerin sürdürülmesi, geliştirilmesi ve bakımı faaliyetlerini içermektedir. Genel olarak BT çözümleri sağlamayı ve bu çözümleri hizmetler haline dönüştürmeyi esas alır.
- **Teslimat ve Destek (Delivery and Support, DS):** Bu alan hizmetlerin yerine getirilmesi, sürekliliğinin ve güvenliliğinin sağlanması ile uygulama kontrollerini kapsayan bilgi süreci faaliyetlerinden meydana gelmektedir. Bu süreçte BT çözümleri kabul edilerek son kullanıcılar için kullanışlı hale getirilir.
- **İzleme ve Değerlendirme (Monitor ve Evaluate, ME):** İzleme ve değerlendirme alanı tüm BT süreçlerinin, kaliteleri ve kontrol gerekliliklerine uyumu bakımından düzenli olarak değerlendirilmeleri gerektiğini ön görmektedir. Ayrıca bu alan, performans yönetimi, mevzuata uyum, iç kontrolün izlemesi ve kurumsal yönetim süreçlerini de kapsamaktadır.

COBIT, bu dört alan yoluyla sıklıkla kullanılan 34 adet BT sürecini tanımlamış ve bunları iş ve BT hedefleri ile ilişkilendirmiştir. Bununla birlikte COBIT; süreçlerin, faaliyetlerin ve sorumlulukların eksiksiz olması hususunda tam bir liste sunmakla birlikte bunların tamamının uygulanmasını gerekli görmemekte ve süreçler her kurum tarafından gerekli olduğu ölçüde birleştirilebilmektedir (IIA, 2016, s. 53).

1.3.7.5 *SAC ve e-SAC*

Sistemlerin Denetlenebilirliği ve Kontrolü (SAC) raporu; ilk olarak IIA tarafından 1977 yılında işletmelere bilgi sistemleri ve teknolojisinin kontrolü ve denetimi konusunda rehberlik sağlamak amacıyla yayımlanmıştır. Rapor, aynı zamanda BT alanındaki ilk iç

kontrol çerçevesi olup temel olarak bilgi teknolojisinin işletme perspektifi ile bilgi yönetim sistemleri (otomasyon) planlanması, uygulanması ve kullanılmasıyla ilgili risklere odaklanmaktadır (Champlain, 2003, s. 224).

SAC raporu iç kontrol sistemini; kurumun amaç ve hedeflerine ulaşıldığına ve riskin kabul edilebilir bir seviyeye indirildiğinden emin olunmasını sağlayan güvence sağlayan süreçler, işlevler, faaliyetler, alt sistemler, prosedürler ve insan kaynakları organizasyonu olarak tanımlamaktadır (Champlain, 2003, s. 224). Ayrıca raporda, önemli bilgi teknolojileri ile bunların riskleri belirtilerek, riskleri azaltmak için kontroller ile bu kontrollerin etkinliğini ve geçerliliğini denetleyecek çeşitli denetim prosedürleri sunulmuştur (Yalkın, 2011, s. 52).

BT alanındaki önemli ve hızlı gelişmelerden dolayı önce 1991 yılında, müteakiben de 1994 yılında güncellenen SAC raporu 14 temel modülden oluşmaktadır. Bu modüller aşağıda sıralanmıştır (Champlain, 2003, s. 224,225):

- Yönetici Özeti,
- Denetim ve Kontrol Ortamı,
- Denetimde Bilgi Teknolojisini Kullanma,
- Bilgisayar Kaynaklarını Yönetme,
- Bilgi Yönetimi ve Geliştirme Sistemleri,
- İş Sistemleri,
- Son Kullanıcı ve Departman Programlama,
- Telekomünikasyon,
- Güvenlik,
- Acil Durum Planlaması,
- Ortaya Çıkan Yeni Teknolojiler,
- Dizin,
- Gelişmiş Teknoloji İlavesi
- Örnek Olay İncelemesi.

IIA tarafından 2001 yılında ise işletmelerin üst düzey yöneticileri ile denetçilerinin elektronik sistemlerin kullanımından kaynaklanan riskleri anlamaları, değerlendirmeleri ve kontrol etmelerini sağlamak amacıyla Elektronik Sistemler Güvence Kontrol (e-SAC)

Modeli geliştirilmiştir. Model işletmelerde bilgisayar ortamında yapılan işlere (e-business) bağlı olarak ortaya çıkan risklere yöneliktir (Aksoy T. , 2007, s. 230).

e-SAC modelinde; sistemin tesis sorumluluğu yönetimin, etkin çalıştırma sorumluluğu iç denetçilerindir (Selimoğlu & Özbek, 2018, s. 48). Bu modelde iç denetçiler, bilgilerin güvenilirliği ile işletme kaynaklarının etkin bir şekilde kullanılmasına güvence verme görevine ilave olarak bilgi sistemlerinin etkinliğini sağlama konusunda da yetkili kılınmışlardır. Bundan dolayı, iç denetçilerin finans ve muhasebe alanına ek olarak BT denetimi alanında da yetkin olmaları gereklidir (Aksoy T. , 2007, s. 231).

e-SAC modelinin temel felsefesi; işletme, raporlama, uyumluluk ve raporlama olmak üzere dört temel COSO iç kontrol hedefini, e-iş güvence hedefleri (kullanılabilirlik, yetenek, işlevsellik, korunabilirlik, hesap verebilirlik) ve alt yapıyı oluşturan beş ana katmanla (insan, teknoloji, süreçler, yatırım, iletişim) birleştirmesidir (Champlain, 2003, s. 225,226).

e-SAC modeli iç kontrolün amacı yönünden COSO benzerlikler göstermekle birlikte işletmenin tamamına odaklanan COSO modelinden; bilgi teknolojilerine odaklanması ve bu konuda iç denetçilere daha fazla sorumluluk vermesi yönüyle ayrılır.

1.3.7.6 *King Report*

King Raporu, 2002 yılında Güney Afrika tarafından kurumsal yönetişim ile ilgili olarak düzenleme yapmak amacıyla yayımlanmıştır. Bu rapor uyarınca aşağıda belirtilen hususlarla ilgili kurumsal hedeflerin gerçekleştirilmesine ilişkin makul bir güvence sağlamak amacıyla genel kabul görmüş risk yönetimi ve iç kontrol modelleri ile çerçeveleri kullanılmalıdır. Güçlü bir iç kontrol yapısı ve risk yönetimi sağlanması için dikkat çekilen hususlar şunlardır (IFAC, 2006, s. 11):

- Operasyonların etkinliği ve verimliliği;
- İşletme varlıklarının korunması (Bilgi sistemleri dâhil);
- Yürürlükteki yasalara, düzenlemelere ve denetim standartlarına uygunluk;
- Tüm çalışma koşullarında işletme sürdürülebilirliğinin desteklenmesi;
- Raporlamanın güvenilirliği;
- Tüm paydaşlara karşı sorumlu davranmasıdır.

Bununla birlikte King Raporu, risk yönetimi ve iç kontrol sisteminin tüm işletme personeli tarafından günlük faaliyetlere dâhil edilerek uygulanmasını önermektedir (IFAC, 2006, s. 11).

1.3.8 COSO Modeli Çerçevesinde İç Kontrol Sisteminin Temel Bileşenleri

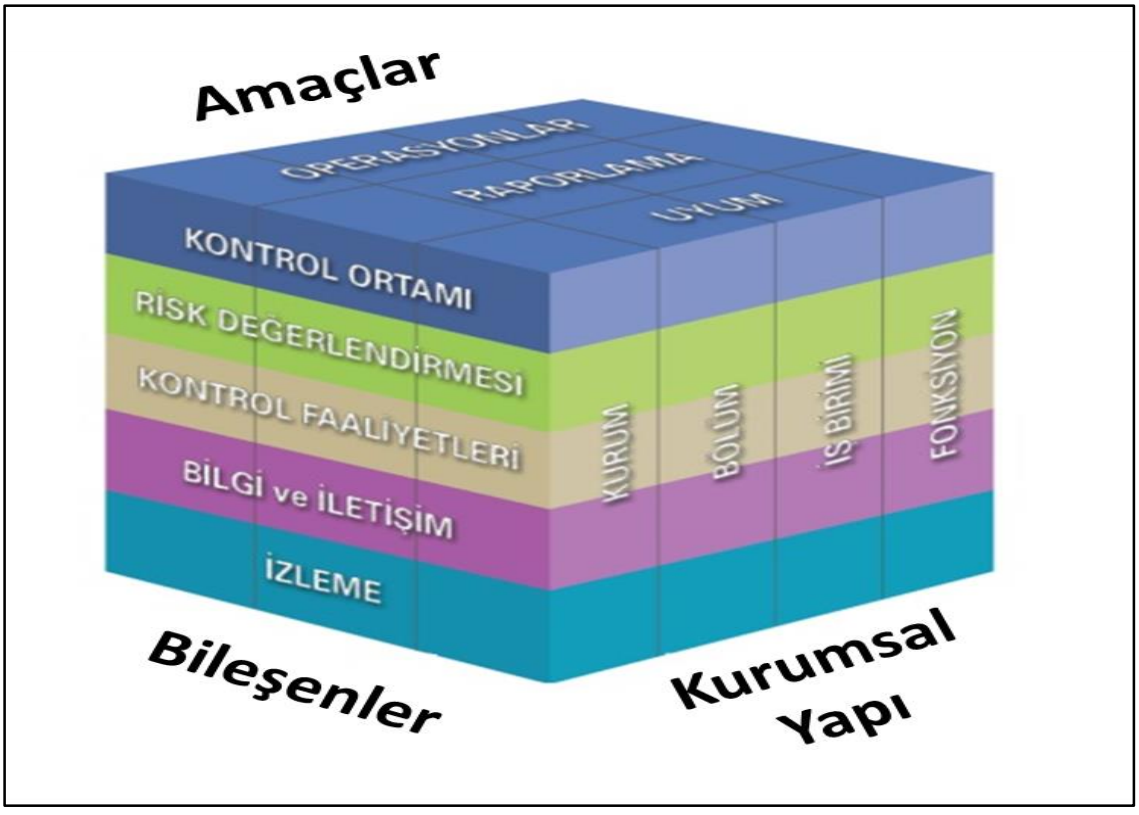
Uluslararası alanda iç kontrol sisteminin yapılandırılması hususunda en çok tercih edilen iç kontrol modelinin COSO modeli olduğu görülmektedir (Selimoğlu & Özbek, 2018, s. 48). Amerika Birleşik Devletleri, AB ülkeleri, Türkiye ve birçok ülkede; kamu sektörü ve özel sektörde tesis edilmeye çalışan iç kontrol sistemi büyük oranda COSO modeli esas alınarak düzenlenmiştir. Keza kamu iç kontrol sistemini düzenleyen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile bu yasaya dayanılarak yapılan ikincil mevzuat, COSO modeli esas alınarak oluşturulmuştur (Türedi, 2011b, s. 111).

COSO'nun ilk versiyonu 1992 yılında İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve (Internal Control, Integrated Framework) adıyla yayımlanmıştır. İç kontrolün bugün de kabul gören tanımını içeren rapor; iç kontrol sistemi ile ilgili konularda COSO modeliyle ilgili temel doküman ve rehber olma vasfını 2013 yılına kadar sürdürmüştür (Schandl & Foster, 2019, s. 2). Çerçeve; kurumsal yönetimin artan önemi, eski çerçevenin yeterince açık ve anlaşılır olmaması, küreselleşme, risk temelli yaklaşımın öneminin artması, kurumsal yapıların karmaşıklaşması, teknolojinin gelişmesi, yasa ve düzenlemelerin öngördüğü yükümlülüklerin artması ile hata ve suiistimallerin tespitine ve önlenmesine yönelik beklentilerin yükselmesi vb. sebeple 2013 yılında güncellenmiştir (Selimoğlu & Özbek, 2018, s. 51,52). 1992 ve 2013 COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçeveleri kıyaslandığında temel değişiklikler Tablo 1.1'de özetlenmiştir.

Örgütün ulaşmaya çalıştığı amaçlar, amaçlara ulaşmak için yapılması gerekenleri gösteren bileşenler ve örgütün yapısı (faaliyet birimleri, yasal işletmeleri ve diğer birimler) arasında doğrudan bir ilişki vardır. Bu ilişki Şekil 1.8'de görüldüğü üzere küp şeklinde tasvir edilebilir. Şekil 1.8'deki küpte; amaçların üç kategorisi sütunlarda, beş bileşen satırlarda, süreçler de dâhil olmak üzere örgütün yapısı ise küpün üçüncü boyutunda gösterilmiştir (COSO, 2013a, s. 5).

Tablo 1.1 *1992 ve 2013 COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevelerinin Kıyaslanması (Selimoğlu & Özbek, 2018, s. 52).*

2013 COSO Bütünleşik Çerçevede Değişmeyen Hususlar	**2013 COSO Bütünleşik Çerçevede Değişen Temel Hususlar**
• İç kontrolün tanımı, • İç kontrolün bileşenleri, • Kurum hedefleri, • İç kontrolün etkinliği değerlendirmeye yönelik temel esaslar, • Yönetimin görüşüne verilen önem	• Bileşenleri oluşturan ilkeler tanımlanmıştır. (Toplam 17 İlke) • İlkelerin özelliklerini belirten odak noktaları tespit edilmiştir. • Teknolojinin artan önemi daha fazla dikkate alınmıştır. • Yönetişimin önemine vurgu yapılmıştır. • Mali olmayan raporlamalar da hedef kapsamına alınmıştır. • Suiistimallerle mücadeleye daha fazla yer ayrılmıştır.



Şekil 1.8 COSO Küpü (COSO, 2013a, s. 5)

1.3.8.1 *Kontrol Ortamı*

Kontrol ortamı; örgüt içerisinde iç kontrol sisteminin uygulanabilmesi için gerekli olan temeli meydan getiren birtakım standartlar, yapılar ve süreçler setidir (COSO, 2013b, s. 4). Kontrol ortamı örgütün "kontrol bilinci" olup birçok kurumda tonu yönetim kurulu ve üst yönetimce belirlenmektedir. Bu ton; örgütün hem finansal, hem de finansal olmayan veriler üzerindeki kontrollerinin yönetilmesi ile ilgili örgüte yön vererek güçlü bir iç kontrol sisteminin kurulması ve bunun sürdürülebilirliği için uygun bir zemin hazırlar (Herz, Monterio, & Thomson, 2017, s. 21).

Bu bileşenin kapsadığı temel hususlar şunlardır (COSO, 2013b, s. 4):

- Dürüstlük ve etik değerler,
- Yönetim kurulunun gözetim sorumluluklarını yerine getirmesini sağlayan parametreler,
- Teşkilat yapısı,
- Yetki ve sorumlulukların belirlenmesi,
- Yetkin kişilerin kuruluşa çekilmesi, geliştirilmesi ve kuruluşta tutulması süreci,
- Performansın ölçülmesi ve iyi performansın teşvik edilmesi.

Kontrol ortamı bileşeniyle ilgili COSO 2013 İç Kontrol Bütünleşik Çerçevede beş ilke belirlenmiştir (COSO, 2013a, s. 31):

- Kurum, etik değerler ile dürüstlük ilkelerine bağlı olduğunu gösterir.
- Yönetim kurulu, yönetimden bağımsız olduğunu gösterir aynı zamanda iç kontrol sisteminin gözetimini yerine getirir.
- Yönetim, yönetim kurulunun gözetiminde, amaçlara uygun olarak yapılar, raporlama hatları ile uygun yetki ve sorumluluklar tesis eder.
- Kurum, amaçları çerçevesinde, yetkin kişileri cezbetme, geliştirme ve kurumda tutmaya ne kadar bağlı olduğunu gösterir.
- Kurum, amaçları çerçevesinde, kişilerin iç kontrole ilişkin şahsi sorumluluklarından kaynaklanan hesap verme sorunluluklarını düzenler.

Bu ilkeler doğrultusunda kurumlarda etkin bir iç kontrol sisteminin tesis edilebilmesi için güçlü bir kontrol ortamının varlığı şarttır. Eksiksiz bir iç kontrol sisteminin temeli; güçlü bir kontrol ortamına dayanmaktadır. Kontrol ortamı unsurlarından bir veya birkaç tanesi yetersiz olur ise, bu durum diğer bileşenleri de

olumsuz olarak etkileyeceğinden dolayı o kurumda etkin bir iç kontrol sisteminin varlığından söz edilemez. Bu sebeple iç kontrol uygulamalarının çıkış noktası olan "Kontrol Ortamı" bileşeni iç kontrolün genel kalitesini etkileyen genel atmosferi yaratan, yönetimin bakış açısını belirleyen ve sistemin disiplinini sağlayan en önemli unsurudur (Kaya B. , 2015, s. 252).

1.3.8.2 *Risk Değerlendirmesi*

Her kurum; hem iç hem de dış etkenlerden kaynaklanan çeşitli risklerle karşı karşıya kalmaktadır. Risk, kurumun hedeflerinin gerçekleştirilmesini engelleyebilecek nitelikteki durumların ortaya çıkma ihtimalidir. Risk değerlendirme süreci ise amaçlara ulaşabilmek için risklerin tanımlandığı, değerlendirildiği dinamik ve tekrarlı bir süreçtir. Bu süreçte risk toleransları ile risklerin nasıl yönetileceğinin temel esasları oluşturulmaktadır. Risk değerlendirme sürecinde kurumun farklı düzeylerindeki birbiriyle bağlantılı olan amaçlarının belirlenmesi bir ön koşuldur. Bu aşamada yönetim tarafından kurumun her seviyesinde görev alanlar için faaliyetler, raporlama ve uyum amaçlarıyla da ilişkili olacak şekilde riskler tanımlanmaktadır. Yönetim ayrıca belirlenen amaçların kurum için uygunluğunu da değerlendirme kapsamına almalıdır. Risk değerlendirme, aynı zamanda kurumda iç kontrol sistemini etkisiz hale getirebilecek, dış çevre ile iş modelindeki muhtemel değişikliklerin yönetim tarafından dikkate alınmasını da gerektirmektedir (COSO, 2013a, s. 59; Hasanefendioğlu & Uzel, 2017, s. 212).

Kurumlar, amaç ve hedeflerine ulaşmak maksadıyla kendilerine tahsis edilen kaynakları kullanmaktadır. Bu süreçte alınan kararlar, yapılan işlemler ile yürütülen faaliyet ve projeler beraberinde riskleri de getirmektedir. Risklerin yönetilmesi süreci; kurumların amaç ve hedeflerine ulaşmalarında yardımcı olan bir araç olup aşağıda belirtilen hususları kapsar (Türedi & Koban, 2016, s. 160):

- Risk stratejisinin belirlenmesi,
- Risklerin tespit edilmesi,
- Risk değerlendirmesi,
- Risklere verilecek yanıtların belirlenmesi,
- Risklerin gözden geçirilmesi,
- İzleme ve raporlama.

Bu bileşen ile ilgili olarak COSO 2013 İç Kontrol Bütünleşik Çerçevede belirlenen ilkeler şunlardır (COSO, 2013a, s. 59):

- Kurum; amaçlarını, amaçlar ile ilgili riskleri tanımlamaya ve değerlendirmeye imkân sağlayacak şekilde, yeterince açık ve ayrıntılı olarak belirler.
- Kurum, organizasyon genelinde amaçlara ulaşılmasına ilişkin riskleri tanımlar ve bunları etkili olarak yönetebilmek için analiz eder.
- Kurum, riskleri değerlendirirken daima suiistimal riski olasılığımı da göz önünde bulundurur.
- Kurum, iç kontrol sistemini önemli ölçüde etkileme ihtimali olan değişiklikleri takip eder ve değerlendirir.

İç kontrol sisteminin özü; risklerin tespit edilmesi ve bu risklere verilecek cevaplar olduğundan "Risk Değerlendirmesi" bileşeni uygun "Kontrol Ortamı" sağlandıktan sonra kurum tarafından odaklanılması gereken temel bileşendir. Bu çerçevede suiistimal riskleri de dâhil olmak üzere risklerin doğru belirlenmesi ve iyi analiz edilmesi hususu; kurumun varlıklarını koruması, doğru ve güvenilir bilgi üretmesi, kaynaklarını etkili ve ekonomik kullanarak amaç ile hedeflerine ulaşması noktasında kritik bir öneme sahiptir.

1.3.8.3 *Kontrol Faaliyetleri*

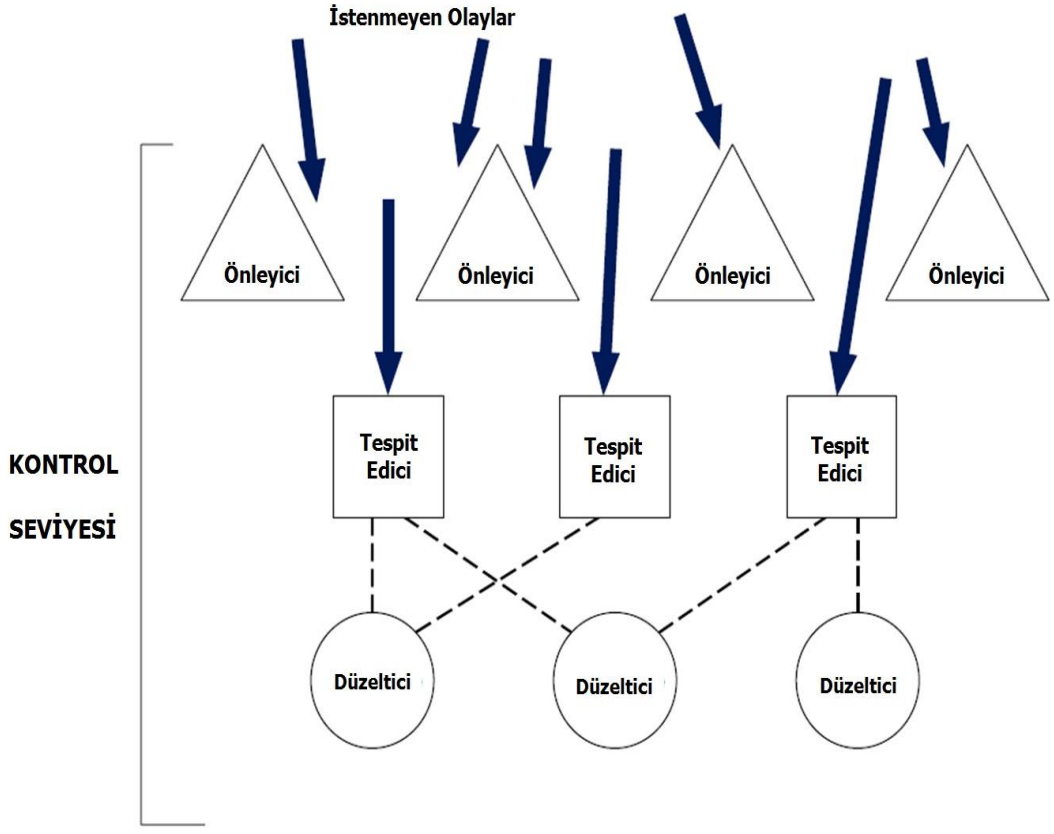
Kontrol faaliyetleri, üst yönetimin, amaçlara ulaşılmasına yönelik riskleri azaltacak talimatlarının uygulanmasını sağlamaya yardımcı olan politikalar ve prosedürler yoluyla belirlemiş olduğu eylemlerdir. Bu eylemler; teknoloji ortamı da dâhil olmak üzere, iş süreçlerinin çeşitli aşamalarında kurumun tamamını kapsayacak şekilde uygulanır (COSO, 2013a, s. 87). Üst yönetim, riskleri değerlendirmek suretiyle kurumun tüm seviyelerinde gerçekleştirilmesi gereken iç kontrol faaliyetlerini tasarlamaktan ve uygulamaktan sorumludur. İç kontrol faaliyetleri genel olarak aşağıda belirtilen beş ana başlıkta ele alınmaktadır (Petersen, 2018, s. 32):

- Görevler ayrılığı,
- Uygun yetkilendirme faaliyetleri,
- Yeterli belge tasarımı ve kullanımı
- Varlıkların korunması,
- Bağımsız kontroller.

Kontrol faaliyetlerine yönelik olarak COSO çerçevesinde belirlen ilkeler ise şunlardır (COSO, 2013a, s. 87):

- Kurum, amaçlarına ulaşmaya ilişkin risklerin makul seviyeye indirilmesine katkıda bulunacak olan kontrol eylemlerini belirler ve geliştirir.
- Kurum, amaçlarına ulaşmaya katkı sağlamak için teknoloji üzerindeki genel kontrol eylemlerini belirler ve geliştirir.
- Kurum, kontrol faaliyetlerini, beklentilerini belirleyen politikalar ile bu politikaları uygulamaya koyan prosedürler vasıtasıyla yürütür.

Kontrol faaliyetleri önleyici, tespit edici veya düzeltici nitelikte olabilir. Ayrıca onaylar, yetkilendirmeler, doğrulamalar, mutabakatlar, iş performansının gözden geçirilmesi gibi bir dizi manuel veya otomatik kontrolleri kapsayabilir (COSO, 2013a, s. 87). Genel olarak kontrol faaliyetleri önleyici, tespit edici ve düzeltici kontroller olmak üzere üç kontrol seviyesinden oluşur. Şekil 1.9'da özetlenen bu model; önleyici-tespit edici-düzeltici (Preventive, Detective, Corrective - PDC) kontrol modeli olarak adlandırılır (Hall, 2011, s. 130).



Şekil 1.9 *Önleyici, Tespit Edici, Düzeltici Kontroller (Hall, 2011, s. 130)*

Önleyici kontroller; iç kontrol yapısında bulunan ilk savunma hattı olup istemeyen olayların ortaya çıkma sıklığını azaltmak için tasarlanmış pasif tekniklerden meydan gelmektedir (Hall, 2011, s. 130). Bu kontroller, doğası gereği çeşitli davranış ve eylemleri yasaklamaktadır. Diğer bir ifadeyle, bir çalışan yasaklanmış bir eylemi her denediğinde, önleyici kontrol onu konu hakkında uyarmakta ve işlem tamamlanmadan eylemi iptal etmektedir. Bu nedenle önleyici kontroller kısıtlayıcı, eş zamanlı ve pasif nitelikler taşımaktadır (Christ, Emett, Summers, & Wood, 2012, s. 440).

Tespit edici kontroller ikinci savunma hattını oluşturmakta, önleyici kontrollerle engellenemeyen istenmeyen olayları tanımlama ve ortaya çıkarma işlevi gören cihaz, teknik ve prosedürlerden meydana gelmektedir. Bu tip kontroller, gerçekleşen olayları önceden belirlenmiş standartlarla karşılaştırarak belirli hataları ortaya çıkarmak üzerine tasarlanmaktadır (Hall, 2011, s. 130). Düzeltici kontroller ise, bir önceki adımda tespit edilen hataların etkilerini tersine çevirmek için uygulanan eylemlerdir (Hall, 2011, s. 131). Bu kontroller uygunsuz ve istenmeyen sonuçlar tespit edildiğinde devreye girerek hatayı telafi ederler (Erdoğan S. , 2009, s. 24).

Örgütlerin, önemli bir kayba uğramadan amaç ve hedeflerine ulaşabilmesi için üç kontrol türünü de içererek şekilde etkin olarak kontroller tasarlanması ve uygulaması gerekmektedir. Önleyici, tespit edici ve düzeltici olarak sınıflandırılan bu kontrol türleri; giriş, değişiklik, sürüm, erişim kontrolleri ile veri güvenliği ve bütünlüğü, arşivleme, yedekleme, mantık denetimi, görevler ayrılığı gibi iç kontrol prosedürlerine de uygun olmalıdır (Leon, Abraham, & Kalbers, 2010, s. 547).

Risk değerlendirme bileşeni kapsamında tespit edilen risklerin etkisini ve olasılığını azaltacak etkili stratejilerin belirlenerek maliyet etkin olacak şekilde çeşitli kontrollerin tasarlanması ve uygulanması bu bileşenin özünü oluşturmaktadır.

1.3.8.4 *Bilgi ve İletişim*

COSO İç kontrol modelinin dördüncüsü olan bilgi ve iletişim bileşeni, diğer bileşenler arasındaki ilişkiyi iletişim ve bilgi paylaşımı yoluyla sağlamaktadır. Bu bileşen örgüt genelinde bilgi akışını düzenleyerek kurumsal amaç ve hedeflere ulaşmada bir araç olarak kullanılan iç kontrol sisteminin uygulanma kabiliyeti ve işlerliğinin artmasında önemli bir role sahiptir (Derici, 2015, s. 65).

Bilgi, örgütün iç kontrole ilişkin sorumluluklarını kuruluş amaçlarına ulaşmasına destek olacak bir şekilde yerine getirebilmesi için gereklidir. Yönetim, iç kontrol sisteminin diğer unsurlarının işlevlerini yerine getirmesine destek olmak için iç ve dış kaynaklarından ilgili ve nitelikli bilgiyi elde etmekte veya üretmektedir. Aynı zamanda bu bilgi örgütün karar alma süreçlerinde kullanılmaktadır (COSO, 2013a, s. 105).

İletişim ise, gerekli bilginin sağlanması, paylaşılması ve elde edilmesinde yer alan kesintisiz ve yinelemeli bir süreçtir. İç iletişim; bilginin örgüt içerisinde yatay veya dikey olarak dağıtıldığı ya da toplandığı araçlardır. Dış iletişim ise iki taraflı olup gerekli dış bilginin içe aktarıldığı veya kurum dışı tarafların bilgiye yönelik istek ve beklentilerinin karşılandığı araçlardan meydana gelmektedir (COSO, 2013a, s. 105).

Bilgi ve iletişim bileşeni; bilginin kalitesini ve iletişimin etkinliğini esas alarak, ilişkili iç ve dış bilgilerin belirlenmesi, elde edilmesi, işlenmesi ve kurum içerisinde zamanında iletilmesi hususlarını kapmaktadır. Buna göre organizasyon içerisinde bilginin ilgili, faydalı, güncel, uygun, yerinde, eksiksiz ve ulaşılabilir olması için gerekli makul güvenceyi sağlayan iç kontrol mekanizmaları olmalıdır (Selimoğlu & Özbek, 2018, s. 58).

COSO 2013 İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve'de "Bilgi ve İletişim" bileşenine yönelik olarak belirlenen ilkeler ise şunlardır (COSO, 2013a, s. 105):

- Kurum, iç kontrol sisteminin fonksiyonunu yerine getirmesini destekleyecek olan ilgili ve nitelikli bilgiyi elde eder/üretir ve kullanır.
- Kurum, iç kontrol sistemine ilişkin amaç ve sorumluluklarını da içerecek şekilde, iç kontrolün işlevini yerine getirebilmesini desteklemek amacıyla gerekli olan bilgileri kendi içerisinde iletir.
- Kurum, iç kontrolün fonksiyonunu yerine getirmesini etkileyen konularla ilgili dış taraflarla iletişim kurar.

Bilgi ve iletişim bileşeni gelişen teknoloji etkeni de göz önüne alındığında her geçen gün önemini arttıran bir iç kontrol unsurudur. Etkin bir iç kontrol sisteminin tesis edilebilmesi için kurum içi ve dışı bilginin elde edilerek ya da üretilerek ilgililerle paylaşılması ve kullanılması gerekmektedir. Bununla birlikle yatay ve dikey iletişim kanallarının hızlı, etkili ve verimli kullanılarak yeterli, güvenilir, ilgili ve faydalı bilgiye zamanında ulaşılması hususu doğru stratejilerin üretilmesini dolayısıyla etkin bir yönetimin tesis edilmesini destekleyecektir. Bu yönüyle güçlü bir bilgi ve iletişim

sistemine sahip olan bir kurum etkin bir iç kontrol sistemini kurmak, sürdürmek ve geliştirmek için ihtiyaç duyacağı gerekli ortamı sağlamış olacaktır.

1.3.8.5 *İzleme*

İç kontrol sistemi; bir organizasyonun maruz kaldığı risklere ve değişikliklere sürekli olarak uyum sağlamasını gerektiren dinamik bir süreçtir (Akyel, 2010, s. 88). Bu nedenle iç kontrol sisteminin etkin ve sürdürülebilir olması için bu sistemin zaman içerisinde gözlemlenerek kalite ile performansının değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu da faaliyetlerin sürekli olarak izlenmesi, bağımsız değerlendirmeler veya bu ikisinin bileşeninden oluşan değerlendirmeler yoluyla sağlanabilir (İbiş & Çatıkkaş, 2012, s. 102).

COSO'ye göre izleme eylemleri bileşeni ile ilgili olarak iki ilke olup bu ilkeler şunlardır (COSO, 2013a, s. 123):

- Kurum; iç kontrol sistemi bileşenlerinin mevcut ve işler vaziyette olup olmadığını tespit etmek maksadıyla, sürekli değerlendirmeleri ve/veya bağımsız değerlendirmeleri seçer, geliştirir ve uygular.
- Kurum; belirlemiş olduğu iç kontrol yetersizliklerini değerlendirir ve değerlendirme sonucuna göre, üst yönetim ve yönetim kurulu da dâhil olmak üzere, gerekli düzeltici tedbirleri almaktan sorumlu olarak taraflara zamanında bildirir.

Manuel veya otomatik işletilen sürekli değerlendirmeler, genel olarak, iş süreçlerinin içerisine konularak gerçek zamanlı uygulanan ve değişen şartlara karşılık veren tanımlanmış olağan faaliyetlerdir. Bu değerlendirmeler, genellikle, yetkin ve değerlendirilen konu üzerinde bilgi sahibi faaliyet veya fonksiyon yöneticileri tarafından yapılır. Değerlendirme yaparken yöneticiler; ilişkilere, tutarsızlıklara veya başka tedbirlerin gerekip gerekmediğine odaklanmak suretiyle problemleri gündeme getirerek, diğer personelle birlikte, düzeltici veya başka tedbirlere ihtiyaç olup olmadığını ortaya koyarlar (COSO, 2013a, s. 126-128).

Bağımsız değerlendirmeler ise iş sürecinin yerleşik bir parçası olmayıp iç denetim birimlerinin yapmış olduğu değerlendirmeler başta olmak üzere çapraz faaliyet birimi değerlendirmeleri, kıyaslama/emsale göre değerlendirmeler, öz değerlendirmeler ile dış hizmet sağlayıcılarının yapmış olduğu değerlendirmelerden faydalanmak suretiyle gerçekleştirilir (COSO, 2013a, s. 129-132).

İzleme bileşeni, beş temel iç kontrol bileşeninin her birinin mevcut ve işler durumda olduğunu sürekli ve/veya bağımsız değerlendirmeler yoluyla değerlendiren bir bileşendir (COSO, 2013a, s. 129). Bu yönüyle izleme bileşeni; iç kontrol sistemindeki gözetim sorumluluğunu düzenleyerek kurumun, COSO çerçevesinde belirtilen standartlara uyumunu ölçme, bunun sonuncunda sistemi sürekli olarak geliştirme ve iyileştirme fonksiyonunu yerine getirerek iç kontrol sisteminin dinamik bir sistem olmasını sağlar.

2. KAMU İÇ DENETİMİNİN YAPISI, İŞLEYİŞİ VE İÇ KONTROL SİSTEMİ ÜZERİNDEKİ ROLÜ

2.1 Kamuda 5018 Sayılı Kanun Öncesi Yönetim ve Denetim Anlayışı

Türkiye' de kamu mali yönetimi ile ilgili ilk önemli düzenleme 1927 yılında çıkarılan ve 2004 yılına kadar yürürlükte kalan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunudur. Söz konusu kanun az sayıda değişiklikle, yaklaşık olarak 80 yıl boyunca kamu mali yönetimini düzenleyen temel bir yasa olma özelliğini devam ettirmiştir (Arcagök & Erüz, 2006, s. 9). Bu kısımda 5018 sayılı Kanun öncesi dönemde yürürlükte olan 1050 Sayılı Kanun'da yönetim ve denetim anlayışı genel hatlarıyla değerlendirilecektir.

2.1.1 1050 Sayılı Kanun'da Yönetim ve Denetim

1050 sayılı Kanun ile benimsenen geleneksel kamu yönetimi anlayışı; merkezi planlama, merkezi yönetim, merkezi kontrol ve denetim esaslarına dayanmaktadır (Uyar, 2009, s. 100). Bu anlayışa göre kamu hizmetlerinin planlanması, programlanması, bütçeleştirilmesi ile kontrol ve denetimi merkezi otoritenin sorumluluğuna verilmiştir. Ayrıca bu yapıda, kamu idarelerinin ve personelinin görevlerine ilişkin esas ve usuller de ağırlıkla merkezi otorite tarafından belirlenmektedir. İş ve işlemlerin belirlenen kural ve düzenlemelere uygun olarak yapılması ve kamu personelinin görevlerini tarafsız ve dürüst bir şekilde yerine getirmesi öncelikli amaçtır. Faaliyetlerin etkili, verimli ve ekonomik olarak yürütülmesi ise ikinci plandadır (Bülbül, 2009, s. 1).

5018 sayılı Kanun öncesi "denetim" anlayışı ise merkeziyetçi, otoriter ve teftiş esaslı bir denetim sistemine dayanmaktadır. Bu sistemde denetim, bakanlığa bağlı olarak görev yapan standartları ve kuralları iyi bilen teftiş elemanları tarafından gerçekleştirilmektedir. Denetimde daha çok ön mali kontrolü yapan birimlere yoğunlaştığı gibi denetim, temelde mali inceleme şeklinde yürütülmektedir. Bununla birlikte denetlenen idarelerin kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uyumu da kontrol edilmektedir (Kesik, 2005, s. 105,106). Bu modelin bir diğer özelliği de denetimin ileriye değil, geriye doğru yürütülmesidir. Teftiş, olması gereken (mevzuat ve diğer

düzenlemeler) ile olanı (gerçekleşmiş işlem ve faaliyetler) karşılaştırmak suretiyle hata ve suiistimalleri ortaya çıkarmaya odaklanmaktadır (Yurtsever, 2009, s. 143).

Bu bilgiler ışığında 5018 sayılı Kanun öncesi denetim anlayışı; merkeziyetçi, geçmişe dönük, kuralcı, hata ve usulsüzlük bulmaya odaklı bir çizgidedir. Denetimler, genel olarak mali inceleme ve mevzuata uygunluk denetimleriyle sınırlandırılmaktadır.

2.1.2 1050 sayılı Kanunda yetki ve sorumluluklar

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden önce Türk kamu mali yönetim sistemi; 1927 yılında yürürlüğe giren 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu çerçevesinde yürütülmekteydi. Bu yasa uyarınca kamu mali yönetim sistemi; ita amiri, tahakkuk memuru ve sayman olarak adlandırılan üçlü bir sacayağı üzerine oturmaktaydı (Arslan M. C., 2014, s. 127).

2.1.2.1 *İta amiri*

İta amiri; devlet bütçesinden bir harcamanın yapılmasını sağlayan belgelerin ödenmesi için imza yetkisi bulunan kişileri tanımlamak için kullanılan bir tabirdir (Demirkan, 1996, s. 119). Buna göre bir giderin ödenebilmesi için saymana, ita amiri tarafından emredilmesi ve izin verilmesi gerekirdi. 1050 sayılı Kanuna göre ita amirliği "Birinci" ve "İkinci" derece olmak üzere iki grupta düzenlenmişti. Buna göre bakanlar birinci derece ita amirleriydi. Bakanlar tarafından kendilerine ödeme emri ile yetki devri yapılan taşradaki görevlileri ise ikinci derecede ita amirleri olarak görev yapmaktaydı (Tosun, 2001, s. 14,15).

2.1.2.2 *Tahakkuk memuru*

Tahakkuk memurları; mevzuata uygun olarak devlet bütçesinden ödemeye imkân sağlayan belge ve eklerini düzenleyen, imzalayan ve bu belgelerin hesabını veren memurlardı (Demirkan, 1996, s. 150). Bu memurlar; 1050 sayılı Kanunda gelir ve gider tahakkuk memuru olarak iki ana kategoride sınıflandırılmıştı. Buna göre; gelir tahakkuk memurları, devlet gelirlerini gerçekleştirmenin yanında gelirleri tahsil edilebilir duruma getirmekte, gider tahakkuk memurları ise giderleri mevzuata uygun olarak gerçekleşmesini sağlamaktaydı (Tosun, 2001, s. 13).

2.1.2.3 *Sayman*

Mülga 1050 sayılı Kanunun 9'inci maddesindeki "*Gelirleri toplama, nakit ve malları saklama, giderleri hak sahiplerine ödeme ve teslim ve bu işlerle ilgili her türlü göndermeler ile bunlara bağlı bütün nakit ve mal işlemlerini yapan ve Sayıştay'a yönetim dönemi hesabı verenlere sayman denir."* hükmü uyarınca sayman ve görevleri tanımlanmıştı.

1050 sayılı Kanun'a göre Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak görev yapan merkez ve taşradaki saymanlar ile merkezdeki bakanlıklar bünyesindeki muhasebe müdürleri ya da diğer bir değişle bütçe dairesi başkanları aracılığı ile devlet bütçesinin gelir ve gider hesaplarının aylık ve yıllık olarak izlenmesi sağlanıyordu (Köse Y. , 2008, s. 40).

2.2 Kamuda 5018 Sayılı Kanun Sonrası Yönetim ve Denetim Anlayışı

Küreselleşme, bilgi teknolojilerindeki gelişmeler ve Türkiye'nin Avrupa Birliği (AB) adaylık süreciyle birlikte; çeşitli sektörlerde yaşanan hızlı değişim, kamu yönetiminde de etkilerini göstermiştir. Özellikle 1999 yılında düzenlenen Helsinki Zirvesi'nde, Türkiye'nin AB'ye aday ülke olarak resmen kabul edilmesinin ardından, mali yönetim ve kontrol alanındaki mevcut yasal düzenlemeler AB normlarıyla uyumlu olacak bir biçimde köklü değişikliklere uğratılmıştır. 2003 yılının son günü kabul edilen, ancak tam olarak uygulamasına 2006 yılında başlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrolü Kanunu bu değişimin yasal başlangıç noktasıdır.

5018 sayılı Kanun ile birlikte, klasik merkezi yönetim anlayışı yerine, kendisine ödenek tahsis edilen harcama birimleri vasıtasıyla, yönetsel sorumluluk ile mali sorumluluğun birleştirildiği daha yerinden yönetim esaslı bir yönetim anlayışı benimsenmiştir (Önal, 2012, s. 18). Uluslararası kabul görmüş standartlar ve AB mevzuatıyla uyumlu olarak yapılandırılan bu yeni kamu mali yönetim sistemi; çok yıllı bütçeleme, stratejik planlama, mali saydamlık, hesap verebilirlik, tahakkuk esaslı muhasebe, iç kontrol ve iç denetim gibi çağdaş yönetim araçları ile güçlendirilmeye çalışılmıştır (Koçak & Kavakoğlu, 2010, s. 120).

Böylece kamu kurum ve kuruluşları, teftiş temelli geçmişe dönük ve geleneksel denetim anlayışı yerine; kuruma değer katma hedefi taşıyan, güvence ve danışmanlık

hizmeti sağlayan, uluslararası mesleki standartları olan, risk odaklı "Çağdaş İç Denetim Anlayışı" ile tanışmışlardır. Bu yeni iç denetim anlayışının ana felsefesi; örgütün amaç ve hedeflerine ulaşmasında sapmalara neden olabilecek her türlü riskin değerlendirilerek sistemde gerekli kontrol faaliyetlerinin oluşturulması, geliştirilmesi ve izlenmesi esasına dayanmaktadır (Karcıoğlu & Kurnaz, 2017, s. 2).

2.2.1 Kamuda Mali Reformun Nedenleri

1990'lı yıllardan itibaren 1050 sayılı Kanunun, dünyada ve Türkiye'de yaşanan gelişmeler karşısında; modern mali yönetim anlayışının gerisine düştüğü; değişen, gelişen ve artan ihtiyaçları karşılamada yetersiz kaldığı yüksek sesle tartışılmaya başlanmıştır. Bu kapsamda dönemin hükümetleri, kamu kurumları, sivil toplum örgütleri ve akademik kuruluşlar; kamu mali yönetimi ve kontrolü alanında araştırma ve incelemelerde bulunarak, bu alanda yaşanan sorunlara ve alınması gereken tedbirlere yönelik olarak çeşitli çalışmalar gerçekleştirmişlerdir. Bu çalışmalarda 1050 sayılı Kanuna yönetimsel anlamda getirilen bazı eleştiriler şunlardır (Arcagök & Erüz, 2006, s. 3-9; Bülbül, 2009, s. 1; Tekin Ö. F., 2017, s. 200-203; Uyar, 2009, s. 99):

- Modern kamu mali yönetimi anlayışında önemli bir yer tutan stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme hesap verme sorumluluğu, mali saydamlık, iç kontrol gibi temel ilkelere yer verilmemesi,
- Klasik bürokrasinin; merkeziyetçi anlayışı, katı ve karmaşık kuralları ile hantal örgüt yapısından dolayı beklentileri karşılayamaması,
- Kalkınma planı, programlar ve bütçeler arasında yeterli ölçüde bağın tesis edilememesi,
- Bütçenin mali yılla sınırlı kalması,
- Fon, özel hesap, döner sermaye uygulamalarla gibi bütçe dışı harcamaların artması ve bunların bir kısmının denetim dışı kalması,
- Yetki-sorumluluk dengesinin iyi kurulamaması,
- Merkeziyetçi yapı nedeniyle bütçe hazırlama, uygulama ve kontrol süreçlerinde kurumlara yeterli karar verme yetkisinin tanınmaması,
- Verilen hizmetlerin vatandaşa odaklı olmaktan ziyade, düzenleme ve teftiş görevlerini yürüten merkezi otoritenin beklentilerini karşılamaya yönelik olması,

- Kamu kurumları arasında farklı muhasebe uygulamalarının olması nedeniyle finansal tabloların konsolide edilememesi ve bunun sonucunda zamanında, faydalı ve güvenilir bilginin üretilmesinde zorluklar yaşanmasıdır.

5018 sayılı Kanun öncesi mevcut yapıya denetim açısından göz atıldığında; çeşitli rapor ve çalışmalarda şu eleştiriler ortak olarak dile getirilmiştir (Akpınar, 2011, s. 289,290; Batmaz, 2015, s. 13; Gönülaçar, 2007, s. 3; Güner, 2009, s. 213, 214):

- Uluslararası genel kabul görmüş denetim standartları doğrultusunda modern denetim tekniklerinden yeterince faydalanılmamaktadır.
- Kamuda yürütülen tüm faaliyet ve hizmetler, denetim kapsamı içerisinde değildir. Denetimi kısıtlayan bazı uygulamalar mevcuttur.
- Denetimler, mali inceleme ve mevzuata uygunluk denetimleri şeklinde yapılmaktadır. Faaliyet (performans) denetimleri, iç kontrol sistemini değerlendiren denetimler ya da bilgi teknolojileri (BT) denetimleri göz ardı edilmektedir.
- Öznel, cezalandırıcı ve otoriter bir yaklaşıma sahip olması sebebiyle geleneksel denetim; yöneticiler ve kurum personelince istenmeyen, kaçınılan ve güvensizlik duyulan bir faaliyet olarak algılanmaktadır.
- Denetim birimleri arasında yeterli iletişim, işbirliği ve koordinasyon bulunmamaktadır.
- Denetim raporlarının sonuçları kamuoyuna açıklanmamaktadır.
- Denetçilerin özlük haklarında farklı uygulamalar mevcuttur.
- Denetçiler fonksiyonel bağımsızlığını sağlayacak mesleki güvencelere sahip değildir.
- Denetçilerin mesleki gelişimleri ve eğitimleri sistematik bir biçimde yapılmamaktadır.

Yukarıda belirtilen eleştirilerden de anlaşılacağı üzere 1050 sayılı Kanun, mevcut yapısıyla dünyadaki gelişmelerin gerisinde kalmış ve farklılaşan ihtiyaçları karşılamaktan uzak hale gelmiştir. Bunun sonucunda 2003 yılında AB normlarıyla uyumlu ve Yeni Kamu Yönetimi (YKY) anlayışının izlerini taşıyan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrolü Kanunu hazırlanmış ve 2006 yılında bütünüyle yürürlüğe girmiştir.

2.2.2 5018 Sayılı Kanun ile getirilen yenilikler ve iç denetim

5018 sayılı Kanunun ilk maddesinde belirtildiği üzere bu yasa ile kamuda, kalkınma planları ve programları doğrultusunda; kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılması amaçlanmaktadır. Bu kapsamda; hesap

verilebilirlik ve mali saydamlık ilkeleri esas alınarak kamu mali yönetiminin yapısı, işleyişi ile bütçenin hazırlanması, uygulanması, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve kontrolü düzenlenmektedir. Görüldüğü gibi yeni yasa, 1050 sayılı Kanunun çok fazla üzerinde durmadığı etkinlik, ekonomiklik, verimlilik, mali saydamlık ve hesap verilebilirlik ilkeleri üzerinde inşa edilmiştir (Tekin Ö. F., 2017, s. 206). Sözü edilen kavramlar esasen, dünyada gelişen YKY anlayışının temel ilkelerinin ülkemize bir uyarlamasıdır. Bu ilkeler uluslararası literatürde yedi ana başlıkta sınıflandırılmaktadır (Hood, 1991, s. 4,5):

- Yetki ve sorumluluk sahibi profesyonel bir yönetimin oluşturulması,
- Ölçülebilir performans göstergeleri ve standartların belirlenmesi,
- Çıktı ve sonuç odaklılık,
- Yönetilebilir daha küçük birimlerin oluşturulması,
- Rekabetin teşvik edilmesi,
- Özel sektör yöntemlerinin kullanması,
- Mali disiplin ve tutumluluk.

Yine bu ilkeler doğrultusunda; stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, faaliyet raporları, iç kontrol ve iç denetim gibi gelişmiş ülkelerin yaygın olarak kullandığı çağdaş yönetimsel ve finansal araçlar da Kanun kapsamında yeni kamu mali yönetimi sistemine dâhil edilmiştir.

Bu araçlardan biri olan iç denetim ise; sistemdeki güvence işlevine ilave olarak, danışmanlık rolünü de üstlenen, proaktif bir yaklaşımla kurumu geliştiren ve ona değer katan bağımsız, nesnel ve sistematik bir faaliyet olarak görülmektedir (Uzun, 2014, s. 60-63). Bu bağlamda iç denetim olgusunun özü; iç kontrol, risk yönetimi ile kurumsal yönetim süreçlerinin ve bu süreçlerin dâhil edildiği yönetsel yapıların iyileştirilmesi, sürdürülmesi ve geliştirilmesi mantığına dayanmaktadır (Kaya B. , 2014, s. 292).

Bu çerçevede 5018 sayılı Kanunda vurgulanan ilke ve esaslar doğrultusunda;

- Kaynakların etkili, verimli ve ekonomik olarak kullanılabilmesi,
- "Hesap verilebilirlik", "Mali Saydamlık" ile "Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme" ilkelerinin kamu idarelerinde tesis edilebilmesi,
- Güçlü bir iç kontrol sisteminin kurulabilmesi ve geliştirilebilmesi,
- Hata ve suiistimallerin önlenebilmesi veya ortaya çıkarılması,

ancak etkin olarak görev yapan ve sisteme makul güvence sağlayabilen "İç Denetim Birimleri" ile mümkündür. Bu bakımdan 5018 sayılı Kanunun getirmiş olduğu yeni kamu yönetim anlayışının sağlıklı bir şekilde sürdürülebilmesinde iç denetimin payı büyüktür.

2.2.3 5018 Sayılı Kanun Sonrası Kamuda İç Denetimin Gelişimi

Kanun ile birlikte Türk kamu sektöründe iç denetimin gelişimini, gösterdiği özellikler bakımından üç dönem halinde incelemek mümkündür:

- Kuruluş ve Yapılanma Dönemi (2004-2008 yıllarını kapsayan dönem)
- Uluslararası Mesleki Standartlara Uyum Dönemi (2009-2013 yıllarını kapsayan dönem)
- Denetimde Otomasyona Geçiş Dönemi (2014-2018)

2.2.3.1 *Kuruluş ve Yapılanma Dönemi (2004-2008 yıllarını kapsayan dönem)*

Bu dönemde, kamuda iç denetimin tesis edilebilmesi için gerekli teşkilat yapısının oluşturulmasına, mevzuat çalışmalarına, denetçi eğitimlerine ve farkındalık yaratılmasına yönelik faaliyetlere öncelik verilmiştir. Bu çalışmalar ulusal ve uluslararası paydaşlarla işbirliği içerisinde yürütülmüştür (Kıral, 2014a, s. 167).

İç denetim açısından, dönemin kilometre taşlarına bakıldığında; ilk kilometre taşının 2003 yılının son günü yayımlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu olduğu görülmektedir. Bu kanunla birlikte "İç Denetim" kavramı dünyada kabul gören tanımına çok yakın bir şekilde tanımlanarak mali literatürümüze girmiştir. Böylece kamu sektörü, T.C. Merkez Bankası dışında, ilk defa Kanun ile birlikte modern iç denetim anlayışı ile tanışmıştır (Uysal F. , 2014, s. 153).

İç denetimin kuruluş ve yapılanma sürecinde ilk önemli uygulama Haziran 2004'te 5018 sayılı Kanunda verilen yetki ile "Kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek" üzere bağımsız ve tarafsız bir organ olarak teşkil edilen İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) üyelerinin atanmasıdır. Söz konusu kararnamenin yayımlanması ile kamu iç denetiminde kuruluş ve yapılanma dönemi fiilen başlamıştır.

Söz konusu atamaları ikincil ve üçüncül mevzuat oluşturmaya yönelik çalışmalar izlemiştir. Bunlardan en önemlileri: İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, İç Denetçi Adaylarını Belirleme Eğitim ve Sertifika

Yönetmeliği ile İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliktir (İDKK, 2007a, s. 2).

2006 yılında ise, iç denetçilere yapılacak ek ödeme usul, esas ve miktarlarının düzenlendiği "Ek Ödeme Kararnamesi" yürürlüğe girmiştir. Ayrıca, aynı yıl iki ayrı kararname ile 190 sayılı KHK'ye tabi idarelere 720, mahalli idarelere ise 588 iç denetçi kadrosu tahsis edilmiştir. Söz konusu kadrolara ilk atamalar 5018 sayılı Kanunun geçici 5 inci ve geçici 16 ncı maddesi kapsamında başlamış olup, 31/12/2007 tarihine kadar 175 kamu idaresine, 634 iç denetçi ataması yapılmıştır (İDKK, 2008, s. 4).

İlk dönemde atanan iç denetçilerin mesleki kariyerlerine bakıldığı zaman; bu personelin mülga 1050 sayılı Kanunun denetim unsurları olan ve çeşitli idarelerde müfettiş, kontrolör ve denetmen olarak görev yapan teftiş elemanlarından oluştuğu görülmektedir. Geçiş döneminin şartları gereği, mevcut denetim personelinin tecrübesinden de faydalanmak ve AB normlarına uyum kapsamında yeni mevzuatın gereklerini bir an önce yerine getirmek amacıyla sertifika sınavına ve eğitimine tutulmadan ilk iç denetçi atamaları gerçekleştirilmiştir. İDKK tarafından daha sonra bu personele yönelik olarak, üçer ay süren iç denetçi sertifika eğitim programları uygulanmıştır. Bu şekilde 2007-2008 yılları arasında toplam yedi grubun eğitim ve sertifikasyon süreci tamamlanmıştır (İDKK, 2009, s. 18,19).

Yine bu dönemle ilgili atılan en önemli adımlardan biri de Kasım 2007'de İDKK tarafından yayımlanan "2008-2010 Kamu İç Denetimi Strateji Belgesi"dir. Bu belge kamuda yürütülecek iç denetim faaliyetlerine yön vermesi, temel politika ve öncelikleri belirlemesi bakımından önemli bir dokümandır. Söz konusu strateji belgesinin belirlemiş olduğu stratejik amaçlar doğrultusunda, 2008 yılından itibaren iç denetim birimleri pilot uygulamalar yaparak fiilen denetime başlamışlardır.

Yapılan denetim faaliyetlerine ilişkin veriler incelendiğinde; kamu iç denetimi strateji belgesinin öncelik verilmesini öngördüğü "sistem" ve "uygunluk" denetimlerine ağırlık verildiği, "mali denetim" türünün düşük seviyede kaldığı, "performans denetimi" ve "bilgi teknolojisi" denetim türlerinde ise herhangi bir denetim yapılmadığı görülmektedir. Bu bilgiler ışığında; 2008 yılında iç denetçi ataması yapılmış 208 idareden 71 tanesinde (%34) denetim faaliyeti gerçekleştirilmiş olup, toplam 280 adet denetim raporu üretilmiştir. Ayrıca ilgili yılda birimlerce sınırlı sayıda da olsa, iç denetimin bir

fonksiyonu olan "danışmanlık" faaliyetlerine de başlandığı görülmektedir (İDKK, 2009, s. 92-94; İDKK, 2012, s. 160).

Bu dönemde yapılan denetimlerin türü ve içeriği incelendiğinde, geleneksel teftiş anlayışının izlerine rastlamak mümkündür. Nitekim dönemin kamu iç denetim genel raporunun öneri ve tedbirler bölümünde; kamuda iç denetim birimlerinin kurulması, kurum personeline tanıtılması, denetimin nitelik ve nicelik bakımından güçlendirilmesi belirtildikten sonra; iç denetçilerin geleneksel teftiş anlayışı yerine iç denetim bakış açısını benimsemeleri, bu konuda mesleki gelişim çabası içerisinde olmaları gerektiği vurgulanmıştır (İDKK, 2009, s. 66-68).

"Kuruluş ve Yapılanma Dönemi" başlığında ele alınan 2004-2008 yılları arasındaki dönem şöyle özetlenebilir:

- Kamu sektörü modern iç denetim kavramı ile tanışmıştır.
- Bu yapıda görev yapacak kurul, birim ve denetçiler ile ilgili olarak temel düzenlemeler ve atamalar yapılmıştır.
- Kamu kurumlarına iç denetçi olarak atanan teftiş kökenli denetim elemanlarına yönelik olarak İç Denetçi Sertifika Eğitimleri başlatılmıştır.
- Denetim alanında "2008-2010 Kamu İç Denetimi Strateji Belgesi'nin çizdiği yön doğrultusunda "sistem" ve "uygunluk" denetimleri ağırlıklı olarak yürütülmüştür.

Ayrıca bu dönemde iç denetçiler başta olmak üzere, kamu kurum ve kuruluşlarında görev yapan personelin yeni kamu yönetim anlayışına uyumunu sağlayacak yasal düzenlemeler, eğitimler, tanıtıcı faaliyetlere odaklandığı görülmektedir.

2.2.3.2 *Uluslararası Mesleki Standartlara Uyum Dönemi (2009-2013 yıllarını kapsayan dönem)*

Bu döneme yön veren 2008-2010 ve 2011-2013 yıllarını kapsayan Kamu İç Denetimi Strateji Belgelerinin temel hedefleri aynı olup tanımlama aşağıdaki gibidir (İDKK, 2007b, s. 3; İDKK, 2010b, s. 2):

"Kamu idarelerinde; yeterli bilgi ve tecrübeye sahip iç denetçilerin yetiştirilmesi *ve iç denetim uygulamalarının kalitesinin artırılması suretiyle uluslararası standartlara uygun bir iç denetim faaliyetinin hayata geçirilmesi …temel hedeftir."*

Dönemin strateji belgelerinde açıklandığı üzere 2009-2013 yıllarını kapsayan ikinci dönem; ilk dönemde yapılan faaliyetlere ek olarak, iç denetimin gelişmekte olan şartlara ve uluslararası standartlara uygun olarak yapılanma süreci geçirdiği bir periyottur. Ayrıca bu periyotta; teknik ve idari kapasitenin güçlendirilmesine yönelik faaliyetlerle, iç denetim ihtiyacını karşılayabilmek için gerekli insan kaynağının sağlanması çalışmalarına da ağırlık verilmiştir (Kıral, 2014a, s. 167,168).

Bu kapsamda önceki uygulamalardan farklı olarak 2009 yılında iç denetçi atamaları için aday belirleme sınavı ÖSYM aracılığı ile yapılmış ve sınavı geçen 128 aday üç ay süreyle iç denetçi eğitim programına tabi tutulmuştur. Bu adaylar arasından sertifikasyon sınavında başarılı olan 88 aday Kamu İç Denetçi Sertifikası almaya hak kazanmıştır (İDKK, 2010a, s. 37). Takip eden üç yılda yapılan sertifika sınavları sonucunda ise 2013 yılsonu itibariyle toplam 413 iç denetçi adayına Kamu İç Denetçi Sertifikası verilmiştir (İDKK, 2014a, s. 23). Bu dönemde iç denetçilerin niteliksel kapasitelerinin ve sayısal miktarlarının artırılmasının yanı sıra 2013 yılında yayımlanan iki kararname ile mevcut kamu iç denetçisi kadrolarına 687 adet ilave kadro ihdas edilmiştir (İDKK, 2014a, s. 16).

İç denetçilerin teknik ve idari kapasitelerinin arttırılması hedefi doğrultusunda bu dönemdeki eğitim faaliyetleri önceki döneme göre artan bir tempoyla sürdürülmüştür. Bu bağlamda ÖSYM'nin yaptığı sınavdan başarılı olan adaylara üçer aylık sertifika eğitimi, hali hazırdaki iç denetçilere de hizmet içi eğitimler verilmiştir. Verilen eğitimlerden en dikkat çekeni, 2010 yılında Dünya Bankasından sağlanan hibe ile mevcut iç denetçilere yönelik olarak yürütülen uzaktan eğitim projesidir. Söz konusu proje ile mevcut iç denetçiler 18 farklı konuda uzaktan eğitim almışlardır (İDKK, 2011, s. 27,63).

Kapasite artırım çalışmaları kadar, bu dönemde uluslararası mesleki standartlara uyum faaliyetleri de önemli bir yer tutmuştur. Bu konudaki en önemli adımlardan birisi 2011 yılında Kamu İç Denetim Standartlarının uluslararası standartlara uygun olarak yayımlanmasıdır. Aynı alanda diğer bir önemli bir adım da 2013 yılında uluslararası mesleki standartlara göre güncellenen "Kamu İç Denetim Rehberi"nin iç denetçilerin kullanımına sunulmasıdır (Uysal F. , 2014, s. 154,155). Bu iki doküman; denetçiden beklenen çıktıların belli ilkelere dayanması, denetçinin yürüttüğü faaliyetlerde uygulama birliğinin sağlanması ve mesleğin uluslararası standartlara uygun olarak yürütülmesi hususunda iç denetçilere yol gösteren önemli iki kaynaktır. Yine İDDK tarafından 2011 yılından itibaren sertifika sahibi iç denetçilerden, uluslararası sertifika alanların, sertifika

derecelerinin bir üst dereceye yükseltilmesi uygulaması, uluslararası mesleki standartların iç denetçilerce benimsenmesi adına önemli bir teşvik olarak göze çarpmaktadır.

İç denetimin kalitesinin artırılması ve uluslararası mesleki standartlara uyum sağlaması için bir başka dikkat çeken uygulama da; 2011 yılında İDKK tarafından İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programının yayımlanmasıdır (İDKK, 2012, s. 23). Bu program, iç denetim birimlerinin, sunduğu hizmetin belirlenen standartlara uygun olarak yerine getirilip getirilmediğinin sürekli izlenmesi ve bu konuda yıllık olarak iç değerlendirme yapılması esaslarına dayanan bir gözden geçirme faaliyetidir. Öte yandan birimler, nitelikli ve bağımsız dış değerlendirme uzmanlarından oluşan bir ekip tarafından en az beş yılda bir defa dış değerlendirmeye tabi tutulacaklardır. Geleneksel denetimde pek rastlamadığımız, denetim faaliyetlerinin kalitesi ile denetim biriminin mesleki standartlara uyumunu ölçen bu uygulamada esasen, denetleyenler denetlenmektedir. Bu kapsamda 2012-2013 yıllarında bazı birimlerde iç değerlendirmelere başlanması ve İDKK tarafından 26 büyük ölçekli iç denetim biriminde dış değerlendirme yapılması; uluslararası mesleki standartlara uyum ve denetimde kalitenin arttırılması adına somut ve olumlu gelişmelerdir.

2009-2013 döneminde güvence ve danışmanlık faaliyetleri incelediğinde, danışmanlık ve denetim raporlarının bir önceki döneme kıyasla nitelik ve nicelik bakımından kayda değer oranda arttığı gözlemlenmiştir. Bu savı doğrulamak için sayısal verilere bakıldığında, 2004-2008 yılları arasında 280 adet (2008 yılı) olan denetim raporu sayısı; 2009-2013 yılları arasındaki dönemde 4883 adet rapora yükselmiştir (İDKK, 2012, s. 160; İDKK, 2014a, s. 40). Denetçi sayısında ise aynı oranda yükseliş görülmediği dikkate alınırsa; bu dönemden itibaren kurumlarda, mevcut iç denetçilerin mevzuatta kendilerine yüklenen iç denetim görevlerini etkin bir şekilde yürütmeye başladıkları söylenebilir. Denetim türlerine bakıldığında ise dönemin strateji belgelerine uygun olarak "sistem" ve "uygunluk" denetimlerine ağırlık verildiği, "mali" denetimlerin geçen döneme nispette artış gösterdiği ve "BT denetimlerinin" ise başlamakla birlikte henüz arzu edilen seviyede olmadığı anlaşılmaktadır.

Uluslararası mesleki standartlara uyum çalışmalarının ön planda tutulduğu 2009-2013 dönemi şöyle özetlenebilir:

- Denetçilerin niteliksel kapasite ve sayısal miktarlarının arttırılmasına yönelik sertifikasyon, eğitim ve kadro artırımı çalışmaları ağırlık kazanmıştır.
- İç denetim faaliyetlerinde uygulama birliği sağlanması ve faaliyetlerin uluslararası mesleki standartlara uygun yürütülmesi kapsamında " Kamu İç Denetim Standartları" ve "Kamu İç Denetim Rehberi" gibi iki önemli doküman yayımlanmıştır.
- İç Denetim Kalite Güvence Programı ile birlikte denetçilere yönelik iç ve dış değerlendirme faaliyetleri başlatılmıştır.
- Başta "sistem" ve "uygunluk" denetimleri olmak üzere güvence verme faaliyetleri kapsamında yapılan çalışmalar hız kazanmıştır.

2009 ve 2010 yıllarında AB tarafından yayımlanan ilerleme raporlarında; Türkiye'de etkili ve işlevsel bir iç denetim sistemi kurulmasının tamamlanamadığı ve iç denetimin operasyonel hale gelemediği ifade edilmiştir (AB, 2009, s. 9; AB, 2010, s. 10). Ancak bu dönemde yukarıda sayılan çalışmalar sonucu 2013 ve 2014 yılı raporlarında bu ifadeler yerini daha müspet ifadelere bırakmıştır. Öte yandan bu raporlarda iç denetçi atamalarının tamamlanmamış olması, iç denetimin güçlendirilmesi ve merkezi teftiş fonksiyonunun "Kamu İç Mali Kontrolü" ile uyumlu hale getirilmesi için ilave adımların atılması gerektiği de vurgulanmıştır (AB, 2013, s. 77,78; AB, 2014, s. 74,75).

2.2.3.3 *Denetimde Otomasyona Geçiş Dönemi (2014-2018)*

Kamuda iç denetimin gelişiminde önemli kilometre taşlarından biri de Ocak 2014'ten itibaren Kamu İç Denetim Yazılımının (İçDen) 45 iç denetim birimi tarafından kullanılmaya başlamasıdır (Uysal F. , 2014, s. 155). İçDen yazılımı, 2013 yılında yayımlanan "Kamu İç Denetim Rehberi" ile birebir uyumlu olacak şekilde iç denetim faaliyetlerinin planlanması, yürütülmesi, raporlanması ve izlenmesi safhalarının otomasyon üzerinden yürütülmesini sağlamak için geliştirilmiş bir yazılımdır (Kıral, 2014a, s. 168).

Bu yazılım ile şunlar hedeflenmektedir (Ağdeniz, 2015, s. 18,19; Kıral, 2014a, s. 168):

- İç denetim birimlerinin Kamu İç Denetim Standartlarına uyumunun arttırılması,

- Denetimin zorunlu unsuru olan dokümantasyonun kolaylaştırılması,
- Denetimin ekip halinde yapılmasını sağlayarak denetim gözetim sorumluluğu fonksiyonunun arttırılması,
- İç ve dış kalite değerlendirme sürecine katkı sağlanması,
- İyi uygulama örneklerinin birimler arası paylaşımının sağlanması,
- Kurumsal hafızanın oluşması için bir veri tabanı işlevi görmesi ve
- Risk odaklı ve uluslararası standartlara uygun bir denetim anlayışının gelişmesidir.

Bu çerçevede Ocak 2014 yılında yayımlanan "Kamu İç Denetim Yazılımı Kullanım Yönergesi" ile birlikte çalışmalar hız kazanmış ve düzenlenen eğitimlerle, yeni otomasyon sistemi üç ve daha fazla iç denetçisi olan birimlere tanıtılmıştır. 2017 yılı sonu itibariyle 129 idarede, 695 iç denetçi tarafından İçDen yazılımı aktif olarak kullanılmaya başlanmış olup bu sayı görev yapan iç denetçilerin %78'lik bölümünü kapsamıştır (İDKK, 2015, s. 20; İDKK, 2018b, s. 33). Bünyesinde bir veya iki iç denetçi barındıran birimler ise otomasyon sisteminin ön gördüğü "denetim gözetim sorumluluğu" gibi bazı ölçütleri yerine getiremeyeceğinden dolayı kapsam dışı bırakılmış olup manüel olarak denetim faaliyetlerini sürdürmeye devam etmişlerdir.

Bu yıllarda dünyada gelişmekte olan bilişim teknolojisi, İçDen gibi yazılımlara imkân sağlamakla birlikte yeni tehditleri ve ihtiyaçları da gündeme getirmiştir. İnternetin kullanımının artması, verilerin elektronik ortamda alışverişi ile saklanması, kurumlarda İçDen gibi çeşitli otomasyonların ve e-uygulamaların kullanımının yaygınlaşması beraberinde bilgi sistemleri güvenliğinin denetimi olan BT denetiminin de önemini arttırmıştır. Dünyadaki bu yöndeki eğilim, kamu sektöründe de kendisini göstermiştir. Böylece 2014-2016 ve 2017-2019 yıllarında yayımlanan iki farklı kamu iç denetim strateji belgesinde de BT denetimine daha fazla kaynağın ayrılması ve BT denetimi gerçekleştirebilecek nitelikte iç denetçi istihdam edilmesi ön görülmüştür (İDKK, 2013b, s. 4; İDKK, 2016a, s. 6). Ayrıca 2013 yılında Dünya Bankası fonundan alınan hibe ile gerçekleştirilen proje kapsamında 2 idarede pilot denetimin ardından, bu denetimlerden elde edilen tecrübelerle 2014 yılında "Bilgi Teknolojileri Denetim Rehberi" yayımlanmıştır (Kıral, 2014a, s. 170). Söz konusu rehberle beraber, henüz istenen

düzeyde olmasa da 2014 yılından itibaren BT denetimlerinin sayısının arttığı görülmektedir.

Bu dönemde iç denetim süreçlerinin otomasyon kullanılarak yürütülmesi ve BT denetimine daha fazla kaynak ayrılmasının öngörülmesinin dışında; üzerinde durulan diğer bir konu da kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanımının sağlanmasına yönelik önemli bir araç olarak nitelendirilen performans denetiminin iç denetim birimlerince yapılmasının teşvik edilmesidir. 2014 yılı sonu itibariyle, bu kapsamda Dünya Bankası'ndan alınan hibe ile performans denetimi rehberinin hazırlıklarına başlanmıştır. Müteakiben 2015 yılında üç idarede pilot performans denetimi uygulaması gerçekleştirilmiştir. Pilot uygulamalardan alınan veriler dâhilinde 2016 yılında "Performans Denetimi Rehberi" ve eki "Vaka Çalışmaları" yayımlanmıştır. Bu rehber dünyada ilk kez iç denetim bakış açısıyla yazılmış performans denetimi rehberi olma özelliği taşımaktadır (İDKK, 2017, s. 19,25).

Yine 2016 yılında kamu iç denetim sisteminin güçlendirilmesi, kalitesinin güvence altına alınması ve sürekli geliştirilmesi amacıyla İDKK tarafından İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı (KGGP) ve bu programa uygun olarak "Kamu İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Rehberi" hazırlanmıştır. Bu program ile önceki kalite ve güvence programı yürürlükten kaldırılmış, yerine İçDen vasıtası ile iç ve dış değerlendirmelerinin yazılım üzerinden yapılması sağlanmıştır. Böylece uluslararası uygulamalarda kullanılan dış değerlendirme yöntemlerinden biri olan "Dönemsel Gözden Geçirmenin Doğrulanması" yöntemi programa eklenmiştir (İDKK, 2017, s. 20,21).

Bu dönemde dikkat çeken bir başka uygulama ise 5018 sayılı Kanunun Geçici 21 inci maddesinin 5 inci fıkrasına istinaden, maddede belirtilen şartları taşıyan öğretim üyesi, doktor, eczacı, veteriner, biyolog, hukuk müşaviri, avukat, mühendis gibi farklı disiplinlerden gelmiş kişilerin sertifikasyon sürecine dâhil edilmesidir. Bu maddeye istinaden, 2015 yılı sonuna kadar doğrudan iç denetçi sertifika eğitimlerine 845 teknik personel katılmış ve 235 kişinin iç denetçi kadrolarına atanması gerçekleşmiştir (İDKK, 2016a, s. 2). İç denetimin, Türk kamu anlayışında belli bir olgunluk seviyesine ulaştığının göstergelerinden biri olan bu uygulamayla, ilgili idarenin yapmış olduğu faaliyetlerin niteliğine göre farklı disiplinlerden gelen iç denetçilerin istihdam edilmesi planlanmıştır. Böylece çoğunluğu maliye kökenli olan iç denetim ailesine doktor, avukat, mühendis gibi teknik açıdan yaklaşabilecek yeni denetim elemanlarının eklenmesi sağlanmıştır.

İç denetim faaliyetlerinin niteliğinin geliştirilmesi kapsamında bu dönemde de eğitim faaliyetlerine önem verilmiştir. 2014-2016 Dönemi Kamu İç Denetim Strateji Belgesinde yer alan "İç denetim alanında akademik çalışması olan kişi ve kurumlarla işbirliği yapılması ve bu alandaki çalışmaların teşvik edilmesi" amacı doğrultusunda; 2015 yılında İDKK ile Ankara Üniversitesi Rektörlüğü arasında "İç Denetim ve İç Kontrol Tezli ve Tezsiz Yüksek Lisans Programı" protokolü imzalanmıştır (İDKK, 2016b, s. 24). Bu protokol 2016 ve 2017 yıllarında da yenilenmiş, iç denetim hakkında lisansüstü düzeyde bilimsel çalışmalar yapılması sağlanmıştır. Aynı yıl Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) ile işbirliği yapılarak 98 kamu iç denetçisinin Uluslararası İç Denetçi (CIA) Sertifika Eğitim Programına katılımı sağlanmıştır. (İDKK, 2016b, s. 42,43) Bu eğitimler sonucu 2016 yılı içerisinde 12 iç denetçi CIA sınavından başarılı olarak sertifika almaya hak kazanmıştır (İDKK, 2017, s. 36).

İçDen yazılımına geçiş ile başlayan bu dönem, şu şekilde özetlenebilir:

- İçDen yazılımı sayesinde denetim ve KGGP faaliyetleri yazılıma sahip birimler tarafından otomasyon marifetiyle yapılmaya başlanmıştır.
- BT alanının önem kazanması ile birlikte BT denetimi yapabilecek iç denetçi ihtiyacı artmış, bu yönde yapılacak denetimlere yol göstermek amacıyla "BT Denetim Rehberi" yayımlanmıştır.
- Kurumların ihtiyaç ve talepleri doğrultusunda doktor, mühendis, avukat gibi teknik personelin iç denetçi eğitimi almaları sağlanmış ve sertifikasyon sürecini tamamlayan 235 iç denetçinin çeşitli kurumlara atanması gerçekleştirilmiştir.
- Ankara Üniversitesi ile yapılan protokolle "İç Denetim" alanında lisansüstü düzeyde akademik çalışmaların hız kazanması sağlanmıştır.
- Başta sistem, uygunluk denetimleri ve mali denetim olmak üzere denetim faaliyetleri sürdürülmüş, BT Denetim Rehberi sonrasında istenilen düzeyde olmasa da BT denetimleri sayısında bir artış gözlemlenmiştir. Dönemin sayısal verilere bakıldığında 2014'te 862 adet, 2015'te 952 adet, 2016 yılında ise 1022 adet denetim raporu üretilmiştir (İDKK, 2017, s. 31).
- Ayrıca üç kamu kurumunda pilot uygulama şeklinde ilk kez performans denetimi icra edilmiş, uygulamadan çıkan sonuçlar dikkate alınarak 2016 yılında "Performans Denetimi Rehberi" yayımlanmıştır.

Dönemin AB ilerleme raporları incelendiğinde; iç denetimin genel olarak uluslararası mesleki standartlarla uyumlu olduğu, İçDen yazılımı ve İDKK tarafından hazırlanan kılavuzların olumlu gelişmeler olarak nitelendirildiği görülmektedir. Ancak ilerleme raporlarında; kamu idarelerindeki iç denetçi kadrolarının yarısından fazlasının halen boş olması, uluslararası sertifikaya sahip iç denetçilerin azlığı, mali teftiş ve iç denetimin arasındaki ayrımın yapılmamış olması ile iç denetimin yönetim düzeyinde sahiplenilmemesi hususlarında eleştiriler mevcuttur (AB, 2016, s. 93,94; AB, 2018, s. 99).

Son olarak 2007 yılında ilk iç denetçi atamalarının yapıldığı günden bugüne kadar idarelere tahsis edilen kadroların mevcut durumu incelendiğinde, Tablo 2.1'de görüldüğü üzere; iç denetçi kadrolarının halen önemli bir oranda boş kaldığı, hatta idarelerin üçte birinde herhangi bir iç denetçi ataması dahi yapılmadığı anlaşılmaktadır. Bu durumun, söz konusu idarelerde, 5018 Sayılı Kanunda belirtilen yapıya uygun olarak iç kontrol sistemini değerlendiren yetkin bir unsur bulunmamasına; dolayısıyla bu idarelerde etkin bir iç kontrol sistemi teşkil edilememesine yol açtığı düşünülmektedir.

Tablo 2.1 *Kamu İç Denetçi Atamaları Durum Tablosu*

Yıllar	Tahsis Edilen Kadro Miktarı	Atanan İç Denetçi Sayısı	Kadro Doluluk Oranı	Kadro Tahsis Edilen Birim Sayısı	Atama Yapan Birim Sayısı	Atama Yapan Kurum Oranı
2008	1369	789	**%58**	261	206	**%79**
2011	1371	730	**%53**	264	207	**%78**
2013	2093	873	**%41**	390	233	**%60**
2016	2075	906	**%44**	383	255	**%67**
2018	2075	885	**%43**	376	253	**%67**

Kaynak: *Kamu İç Denetim Genel Raporları verilerine göre oluşturulmuştur. (İDKK, 2009, s. 43, 44; İDKK, 2012, s. 53, 54; İDKK, 2014a, s. 37, 38; İDKK, 2017, s. 27; İDKK, 2019, s. 34)*

2.3 Kamu Mevzuatında İç Denetim

2.3.1 Birincil Düzey Mevzuat

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte iç denetim kavramı kamu literatürüne girmiştir. Söz konusu Kanun; kamu iç denetimine ilişkin birincil düzey mevzuatı oluşturmaktadır. Kanunun iç denetimle ilgili hükümler içeren maddeleri ve bu maddelerde yapılan düzenlemeler şunlardır:

- Üst yöneticinin hesap verme sorumluluğunun gereğini iç denetçiler aracılığı ile yerine getirmesi (Kanun'un 11 inci maddesi)
- İç kontrolün tanımı ve iç denetim ile ilişkisi (Kanun'un 55 inci maddesi)
- İç denetimin tanımı (Kanun'un 63 üncü maddesi)
- İç denetçinin görevleri (Kanun'un 64 üncü maddesi)
- İç denetçilerin nitelikleri ve atanması (Kanun'un 65 inci maddesi)
- İDDK'nın yapısı (Kanun'un 66 ncı maddesi)
- İDKK'nın görevleri (Kanun'un 67 nci maddesi)
- İç denetçi kadrolarına atanma ile ilgili diğer hususlar (Kanunun Geçici 5 inci, 16 ncı, 21 inci maddeleri)

2.3.2 İkincil Düzey Mevzuat

5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesine müteakip iç denetim ile ilgili olarak ikincil düzey mevzuat çalışmalarına hız verilmiş ve aşağıda belirtilen mevzuat tamamlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu düzenlemeler şunlardır (İDKK, 2018b, s. 12):

- **İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik:** Söz konusu yönetmelik İDDK tarafından 5018 sayılı Kanun'un 65 inci maddesi hükümlerine dayanılarak hazırlanmış, Maliye Bakanlığının uygun görüşü ve Bakanlar Kurulunun kararı ile 12.07.2006 tarih ve 26226 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Yönetmelikle, iç denetçilerin; kamu idareleri itibarıyla kadro sayıları, atanmaları, nitelikleri, çalışma esas ve usulleri, sertifikasyon süreci ile diğer bazı hususlar düzenlenmiştir.
- **İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği:** Kanun'un 65 inci maddesi hükümlerine dayanılarak hazırlanan Yönetmelik 08.10.2005 tarih ve 25960 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Yönetmelikte iç denetçi adaylarının belirlenme esasları, eğitimi, eğitim konuları, eğitim sonucunda yapılacak işlemler,

sınavlar ile başarılı adaylara verilecek Kamu İç Denetçi Sertifikasına ilişkin esas ve usuller düzenlenmiştir.

- **İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik:** Kanunun 66 ncı maddesine dayanılarak Maliye Bakanlığınca hazırlanmış, 08.10.2005 tarih ve 25960 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Yönetmelikte İDKK'nın çalışma usul ve esasları ile Kurula sekretarya hizmeti sağlayan İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Dairesinin görev ve sorumlulukları düzenlenmiştir.

2.3.3 Üçüncül Düzey Mevzuat

Kamu idarelerinde iç denetim sisteminin yerleştirilmesine ve uygulanmasına dönük olarak aşağıda belirtilen tebliğ, standart ve rehberler yayımlanmıştır (İDKK, 2018b, s. 13-16):

- **Kamu İç Denetim Genel Tebliği:** 19.04.2013 tarihli ve 28623 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Tebliğ; 5018 sayılı Kanunun iç denetimle ilgili hükümleri ile İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümlerinin açıklanması ve bu konudaki usul ve esasların belirlenmesi amacıyla hazırlanmıştır.
- **Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi**: 5018 sayılı Kanunla ile birlikte değişen yeni kamu mali yönetimi sisteminin unsurlarından biri olan iç denetim ve iç kontrol hakkında üst yöneticilerin bilgilendirilmesi amacıyla hazırlanan, üst yöneticilere kılavuz niteliğinde bir rehberdir.
- **Kamu İç Denetim Standartları:** Uluslararası standartlara uygun olarak; iç denetimin belirli ilkeler çerçevesinde, nesnel ve sağlıklı yürütülmesi ile iç denetim mesleğine ilişkin denetim standartlarının belirlenmesi amacıyla İDKK tarafından hazırlanmıştır. Bu kapsamda İDKK tarafından 08.07.2011 tarih ve 14 sayılı Kararla tespit edilen Kamu İç Denetim Standartları, aynı Kurulun 29.12.2016 tarih ve 10 sayılı Kararıyla güncellenmiştir.
- **Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları:** İç denetim faaliyetinin kalitesinin gerek kurum içinde gerekse kurum dışında kabul görebilmesi ve kamu iç denetim uygulamalarında meslek ahlak kültürünün geliştirilmesi amacıyla İDKK tarafından hazırlanmıştır.

- **Kamu İç Denetçi Sertifikasının Derecelendirilmesine İlişkin Esas ve Usuller:** Mevzuat uyarınca atanan iç denetçilere verilen kamu iç denetçi sertifikasının derecelendirilmesiyle ilgili esas ve usulleri belirlemek amacıyla İDKK tarafından hazırlanmış ve 17.02.2012 tarihli ve 28207 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.
- **Kamu İç Denetim Rehberi:** İç denetimin genel metodolojisi ile denetim faaliyetlerinin planlanması, yürütülmesi, raporlanması ve izlenmesi faaliyetlerine ilişkin esas ve usullerin belirlenmesi amacıyla İDDK tarafından hazırlanmıştır. Kamu İç Denetim Rehberi, kamu iç denetçilerin yapmış oldukları denetim, danışmanlık ve diğer faaliyetlere yön veren, yol gösterici önemli bir dokümandır.
- **İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı:** Kamu İç Denetim Sisteminin kalitesinin güvence altına alınması, güçlendirilmesi ve sürekli geliştirilmesi amacıyla İDKK tarafından hazırlanarak 05.04.2016 tarihli ve 29675 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmak suretiyle yürürlüğe girmiştir.
- **Kamu Bilgi Teknolojileri Denetimi Rehberi:** Kamu idarelerine Bilgi Teknolojileri (BT) Denetimi alanında yol göstermek, bu alanda uygulanacak yöntemleri belirlemek amacıyla İDKK tarafından hazırlanarak Ocak 2014 tarihinde yürürlüğe konulmuştur.
- **Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetimi Rehberi:** Bu rehber ile kamu kurumlarında iç denetçilerce yapılan performans denetimlerinin etkin olarak yürütülebilmesi için bu alandaki uluslararası standartlar ve iyi uygulama örnekleri de dikkate alınarak; iç denetim birimlerinin performans denetimi faaliyetlerinde takip etmeleri gereken usul ve esaslar belirlenmiştir. Nisan 2016 tarihinde yürürlüğe konulan Rehber; dünyada ilk kez iç denetim bakış açısı ile hazırlanmış bir Rehber olma niteliğine sahiptir.
- **Kamu İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Rehberi:** İç denetim birimleri bünyesinde yapılması ön görülen iç değerlendirmeler ile İDKK tarafından yapılacak veya yaptırılacak dış değerlendirmelere ilişkin usul ve esasları tespit etmek amacıyla hazırlanarak, Kurulun 18.02.2016 tarih ve 2 sayılı Kararıyla yürürlüğe girmiştir.
- **Kamu İç Denetim Yazılımı Kullanım Yönergesi:** İç denetim birimleri tarafından kullanılan Kamu İç Denetim Yazılımının (İçDen) kullanımına ilişkin esas ve

usulleri belirlemek amacıyla İDKK tarafından 2014 yılında hazırlanmış olan Kamu İç Denetim Yazılımı Kullanım Yönergesi; 2016 ve 2017 yıllarında gelişen ihtiyaçlara uygun olarak güncellenmiştir.

- **Kamu İç Denetçi Sertifikasının Kullanılabilirliğine İlişkin Esas ve Usuller:** İDKK'nın 12.04.2017 tarihli ve 2 sayılı Kurul Kararı ile kabul edilmiştir. Düzenleme; kamu iç denetçi sertifikası sahibi iç denetçi adayları ile iç denetçi olarak görev yaptıktan sonra başka bir kadroya atanan sertifika sahiplerinin mesleki yeterliliklerini sürdürerek sertifikalarının geçerliliğini devam ettirmesine yönelik esas ve usulleri içermektedir.

2.3.4 İç denetimin tanımı

5018 sayılı Kanunun 63 üncü maddesinde iç denetim aşağıdaki gibi tanımlanmıştır:

> *"İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir…"*

Söz konusu maddede ayrıca, iç denetimin iç denetçiler tarafından yapılacağı; kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle İDKK'nın uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabileceği de hükme bağlanmıştır.

IIA ise 2003 yılında iç denetimi şu şekilde tanımlamıştır (TİDE, 2008, s. 7; TİDE, 2018):

> *" 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."*

Mevzuatta belirtilen tanım incelendiğinde; tanımın uluslararası denetim standartları göz önünde bulundurarak yapıldığı görülmektedir. Bu kapsamda dünyadaki iç denetime yön veren bir kuruluş olan İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA) yapmış olduğu iç denetim tanımında geçen "kuruma değer katmak ve kurumun faaliyetlerini geliştirmek" kavramı mevzuatta yapılan tanımda da yer almıştır. Ayrıca mevzuattaki tanımda; iç denetimin

bağımsız, nesnel bir güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olduğu IIA tanımındaki gibi vurgulanmış ve denetimlerin sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirileceği belirtilmiştir. Tanımda da açıkça görüldüğü üzere 5018 sayılı Kanun ile birlikte kamuya uluslararası standartlarla uyumlu, bağımsız, sistematik ve nesnel bir denetim anlayışı tesis edilmek istendiği görülmektedir.

2.3.5 İç denetçinin görevleri

İç denetçinin görevleri ilgili olarak mevcut yasal düzenlemeler incelendiğinde, 5018 sayılı Kanunun 64 üncü maddesine göre iç denetçilerin görevleri şunlardır:

> *"a) Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek.*
>
> *b) Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.*
>
> *c) Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak.*
>
> *d) İdarenin harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek*
>
> *e) Malî yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak.*
>
> *f) Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak.*
>
> *g) Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek. "*

Ayrıca anılan maddede;

- İç denetçilerinin görevlerini İDKK tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getireceği;
- İç denetçilerin vazifelerini yaparken bağımsız olduğu ve denetçilere asli görevi dışında başka bir görev yaptırılamayacağı;
- İç denetçilerin, hazırlamış oldukları raporları doğrudan üst yöneticiye sunacağı;
- Sunulan raporlara yapılacak işlemler,

hükme bağlanmıştır.

İç denetim ile ilgili birincil mevzuat olan 5018 sayılı Kanundaki "iç denetçinin görevleri" ile ilgili yukarıda belirtilen hükümler incelendiğinde; iç denetçilere yapacakları güvence ve danışmanlık faaliyetleriyle kamu iç kontrol sisteminin iyileştirilmesi ve geliştirilmesi görevi temel bir görev olarak verilmiştir. Ancak uluslararası standartlar ve dünyadaki mevcut uygulamalar incelendiğinde, iç denetim faaliyeti genel olarak mali ve mali olmayan süreçleri kapsadığı halde; 5018 sayılı Kanun'da iç denetim faaliyetiyle ilgili olarak özellikle mali süreçlere odaklanıldığı görülmektedir.

2.3.6 İç denetçilerin nitelikleri ve atanması

5018 sayılı Kanunun 65 inci maddesi uyarınca kamuda iç denetçi olarak atanacakların 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48 inci maddesinde belirtilen şartlara ilave olarak aşağıdaki şartları taşıması gerekmektedir:

> *"a) İlgili kamu idaresinin özelliği de dikkate alınarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen alanlarda en az dört yıllık yükseköğrenim görmüş olmak.*
> *b) Kamu idarelerinde denetim elemanı olarak en az beş yıl veya İç Denetim Koordinasyon Kurulunca belirlenen alanlarda en az sekiz yıl çalışmış olmak.*
> *c) Mesleğin gerektirdiği bilgi, ehliyet ve temsil yeteneğine sahip olmak.*
> *d) İç Denetim Koordinasyon Kurulunca gerekli görülen diğer şartları taşımak."*

Anılan madde uyarınca; kamu idarelerine iç denetçi olarak atanacaklar, İDKK koordinatörlüğünde iç denetim eğitimine tâbi tutulmaktadır. Bu kapsamda iç denetçi adaylarına bütçe, denetim, mali kontrol, ihale mevzuatı, muhasebe, AB mevzuatı ve diğer mesleki alanlarda eğitim verilmekte, eğitim sonucunda yapılan sınavı başarıyla tamamlayan adaylara kamu iç denetçi sertifikası verilmektedir. İç denetçi adayları için uygulanacak eğitim programının süresi, konuları ve eğitim sonucunda yapılacak işlemler ile diğer hususlar "İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği"nde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

İç denetçiler, bakanlıklar ve bağlı idarelerde, üst yöneticilerin teklifi üzerine Bakan, diğer idarelerde üst yöneticiler tarafından sertifikalı adaylar arasından atanmakta ve aynı usulle görevden alınmaktadır. İç denetçilerin kamu idareleri itibarıyla sayıları, çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar "İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik" ile belirlenmiştir.

2.3.7 Kamu iç denetim standartları

Kamu İç Denetim Standartları; uluslararası standartlara uygun olarak, mevzuatın verdiği yetkiye istinaden İDKK tarafından; Kurulun 08.07.2011 tarih ve 14 sayılı Kararıyla yürürlüğe girmiştir. Kamuda yürütülen iç denetime mesleğine ilişkin esasları düzenleyen iç denetimin; sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi, kendisinden beklenen çıktıları ortaya koyabilmesi ve nesnel nitelikte olabilmesi için belli ilkeler dâhilinde yapılması ve iç denetim mesleğine ilişkin denetim standartlarının belirlenmesi amacıyla hazırlanmıştır. İDKK'nın 29.12.2016 tarih ve 10 sayılı Kararıyla güncellenen Kamu İç Denetim Standartları ana başlıklar halinde Tablo 2.2'de sunulmuştur.

Söz konusu standartlar incelendiğinde; AB mevzuatı ve IIA tarafından belirlenen uluslararası iç denetim standartlarının dikkate alınarak Kamu İç Kontrol Standartlarının oluşturulduğu görülmektedir. Ancak IIA, iç denetim birimlerini doğrudan yönetim kurullarına bağlayan bir sistematik oluşturmuşken, kamu yaklaşımında iç denetim birimleri doğrudan üst yöneticiye bağlanmıştır. Uluslararası iç denetim standartları; iç denetim faaliyetini icra görevi yürütmeyen kurullara doğrudan bağlayarak iç denetimin bağımsızlığını ve tarafsızlığını güvence altına almaya çalışmıştır. Mevcut kamu yapısında ise raporlama yapılan makam icra görevi yürüten üst yöneticilerdir. Bu yapının iç denetimin bağımsızlığını ve tarafsızlığını olumsuz etkilediği değerlendirilmektedir. (Arı, 2012, s. 13).

2.4 Kamu İç Kontrol Sisteminin Yapısı ve İşleyişi

5018 sayılı Kanun ile birlikte; mali yönetim ve kontrol sistemimiz yeni bir anlayış çerçevesinde köklü değişikliklere uğramıştır. Bu Kanun ile birlikte; planlama-bütçeleme süreci yeniden tanımlanmış, bütçe ve muhasebe birliğinin sağlanmasına yönelik düzenlemeler yapılmış, idarelerin yönetim sorumluluklarına ağırlık verilmiş, sonuç odaklı bir mali yönetim sisteminin tesis edilmesi ön görülerek etkin bir iç kontrol mekanizması oluşturulması hedeflenmiştir (Arcagök, 2006, s. 142).

Tablo 2.2 *Kamu İç Denetim Standartları*

KAMU İÇ DENETİM STANDARTLARI
1. NİTELİK STANDARTLARI
1000- Amaç, Yetki ve Sorumluluklar 1010 – İç Denetimin Tanımına, Meslek Ahlak Kurallarına ve Standartlara İç Denetim **1100 - Bağımsızlık ve Tarafsızlık** 1110 - İdare İçi Bağımsızlık 1111 – Üst Yöneticiyle Doğrudan İletişim 1112 – İç Denetim Birimi Başkanının İç Denetim Haricindeki Görevleri 1120 - Bireysel Tarafsızlık 1130 - Bağımsızlık veya Tarafsızlığın Bozulması **1200 – Yetkinlik, Azami Mesleki Özen ve Dikkat** 1210 – Yetkinlik 1220 - Azami Mesleki Özen ve Dikkat 1230 - Sürekli Mesleki Gelişim **1300 - Kalite Güvence ve Geliştirme Programı** 1310 - Kalite Güvence ve Geliştirme Programının Gereklilikleri 1311 - İç Değerlendirmeler 1312 - Dış Değerlendirmeler 1320 - Kalite Güvence ve Geliştirme Programı Hakkında Raporlama 1321 - "Kamu İç Denetim Standartlarına Uygundur" İbaresinin Kullanılması 1322 - Aykırılıkların Açıklanması
2. ÇALIŞMA STANDARTLARI
2000 - İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi 2010 - Planlama 2020 - Bildirim ve Onay 2030 - Kaynak Yönetimi 2040 - Politika ve Prosedürler 2050 – Koordinasyon 2060 - Üst Yönetici ve Bakana Raporlamalar **2100 - İşin Niteliği** 2110 –Kurumsal Yönetim 2120 - Risk Yönetimi 2130 – Kontrol

Tablo 2.2 (Devamı) *Kamu İç Denetim Standartları*

2200 - Görev Planlaması
2210 - Görev Amaçları
2220 - Görev Kapsamı
2230 - Görev Kaynaklarının Tahsisi
2240 – Görev İş Programı
2300 - Görevin Yürütülmesi
2310 - Bilgilerin Belirlenmesi
2320 - Analiz ve Değerlendirme
2330 - Bilgilerin Kaydedilmesi
2340 - Görevin Gözetimi
2400 - Sonuçların Raporlanması
2410 - Raporlama Kriterleri
2420 - Raporlamanın Kalitesi
2421 - Hata ve Eksiklikler
2430 - "Kamu İç Denetim Standartları'na Uygun Olarak Yapılmıştır" İbaresinin Kullanılması
2431 - Aykırılıkların Açıklanması
2440 - Sonuçların Dağıtımı
2500 - İlerlemenin İzlenmesi
2600 - Yönetimin Artık (Bakiye) Riskleri Üstlenmesi

2.4.1 İç kontrolün tanımı

5018 sayılı Kanunun 55 inci maddesinde iç kontrol şu şekilde tanımlanmıştır:

> *"İç kontrol; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünüdür."*

Bu tanım incelendiğinde; tanımın COSO tarafından yapılan uluslararası kabul gören iç kontrol tanımı ile uyumlu olduğu görülmektedir. Ayrıca Kanunda yapılmış olan iç kontrol tanımında, iç denetimin iç kontrolün bir parçası olması hususu da ön plana çıkarılmıştır (Mantar, 2013, s. 92).

2.4.2 İç kontrolün amaçları

Kanun'un 56 ncı maddesinde iç kontrolün amacının ne olduğu maddeler halinde sıralanmıştır:

> *"İç kontrolün amacı;*
>
> *a) Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini,*
>
> *b) Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini,*
>
> *c) Her türlü malî karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini,*
>
> *d) Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini,*
>
> *e) Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını,*
>
> *Sağlamaktır."*

Buna göre iç kontrol faaliyetleri yalnızca mali karar, iş ve işlemlerle sınırlı olmayıp, idarenin tüm iş ve işlemlerinin kapsamaktadır. Bu nedenle Kanunla tesis edilmek istenen iç kontrol sistemine göre sorumluluk sadece strateji geliştirme birimleri ve burada görev yapan personele ait olmayıp Kanunun 8 inci maddesi göz önüne alındığında hesap verme sorumluluğun *"her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar"* olarak belirlendiği görülmektedir (Turguter, 2015, s. 408).

2.4.3 İç kontrolün ilkeleri

İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 6 ncı maddesinde kamu iç kontrol sisteminin temel ilkeleri şu şekilde düzenlenmiştir:

> *"a) İç kontrol faaliyetleri idarenin yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür.*
>
> *b) İç kontrol faaliyet ve düzenlemelerinde öncelikle riskli alanlar dikkate alınır.*
>
> *c) İç kontrole ilişkin sorumluluk, işlem sürecinde yer alan bütün görevlileri kapsar.*
>
> *d) İç kontrol malî ve malî olmayan tüm işlemleri kapsar.*
>
> *e) İç kontrol sistemi yılda en az bir kez değerlendirilir ve alınması gereken önlemler belirlenir.*
>
> *f) İç kontrol düzenleme ve uygulamalarında mevzuata uygunluk, saydamlık, hesap verebilirlik ve ekonomiklik, etkinlik, etkililik gibi iyi malî yönetim ilkeleri esas alınır."*

Söz konusu ilkeler göz önüne alındığında; kamuda tesis edilmek istenen iç kontrol sisteminin risk odaklı bir yaklaşımla, yönetim sorumluluğunda ve işlem sürecinde yer alan tüm personelin katılımıyla; mali ve mali olmayan tüm işlemleri kapsayacak şekilde yürütülmesi hususu benimsenmiştir. Ayrıca 5018 sayılı Kanun'un ilgili maddelerinde

açıklanan mevzuata uygunluk, saydamlık, hesap verebilirlik, etkinlik, etkililik ve ekonomiklik gibi iyi mali yönetim ilkelerinin esas alınması ön görülmüştür.

5018 sayılı Kanunun 63 üncü maddesindeki "iç denetim tanımı" ve 64 üncü maddesindeki "iç denetçilerin görevleri" incelendiğinde; söz konusu temel ilkelerin uygulanmasında, benimsenmesinde ve değerlendirilmesinde iç denetim birimlerine önemli bir sorumluluk düştüğü görülmektedir.

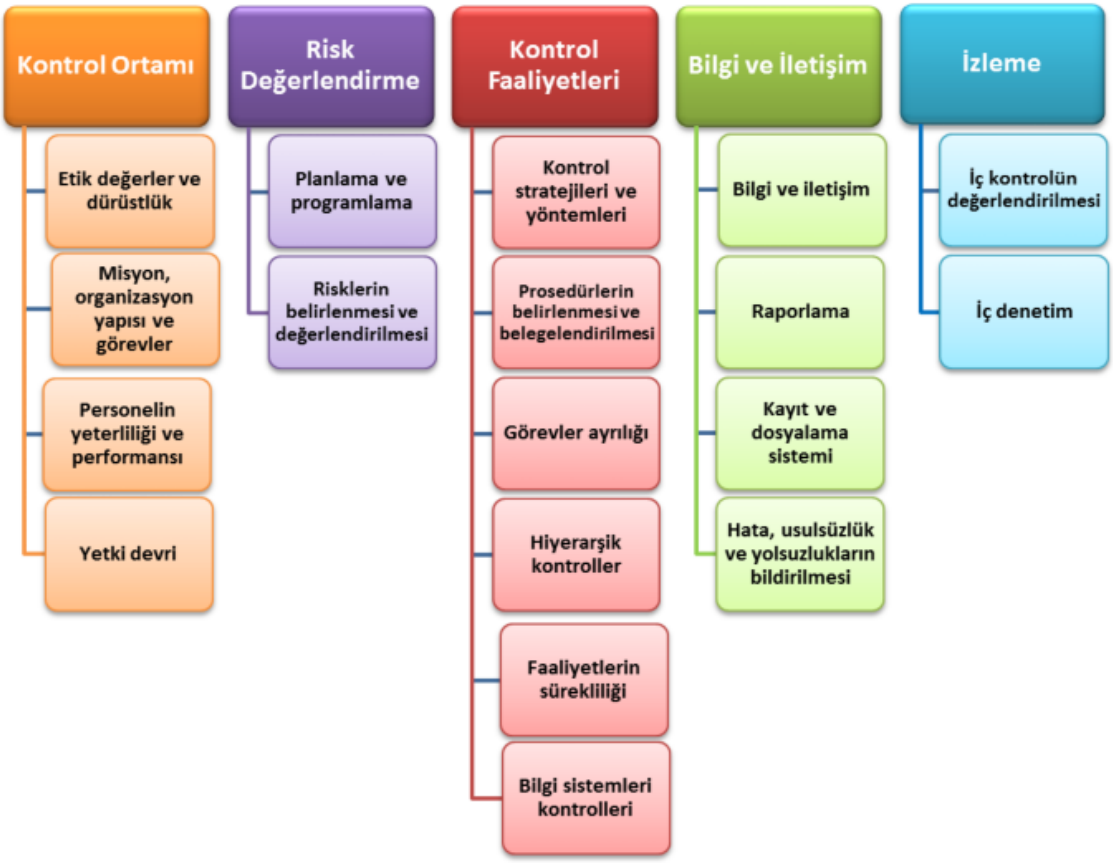
2.4.4 İç kontrolün bileşenleri

İç kontrol sisteminin yapılandırılmasında esas alınan ve kamuda benimsenen iç kontrol modelinin beş temel unsuru Avrupa Birliği ve INTOSAI tarafından da benimsenen COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve Modelinde yer alan bileşenlerdir (Derici, 2013, s. 87,88). COSO Modeli çerçevesinde kamuda benimsenen iç kontrol sisteminin temel bileşenleri; İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 7 nci maddesinde şu şekilde tanımlanmıştır:

> *"a) **Kontrol ortamı:** İdarenin yöneticileri ve çalışanlarının iç kontrole olumlu bir bakış sağlaması, etik değerlere ve dürüst bir yönetim anlayışına sahip olması esastır. Performans esaslı yönetim anlayışı çerçevesinde görev, yetki ve sorumlulukların uzmanlığa önem verilerek bilgili ve yeterli kişilere verilmesi ve personelin performansının değerlendirilmesi sağlanır. İdarenin organizasyon yapısı ile personelin görev, yetki ve sorumlulukları açık bir şekilde belirlenir.*
>
> *b) **Risk değerlendirmesi:** Risk değerlendirmesi, mevcut koşullarda meydana gelen değişiklikler dikkate alınarak gerçekleştirilen ve süreklilik arz eden bir faaliyettir. İdare, stratejik planında ve performans programında belirlenen amaç ve hedeflerine ulaşmak için iç ve dış nedenlerden kaynaklanan riskleri değerlendirir.*
>
> *c) **Kontrol faaliyetleri:** Önleyici, tespit edici ve düzeltici her türlü kontrol faaliyeti belirlenir ve uygulanır.*
>
> *d) **Bilgi ve iletişim:** İdarenin ihtiyaç duyacağı her türlü bilgi uygun bir şekilde kaydedilir, tasnif edilir ve ilgililerin iç kontrol ile diğer sorumluluklarını yerine getirebilecekleri bir şekilde ve sürede iletilir.*
>
> *e) **Gözetim:** İç kontrol sistem ve faaliyetleri sürekli izlenir, gözden geçirilir ve değerlendirilir."*

2.4.5 Kamu iç kontrol standartları

Kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin oluşturulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesi maksadıyla Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği ile 5 bileşen, 18 standart ve bu standartlar için gerekli 79 genel şart belirlenmiş bulunmaktadır. Söz konusu 5 bileşen ve bu bileşenlere ait standartlar Şekil 2.1'de sunulmuştur:



Şekil 2.1 *Kamu İç Kontrol Standartları (BÜMKO, 2014, s. 3)*

2.4.6 Mevzuatta iç kontrole ilişkin yetki ve sorumluluklar

2.4.6.1 *Hazine ve Maliye Bakanlığı*

Mali yönetim ve iç kontrol alanında merkezi uyumlaştırma görevi Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yürütülmektedir. Bu kapsamda iç kontrole ilişkin standart ve yöntemler Bakanlık tarafından belirlenmekte, geliştirilmekte ve uyumlaştırılmaktadır. Buna göre Bakanlık bünyesinde hizmet veren mali yönetim ve iç kontrol merkezi uyumlaştırma birimi aşağıdaki görevleri yürütmekle sorumludur (BÜMKO, 2006, s. 7):

- **Düzenleme Yapmak:** İç kontrol sistemine ilişkin standart ve yöntemleri belirlemek ve mevzuatı hazırlamak.

- **İç Kontrol Sistemini İzlemek:** İç kontrol sistemini idarelerden rapor ve bilgi almak suretiyle izlemek, değerlendirmek ve uyumlaştırmak.

- **Eğitim:** Eğitim programlarını hazırlamak, eğitimleri düzenlemek ve konuyla ilgili bilgilendirme faaliyetleri yürütmek

- **Yönlendirme ve Koordinasyon:** Kurumlar arasında eşgüdümü sağlamak, rehberlik ve yönlendirme faaliyetleri yürütmek.

- **İşbirliği:** İDKK, Sayıştay Başkanlığı ve kamu kurumlarıyla işbirliği yapmak.

Diğer taraftan, Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi ile birlikte Hazine ve Maliye Bakanlığının hizmet birimleri yeniden tanımlanmıştır. Bu kapsamda 43 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 2 nci maddesi ile 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 219 uncu maddesinde değişiklik yapılarak Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü kapatılmış ve Muhasebat Genel Müdürlüğü yeniden kurulmuştur. Ayrıca Kamu Mali Yönetim ve Dönüşüm Genel Müdürlüğü adı altında yeni bir genel müdürlük ihdas edilmiştir.

1 No'lu Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 220/A maddesinde yeni kurulan Kamu Mali Yönetim ve Dönüşüm Genel Müdürlüğünün görevleri arasında iç kontrole yönelik şu hususlar yer almaktadır:

> *"e) Mali yönetim ve iç kontrol alanında uluslararası genel kabul görmüş standartlarla uyumlu standart ve yöntemler belirlemek, mali hizmetler uzman yardımcıları özel yarışma sınavları, atama ve yerleştirilme, yetiştirilme, eğitim ve yeterlik sınavlarına ilişkin faaliyetleri yürütmek, kamu idarelerine eğitim ve rehberlik hizmeti vermek, uygulamaları izlemek, belirlenen yöntem ve standartlara uygunluğu açısından değerlendirmek, kurumsal ve konsolide raporlar düzenlemek ve önerilerde bulunmak, mali yönetim ve iç kontrol uygulamalarının uyumlaştırılması ve bilgi paylaşımına yönelik yönetim bilgi sistemleri oluşturmak, mali hizmetler birim yöneticilerine ve diğer yönetici ve uzmanlara yönelik düzenli yıllık bilgilendirme ve değerlendirme toplantıları düzenlemek, mali saydamlığın sağlanmasına yönelik uygulamaları izlemek, değerlendirmek ve öneriler geliştirmek…"*

Buna göre yeni hükümet sistemiyle birlikte iç kontrole ilişkin düzenleme, izleme, yönlendirme, koordinasyon, eğitim, işbirliği ve uyumlaştırma faaliyetlerinin Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde teşkilatlanan Kamu Mali Yönetim ve Dönüşüm Genel Müdürlüğü tarafından yürütülmesi ön görülmüştür.

2.4.6.2 *Sayıştay Başkanlığı (Dış denetim)*

6085 sayılı Sayıştay Kanunu 36 ncı maddesi hükümlerine göre kamunun yüksek denetim organı olan Sayıştay, kamu idarelerinde iç kontrol sistemlerinin işleyişini değerlendirmekle yükümlüdür. Bu kapsamda Sayıştay, yapacağı düzenlilik denetimlerinde; üst yönetici ve harcama yetkilileri tarafından imzalanan iç kontrol güvence beyanlarını ve iç denetim raporlarını da dikkate alarak ilgili kamu idaresinin iç kontrol sisteminin uygun şekilde işleyip işlemediğini değerlendirir (BÜMKO, 2014, s. 6).

Sayıştay denetçisi idarenin iç kontrol sistemini incelemek ve değerlendirmek için aşağıda belirtilen yöntemlere başvurur (Sayıştay, 2018b, s. 34):

- Yönetici ve diğer personelin sözlü/yazılı bilgisine başvurma,
- İç denetçilerle görüşme,
- Kayıt ve belge inceleme,
- Faaliyetleri gözlemleme,
- İş akışı şemaları ile süreç haritalarını inceleme,
- Yöntem ve sistem dokümanlarını inceleme,
- Üçüncü şahıslardan ve/veya uzmanlardan doğrulama yapma,
- Kurum teşkilat ve tesislerinin ziyareti,
- İç kontrol mekanizmaları ile iyi uygulama örnekleri karşılaştırma,
- İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Biriminin yapmış olduğu çalışmaları gözden geçirme.

Bu esaslar çerçevesinde yapılan dış denetim sonucunda; Sayıştay; denetlenen kamu idaresinin iç kontrol sistemini tanımaktan ve değerlendirmekten sorumludur. İç kontrol sistemini tanımaya yönelik çalışma; iç kontrol sisteminin tasarımının ve işleyişinin kavranmasını kapsar. İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi ise iç kontrolün önemli hataları önleme, tespit etme ve düzeltme kapasitesine sahip olup olmadığını belirlemeye yöneliktir. Bu değerlendirme yapılırken iç kontrol sistemi ile ilgili mevzuat ile kamu idaresi tarafından yayımlanan prosedürler, genelgeler ve talimatlar dikkate alınarak, kamu idaresince belirlenmiş kontrollerin neler olduğu ve bunların ne derece uygulandığı da tespit edilir (Sayıştay, 2019b, s. 26, 27). Bu yönüyle Sayıştay; idarelerin iç kontrol sistemlerini inceleyen ve değerlendiren en önemli dış denetim unsurudur.

2.4.6.3 *Kamu kurumlarında idare içi yetki ve sorumluluk dağılımı*

Kamu idarelerinde iç kontrole ilişkin rol ve sorumluluklar işlem sürecinde yer alan tüm görevlileri kapsar. Buna göre idarelerin çeşitli süreçlerinde yer alan tüm yönetici ve çalışanların ortak rolü ve sorumluluğu bulunmaktadır. 5018 sayılı Kanuna göre iç kontrole ilişkin rol ve sorumluluğu bulunan aktörler; üst yönetici, harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlileri, mali hizmetler birim yöneticisi, muhasebe yetkilisi ve iç denetçilerdir (Acar & Akçakanat, 2012, s. 6).

Bu çerçevede kamu kurumlarında idare dâhilinde iç kontrole ilişkin yetki ve sorumluluklar şöyle belirlenmiştir:

Üst yönetici

İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 8 inci maddesinde kamu idarelerinde iç kontrole ilişkin temel yetki ve sorumluluklar düzenlenmiştir. Söz konusu madde uyarınca;

> *"...Üst yöneticiler, harcama yetkilileri ve diğer yöneticiler, mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunmasından, malî yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesinden, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanmasından, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesinden, kapsamlı bir yönetim anlayışıyla uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanmasından görev ve yetkileri çerçevesinde sorumludurlar."*

Buna göre üst yöneticiler, iç kontrol sisteminin kurulması ve gözetilmesinden sorumludur. Aynı madde uyarınca üst yönetim ayrıca; mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunmasından, malî yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesinden, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanmasından, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesinden, kapsamlı bir yönetim anlayışıyla uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanmasından görev ve yetkileri çerçevesinde sorumludur.

İç kontrol sistemi üst yönetim tarafından sahiplenildiğinde diğer kurum personelinin sistemin işleyişine olan inancı artar ve güçlü bir kontrol ortamının temelleri atılmış olur. Şayet üst yönetim, iç kontrol sistemini sahiplenmezse çalışanlar da bu konuda isteksiz davranacak ve idarenin hedeflerine ulaşması mümkün olmayacaktır. Dolayısıyla, üst yöneticilerin iç kontrol sistemine desteği ve katkısı çok büyük önem

taşımaktadır (BÜMKO, 2014, s. 7). Bu nedenle kamu idarelerinde etkin ve işler bir iç kontrol sistemi kurulabilmesi için öncelikle sistemin üst yöneticilerce benimsenmesi gerekmektedir. Üst yöneticilerin etkin bir iç kontrol sistemi tesis etmek için öncelikli görevleri şunlardır (Başaran, Şahiner, Koçak, & Kazan, 2010, s. 994):

- Merkezi uyumlaştırma birimi tarafından belirlenen iç kontrol standartlarına idarede uyulmasını sağlamak.
- İç kontrol standartları kapsamında idarede görev, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi, kontrol prosedürlerinin belirlenmesi, uygun iletişim ağının oluşturulması vb. konularda idareyi yönlenmek ve gözetmek.
- İç kontrol ve ön mali kontrol konularındaki düzenlemelerin idare personelince öğrenilmesini ve bunlara uyulmasını sağlamak.
- İç kontrol sistemine gerekli önemi vererek diğer yöneticilerin de iç kontrol konusunda olumlu bir bakış açısına sahip olmasına katkıda bulunmak.
- İç kontrol faaliyet ve düzenlemelerinde risk değerlendirmelerini esas alarak kontrol faaliyetlerinin planlı bir şekilde yürütülmesini sağlamak

Ayrıca üst yöneticiler, ilgili dönemin hesap verme araçlarından biri olan idare faaliyet raporlarında; gerçekleştirdikleri faaliyetler için bütçe ile tahsis edilmiş kaynakların, planlanmış amaçlar doğrultusunda ve iyi mali yönetim ilkelerine uygun olarak kullanıldığını ve iç kontrol sisteminin işlemlerin yasallık ve düzenliliğine ilişkin yeterli güvenceyi sağladığını bildiren "İç Kontrol Güvence Beyanı" belgesini doldurarak imza altına alırlar.

İç denetçiler

Kamu mali yönetimine yön veren 5018 sayılı Kanunun *"İç denetçilerin görevleri"* başlıklı 64 üncü maddesinde iç denetçilerin görevleri arasında *"Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek"* hususu da sayılmıştır. Nitekim kamuda görev yapan iç denetçiler ile ilgili temel hususları düzenleyen İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte, iç denetçilerin iç kontrolün etkinliğinin sağlanması hususundaki görevlerine geniş olarak yer verilmiştir. Söz konusu yönetmeliğin 11 inci maddesindeki " *İç denetim, iç kontrol sisteminin yeterliliği, etkinliği ve işleyişiyle ilgili olarak yönetime bilgiler sağlar,*

değerlendirmeler yapar ve önerilerde bulunur." hükmüyle iç denetimin iç kontrolün etkinliği sağlamadaki temel misyonu açıklanmıştır.

İç kontrol sistemi özünde, idarenin hedeflerine ulaşabilmesi için makul düzeyde güvence sağlamak üzere tasarlanmış olan bir sistemdir. Bu sistem; idare yürütülen iş ve işlemlerin mevzuata uygunluğu, yönetsel ve mali raporların güvenilirliği, varlıkların korunması ile faaliyetlerin etkinliğini sağlamayı amaçlamaktadır. Bu kapsamda iç kontrol sisteminin tasarımdaki ve uygulamadaki eksikliklerinin giderilebilmesi amacıyla sürekli olarak izleme ve değerlendirmeye tabi tutulması gerekmektedir. Küçük organizasyonlarda üst yöneticiler her türlü faaliyeti kontrol etme ve izleme imkânına sahiptir. Ancak organizasyon yapısı büyüdükçe ve işlem hacmi arttıkça, üst yöneticiler güçlü bir iç kontrol yapısını tesis etmek amacıyla ihtiyaç duyacakları izleme ve kontrol faaliyetleri için iç denetçi istihdam etme gereksinimi duyarlar. Kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin etkin ve yeterli bir seviyede hayata geçirilmesi ve sürdürülebilirliğinin sağlanması iç denetimin varlığına ve etkinliğine bağlıdır (İDKK, 2013a, s. 9)

İç kontrol sisteminin etkin ve yeterli bir biçimde işleyip işlemediği konularında değerlendirme ve önerilerde bulunan iç denetim, idarelerde üst yöneticilerin yönetim ve hesap verme sorumluluklarının yerine getirilmesinde önemli bir yardımcı olduğu görülmektedir. Bu çerçevede iç denetim birimleri, üst yöneticinin 5018 sayılı Kanunla birlikte kendisine verilen görev ve sorumlulukları yerine getirmesinde önemli bir görev üstlenmektedir (İDKK, 2013a, s. 9). Mevzuat gereğince; hesap verilebilirlik kapsamında üst yöneticinin, mali hizmetleri birimi yöneticisinin ve diğer harcama birimlerinin sunmuş oldukları faaliyet raporlarında yer alan "İç Kontrol Güvence Beyanı" belgesinin temel dayanaklarından birisi de iç denetim raporlarıdır.

Mali hizmetler birimi

5018 Sayılı Kanunun 60 ncı maddesinde kamu idarelerinde mali hizmetler birimi tarafından yürütülecek vazifeler sıralanmıştır. Bu kapsamda mali hizmetler birimine; iç kontrolle ilgili olarak sistemin kurulması, kamu iç kontrol standartlarının uygulanması ve idarede iç kontrolün geliştirilmesi hususlarında çalışmalar yapma görevi verilmiştir. Ayrıca mali hizmetler biriminin çalışma usul ve esaslarının, idarelerin teşkilat yapısı dikkate alınarak ve stratejik planlama, bütçe ve performans programı, muhasebe, kesin

hesap ve raporlama ile iç kontrol fonksiyonlarının ayrı alt birimler tarafından yürütülebilmesini sağlayacak şekilde hazırlanacak bir yönetmelikle belirleneceği de hüküm altına alınmıştır. Söz konusu ifadeden, kamu idarelerinde iç kontrol fonksiyonlarının mali hizmetler birimi bünyesinde ayrı bir birim tarafından yürütülmesinin öngörüldüğü anlaşılmaktadır (Erdoğan S. , 2009, s. 145).

Mali hizmetler birimi yöneticileri ise idarelerinde iç kontrol sisteminin harcama birimlerinde oluşturulması, uygulanması ve geliştirilmesi çalışmalarında eşgüdümü sağlamak, rehberlik ve eğitim hizmeti sağlamaktan sorumludur (BÜMKO, 2014, s. 6). Bu çerçevede mali hizmetler birim yöneticileri; iç kontrol alanında üst yönetici ve harcama yetkililerine danışmanlık yapma ve bilgilendirme faaliyetini yürütür. Ayrıca iç kontrolün harcama birimlerinde etkili bir biçimde yapılmasını temin edecek düzenlemeleri hazırlayarak üst yöneticinin onayına sunar (Arcagök & Erüz, 2006, s. 167)

Bununla birlikte mali hizmetler birim yöneticileri; idarelerindeki faaliyetlerin mali yönetim ve kontrol mevzuatı ile diğer mevzuata uygun olarak yürütüldüğünü, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını temin etmek üzere iç kontrol süreçlerinin işletildiğini, izlendiğini ve gerekli tedbirlerin alınması için düşünce ve önerilerimin zamanında üst yöneticiye raporlandığını beyan eden "iç kontrol güvence beyanı" belgesini doldurarak imza altına alır. Söz beyan idarenin ilgili yıla ait faaliyet raporunda üst yöneticiye ait güven beyanı ile birlikte raporun sonunda yer alır.

Harcama yetkilileri

Harcama yetkilisi, kendisine bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisidir. İç kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği'nin 8 inci maddesi uyarınca, harcama yetkilileri; görev ve yetkileri çerçevesinde, idari ve mali karar ve işlemlere ilişkin olarak iç kontrolün işleyişinden sorumludur. Buna göre; harcama yetkileri; kendi birimlerinde etkin bir iç kontrol sistemi oluşturmak, sistemi uygulamaya geçirmek ve izlemek ile sistemin zayıf yönlerini geliştirmekle sorumludur (BÜMKO, 2014, s. 6).

Bunu sağlamak üzere harcama yetkilileri, iç ve dış denetim raporlarını dikkate alarak ve kontrol öz değerlendirmelerini yaparak gerekli önlemleri alırlar. Ayrıca harcama yetkilileri; faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülerek

hedeflenen sonuçlara ulaşılmasını sağlama yükümlülüğü de bulunmaktadır. Harcama yetkililerinin bir diğer sorumluluğu da idarelerindeki mali hizmetler birimine, iç kontrol sisteminin yıllık değerlendirilmesine yönelik gerekli bilgileri de sağlamaktır. (Çalışkan & Çiftçi, 2017, s. 112).

Harcama yetkililerinin, iç kontrol sisteminin kurulması ve sağlıklı yürütülmesi için birimlerinde yapması gereken görevler şunlardır (Başaran, Şahiner, Koçak, & Kazan, 2010, s. 996):

- Biriminde yürütülen iş ve işlemlere yönelik süreç akış şemaları hazırlamak/ hazırlatmak.
- Birim personelinin görev, yetki ve sorumluluklarını açık olarak belirlemek.
- Biriminde risk değerlendirmesi yapmak ve değerlendirme sonuçlarına göre uygun kontrol prosedürlerini belirlemek.
- Biriminde uygun bir iletişim ağı oluşturmak.
- Birimindeki iç kontrol sisteminin etkinliğini kontrol öz değerlendirme yapmak suretiyle izlemek ve geliştirmek.
- Kontrol faaliyetlerinin planlı bir biçimde yürütülmesini sağlamak.

Ayrıca harcama birimi yöneticileri de hesap verilebilirlik kapsamında birim faaliyet raporlarında "İç Kontrol Güvence Beyanı" doldurarak yetkileri dâhilinde birimlerinde yürütülen faaliyetler için idare bütçesinden kendilerine tahsis edilen kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanıldığını, görev ve yetki alanları kapsamında iç kontrol sisteminin idari ve mali kararlar ile bunlara ilişkin işlemlerin yasallık ve düzenliliği hususunda yeterli güvenceyi sağladığını beyan ederler.

Muhasebe yetkilileri

Muhasebe hizmeti; gelir ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve para benzeri değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, gönderilmesi, ilgililere verilmesi ve diğer bütün mali işlemlerin kayıtları ile raporlamasının yapılması işlemleridir. Bu işlemleri yürütenlere de muhasebe yetkilisi denmektedir (Başaran, Şahiner, Koçak, & Kazan, 2010, s. 998).

Muhasebe yetkilileri muhasebe hizmetinin ifa edilmesinden, kayıtların muhasebe standartları ve mevzuata uygun olarak saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından

sorumludur (Başaran, Şahiner, Koçak, & Kazan, 2010, s. 998). Ayrıca 5018 sayılı Kanunun 61 inci maddesi uyarınca muhasebe yetkilileri ödeme emri ve ekindeki belgeler üzerinde şu unsurları kontrol etmekle yükümlüdür (Arcagök & Erüz, 2006, s. 167,168):

- Yetkililerin imzası,
- Ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında belirtilen belgelerin tam olması,
- Maddi hata olup olmadığı,
- Hak sahibi kimliğine ilişkin bilgiler.

Muhasebe yetkilileri ödeme belgeleri üzerinde yukarıda belirtilen kontrolü yaparak iç kontrol sistemi açısından önemli bir kontrol prosedürünü yerine getirmektedir. Muhasebe yetkilileri ayrıca mali işlemlere ilişkin defter, kayıt ve belgeleri de tutmak ve saklamak suretiyle iç kontrol sistemine katkı sağlamaktadır. Muhasebe biriminin bir diğer katkısı da ürettiği mali tablolar vasıtasıyla iç kontrol sisteminde önemli bir yere sahip olan izleme ve raporlama işlevine sunmuş olduğu katkıdır (Arcagök & Erüz, 2006, s. 168).

Gerçekleştirme görevlileri

Mevzuat uyarınca, harcama birimlerinde iç kontrole ilişkin sorumluluk, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, harcama yetkililerine aittir. Üst yöneticiye karşı yönetim sorumluluğu harcama yetkilisi tarafından üstlenilmiş bulunmaktadır. Gerçekleştirme görevlilerinin sorumlulukları ise amirlerine karşı hiyerarşik bir görev sorumluluğu şeklindedir. Buna göre gerçekleştirme görevlileri vazifelerini; birimlerinin hedeflerine ve mevzuata uygun olarak yürütmekten; kaynakları etkin, ekonomik ve verimli kullanmaktan, bilgilerin doğru ve tam olması için oluşturulan iç kontrol sistem ve araçlarını prosedürler çerçevesinde uygulamaktan amirlerine karşı sorumludur (Bülbül, 2009, s. 46).

Kurum personeli

İç kontrol sadece birimdeki bir personelin yürüteceği görev olmayıp idarede görev yapan herkesin yürütmüş olduğu faaliyetlerin içine yerleştirilmiş bir süreçtir. Bu nedenle kurumda çalışan herkes iç kontrol sisteminin hayata geçirilmesinde önemli bir rol oynar. (BÜMKO, 2014, s. 6)

İç kontrol bir idaredeki herkesin sorumluluğundadır ve bu sebeple tüm kurum personelinin görev tanımının bir parçasını teşkil eder. Kurum personeli iç kontrol kapsamındaki temel sorumlulukları şunlardır (COSO, 2013a, s. 153):

- İdarenin belirlemiş olduğu görev ve davranış standartlarını okumak, anlamak ve uygulamak.
- Sorumluluk alanına ilişkin konularda riskleri tanımlamak ve değerlendirmek.
- İdarenin koymuş olduğu kontrol prosedürlerini işletmek.
- İç kontrol sisteminde kullanılan bilgiyi üretmek ve paylaşmak.
- İç kontrol sistemindeki sorunların tespitine yardımcı olmak.

2.5 Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim Birimlerinin İç Kontrol Sistemi Üzerindeki Rolü

Kamudaki iç denetçilerin temel görevi; idarelerinin iç kontrol sistemlerinin tasarım ve işleyişini iç denetim standartları ve metodolojisi çerçevesinde, profesyonel bir mesleki anlayış içerisinde denetlemek, değerlendirmek ve sistemi geliştirici öneriler sunmaktır (Bülbül, 2009, s. 51). 5018 sayılı Kanun'un 63 üncü maddesinde iç denetim faaliyetlerinin; idarelerin yönetim ve iç kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve iç kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilmesi gerektiği belirtilmiştir. İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Yönetmeliğinin 11 inci maddesinde de iç denetçilerin; iç kontrol sisteminin yeterliliği, etkinliği ve işleyişi ile ilgili olarak yönetime bilgi sağlamaktan sorumlu olduğu vurgulanmıştır. Buna göre iç denetçiler; iç kontrol uygulamalarının verimliliğini ve etkinliğini denetleyerek görev yaptıkları idarelerin iç kontrol sistemlerine katkıda bulunurlar (Acar & Akçakanat, 2012, s. 7).

Kamu iç kontrol sistemi ele alındığı zaman kamu iç kontrol standartlarının; COSO Modeli, INTOSAI Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi, Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları çerçevesinde Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlendiği görülmektedir. Bu standartlar idarelerin; iç kontrol sistemlerinin oluşturulmasında, izlenmesinde ve değerlendirilmesinde dikkate almaları gereken temel yönetim kurallarını

göstermekte ve tüm kamu idarelerinde tutarlı, kapsamlı ve standart bir kontrol sisteminin kurulmasını ve uygulanmasını amaçlamaktadır.

Kamu İç Kontrol Standartları, uluslararası standartlar ve iyi uygulama örnekleri çerçevesinde, iç kontrolün; kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme bileşenleri esas alınarak, tüm kamu idarelerinde uygulanabilir düzeyde olmasını sağlamak üzere genel nitelikte düzenlenmiştir. Kamu İç Kontrol Standartlarının bahse konu beş ana bileşeni temel alınarak kamudaki iç denetim birimlerinin iç kontrol üzerindeki rolü müteakip maddelerde incelenmiştir:

2.5.1 İç denetim birimlerinin iç kontrol bileşenlerinden "kontrol ortamı" üzerindeki rolü

Kontrol ortamı; iç kontrol sisteminin diğer öğelerine temel oluşturan bir çerçevedir. Bu bileşen; genel olarak idarenin iç kontrol bilinci, kişisel ve mesleki dürüstlük, yönetim ve personelin etik değerleri, mesleki yeterlilik, insan kaynakları politikaları ile iş yapma tarzı gibi kurum kültürünü ifade eder. İç kontrol sisteminin başarılı olabilmesi kontrol ortamıyla yakından ilgili olup, idare üst yönetimi iç kontrol amaçlarına yönelik olarak pozitif ve destekleyici bir kontrol ortamı oluşturmak ve sürdürmek durumundadır (Tüm & Reyhanoğlu, 2015, s. 403).

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğinde; kontrol ortamı bileşenine yönelik dört standart belirlenmiştir:

- Etik değerler ve dürüstlük,
- Misyon, organizasyon yapısı ve görevler,
- Personelin yeterliliği ve performansı
- Yetki devri.

Kamu İç Denetim Standartlarından biri olan "2100-İşin Niteliği" standardı uyarınca iç denetim birimleri *"...sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla, yönetişim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerini değerlendirmek ve bu süreçlerin iyileştirilmesine katkıda bulunmak zorundadır."* Bu unsurlardan yönetişim, diğer bir ifadeyle kurumsal yönetim, "*Kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmasına yönelik olarak, üst yönetim tarafından, kurum faaliyetlerinin yönlendirilmesi, yönetilmesi ve gözlenmesi gayesiyle uygulanan yapı ve süreçlerin bir birleşimidir*".

Görüldüğü üzere kurumsal yönetim kavramı, kontrol ortamı bileşeniyle sıkı sıkıya ilişkili bir kavramdır. Yönetim tarafından idare faaliyetlerinin yönetilmesi, yönlendirilmesi ve gözetilmesi amacıyla oluşturulan ve uygulanan kurumsal yönetim (İDKK, 2013a, s. 11,12);

- Etik ilkeler ve davranış kuralları,
- Vizyon, misyon ve temel değerler,
- Teşkilat yapısı,
- Kurumsal stratejiler, amaç, hedefler ile performans göstergeleri,
- İnsan kaynakları politikaları,

gibi "Kontrol Ortamı" bileşeniyle ilişkili çok sayıda işlem ve faaliyeti kapsamaktadır.

Bununla birlikte; daha önce vurgulandığı gibi "Kontrol Ortamı" bir idarede iç kontrol bilicinin oluşmasını sağlayarak diğer bileşenler için bir temel oluşturmaktadır. Kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin etkin uygulanabilmesi için yeterli bir kontrol ortamına ihtiyaç duyulmaktadır (Derici, 2015, s. 63). İç kontrol sistemine sahip ya da bu yönde çalışmalar yürüten idarelerde iç denetçilerin birinci önceliği; iç kontrol sistemini ve önemini, başta üst yönetim olmak üzere, anlatmak ve bir farkındalık oluşturmaktır (Kaya B. , 2014, s. 300). Bu kapsamda iç denetim birimleri, kurumsal yönetime ilişkin olgunluk düzeyinin düşük olduğu idarelerde, üst yönetici ve kurum çalışanlara yönelik bilgilendirme, eğitim ve danışmanlık faaliyetlerine öncelik vermelidir (İDKK, 2013a, s. 12). Böyle idarelerde; özellikle "Kontrol Ortamı" bileşenine yönelik konularda diğer birimlere eğitim ve danışmanlık hizmeti sunularak kurumda, güçlü bir kontrol ortamının tesis edilmesine katkı sağlanmaktadır.

İç denetim birimlerinin "Kontrol Ortamı" bileşenine yönelik olarak sunmuş olduğu bir diğer katkı da güvence faaliyetleridir. Kontrol ortamı bileşenine yönelik konular ayrı bir denetim alanı olarak ele alınabileceği gibi diğer denetim görevleri içerisinde de değerlendirilebilir (İDKK, 2013a, s. 12). İç denetçiler yaptıkları denetimlerde, denetlenen biriminin etik ilkelere ve temel değerlere uyumunu, organizasyon yapısını, insan kaynakları yönetimini, yetki devri ilişkin prosedürlerini vb. inceleyerek birimde güçlü bir kontrol ortamı tesis edilmesine katkıda bulunmaktadır. Ayrıca iç denetçiler hazırladıkları denetim, danışmanlık ve faaliyet raporlarında idarenin iç kontrol sistemine yönelik değerlendirmelerde bulunmak suretiyle iç kontrol sisteminin işleyişi hakkında üst yönetimi ve diğer personeli bilgilendirmektedir. Böylece iç denetçiler; idarenin iç kontrol

sisteminin yönetim ve personel tarafından sahiplenilmesi ile desteklenmesine zemin hazırlanmış olmaktadır.

2.5.2 İç denetim birimlerinin iç kontrol bileşenlerinden "risk değerlendirme" üzerindeki rolü

Kamu İç Kontrol Tebliğine göre risk değerlendirme, *"...idarenin hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyecek risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve gerekli önlemlerin belirlenmesi sürecidi*r." Bu bileşen; iç ve dış risklerin tespit edilmesi, meydana gelme olasılığının ve etkisinin analizi, risklere karşı alınacak tedbirlerin belirlenmesi ve idarenin göğüsleyebileceği risklerin seçilmesi suretiyle risk esaslı yönetimin tesis edilmesini ön görmektedir (Bülbül, 2009, s. 88).

Bu çerçevede Kamu İç Standartlarında "Risk Değerlendirme" bileşeni ile ilgili olarak iki standart belirlenmiştir:

- Planlama ve programlama,
- Risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi.

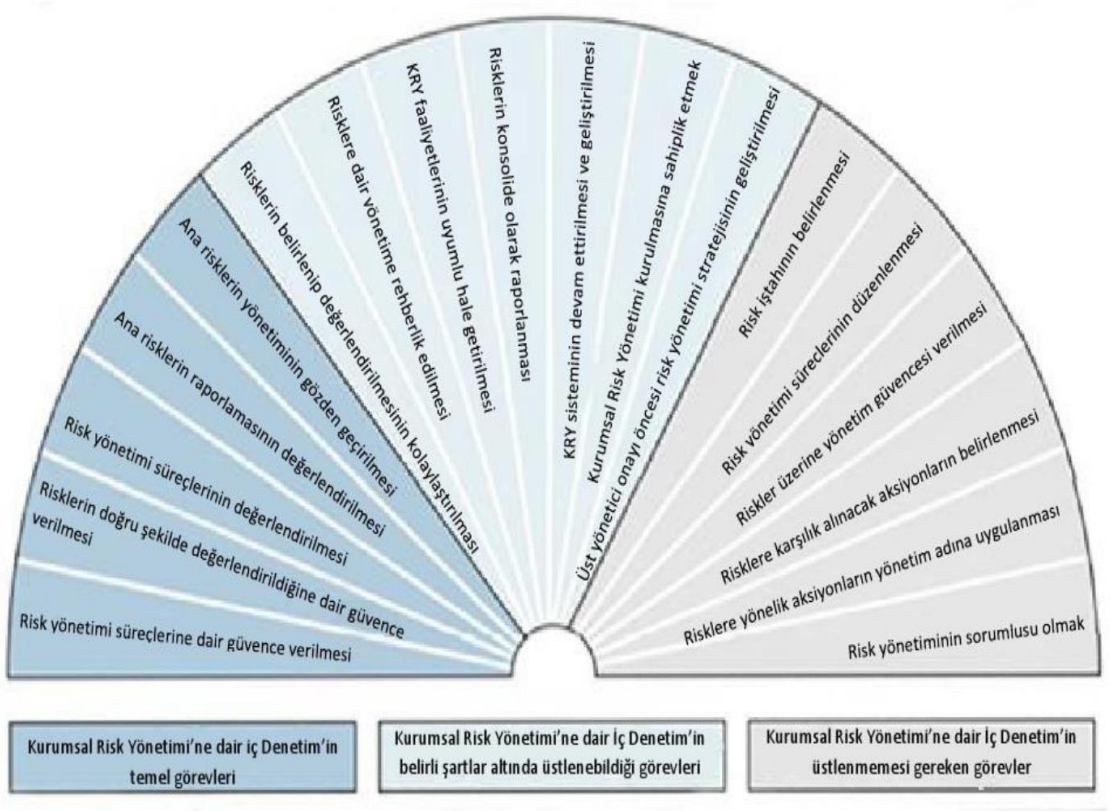
Bu bileşenle ilgili olarak iç denetimden; geleneksel denetim anlayışından farklı olarak, kurumun maruz kaldığı riskleri değerlendirmesi ve ortaya çıkabilecek ya da mevcut risklerin etkilerinin azaltılması için uygun öneriler geliştirmesi beklenmektedir. Bu çerçevede iç denetim birimleri kurumsal risk yönetimi süreçlerine eğitim, güvence ve danışmanlık hizmetleri yoluyla katkı sağlamaktadır (Kıral, 2014b, s. 317). Risk değerlendirme faaliyeti, esasen, iç kontrol sistemi denetiminin kilit unsurlarından biridir. Önemli kontrol risklerinin belirlenmesi, denetçiler için bu kontrolleri test etmek ve uygun şekilde değerlendirmek üzere ilgili kontrolleri planlama ve seçme konusunda önemli bir husustur. Risk değerlendirme süreci; idarenin iş süreçlerinin ve ilgili iç kontrollerin anlaşılmasını ve muhtemel kaynakları, türlerini, olasılığını ve tespit edilen risklere dayalı olası kayıpların büyüklüğünü değerlendirmeyi içermektedir (Calderon, Song, & Wang, 2016, s. 37). Kamu İç Denetim Standartlarında da risk değerlendirme süreci konusunda iç denetimin rolü vurgulanmıştır. "2120- Risk Yönetimi" standardı uyarınca *"İç denetim faaliyeti; risk yönetimi süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve iyileştirilmesine katkıda bulunmak zorundadır."*

Ayrıca 2120.G1 standardına göre *" İç denetim faaliyeti, aşağıdaki hususları dikkate alarak, idarenin yönetişim süreçlerinin, faaliyetlerinin ve bilgi sistemlerinin maruz kaldığı riskleri değerlendirmek zorundadır:*

- *Mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğu.*
- *Programların ve faaliyetlerin etkililik ve verimliliği,*
- *Varlıkların korunması.*
- *Mevzuat, politika ve prosedürlere ve sözleşmelere uyum."*

İç denetim birimlerinin risk yönetimine ilişkin rolü, bağlı olduğu idarenin olgunluk seviyesine göre sınırlı bir görev almaktan, iş ve işlemleri fiili olarak üstlenmeye doğru giden bir yelpaze içinde değişim göstermektedir. Şekil 2.2'de kurumsal risk yönetiminde iç denetim birimlerinin üstlenebileceği, belirli koşullar altında üstlenebileceği ve üstlenmemesi gereken roller gösterilmiştir. Şekil 2.2'in sol tarafında yer alan faaliyetler güvence faaliyetlerini, orta bölümde yer alan faaliyetler ise danışmanlık faaliyetlerini göstermektedir (İDKK, 2013a, s. 14,15). İç denetimin kurumsal risk yönetimi sürecinde üstlenebileceği veya üstlenemeyeceği rollerin tespitinde dikkate alınması gereken temel husus; bu faaliyetlerin yönetimin sorumluluğunda olup olmadığının ve iç denetim biriminin bağımsızlığı ile iç denetçilerin nesnelliğine yönelik bir tehdit oluşturup oluşturmadığının belirlenmesidir (Kıral, 2014b, s. 330).

İç denetim birimleri risk yönetim süreçlerine dair sorumluluklarını idareyi kapsayan risk yönetim sisteminin değerlendirilmesi ya da güvence görevleri esnasında risklerin yönetilmesinin değerlendirmesi şeklinde yerine getirmektedir. (İDKK, 2013a, s. 15). Nitekim, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin "İç Denetim Alanı" başlıklı 7/b bendinde *"Risk yönetimi için öneriler geliştirilmesi ile risk değerlendirme ve risk yönetim metotlarının uygulama ve etkinliğinin incelenmesi…"* hususu iç denetçilerin görevleri arasında sayılmıştır. Buna göre iç denetçiler; risk yönetimine ilişkin konularda idareye eğitim ve danışmanlık hizmeti sunmakta; denetim evrenindeki süreçlere ilişkin risk değerlendirmesi yapmakla, ayrıca birimlerin yapmış olduğu risk değerlendirmelerinin yeterli olup olmadığını da incelemektedirler.



Şekil 2.2 *Kurumsal Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü (İDKK, 2013a, s. 15)*

Risk değerlendirme bileşenine yönelik olarak iç denetim birimlerinin sunduğu bir diğer katkı da "Performans Denetimi" yoluyla idarenin performans değerlendirmelerinin yapılmasıdır. İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliği 8/b bendinde performans denetimi *"Yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesidir."* şeklinde tanımlamıştır. Anılan Yönetmeliğin 7/c bendinde *"Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlama amaçlı performans değerlendirmelerinin yapılması ve idarelere önerilerde bulunulması…"* hususu belirtilerek idarelerin performans denetimlerinin yapılması ve idarelere bu konuda önerilerde bulunulması konusu iç denetimin görev alanları arasında sayılmıştır.

Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetimi Rehberinde de performans denetimi kapsamına alınabilecek alanlar arasında iş süreçleri, bilgi sistemleri ve uygulamaları, insan kaynakları verimliliği, maliyet tasarrufu gibi iç kontrol sistemiyle ilişkili konular

sıralanmıştır. Ayrıca idare içerisinde etkin bir iç kontrol sisteminin var olup olmadığına ve sistemin etkin bir biçimde işleyip işlemediğine dair yürütülen faaliyetler, İç kontrol sistemlerinin etkinliği başlığı adı altında performans denetimi konuları arasında sıralanmıştır (İDKK, 2016c, s. 15).

2.5.3 İç denetim birimlerinin iç kontrol bileşenlerinden "kontrol faaliyetleri" üzerindeki rolü

Kamu İç Kontrol Standartlarında "Kontrol Faaliyetleri" bileşeni, *"...idarenin hedeflerinin gerçekleştirilmesini sağlamak ve belirlenen riskleri yönetmek amacıyla oluşturulan politika ve prosedürlerdir..." şeklinde tanımlanmıştır.* Kontrol faaliyetleri idarenin bütün kademelerinde olmak üzere planlama, programlama, uygulama, gözden geçirme ile hesap verme faaliyet ve süreçlerini kapsamaktadır (Bülbül, 2009, s. 94).

Bu bileşen kapsamında Kamu İç Kontrol Tebliğinde belirlenmiş altı standart bulunmaktadır:

- Kontrol stratejileri ve yöntemleri,
- Prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi,
- Görevler ayrılığı,
- Hiyerarşik kontroller,
- Faaliyetlerin sürekliliği,
- Bilgi sistem kontrolleri.

İdarelerin hedeflerine ulaşabilmesi için yürütmüş olduğu faaliyet ve iş süreçleriyle ilgili risk değerlendirmesi yaparak, bu riskleri önlemek amacıyla yukarıda belirtilen standartlar çerçevesinde, kontrol prosedürleri belirlemesi ve uygulaması gerekmektedir. Bu süreçlerde yaşanacak herhangi bir aksaklık hedeflere ulaşamama problemine sebebiyet verebileceği gibi, kaynakların israfına, hatta kamu zararına dahi neden olabilmektedir. Bu nedenle üst yönetim tarafından, iç kontrol standartları çerçevesinde, yeterli ve etkin kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve bunların iş süreçleri içerisine yerleştirilmesi önemli olduğu gibi bu kontrollerin etkin olarak işleyip işlemediğinin ve amaca uygun olup olmadığının denetlenmesi de gerekmektedir (Mantar, 2013, s. 153).

Bu bakımdan üst yönetim adına yapılan iç denetim faaliyeti ile kontrollerin etkinliği ve yeterliliğinin denetlenmesi aksaklıkların tespit edilmesi ve öneriler geliştirilmesi üst yönetim için önemli bir güvencedir (Mantar, 2013, s. 153). Konuyla ilgili olarak

kamudaki yapıya bakıldığında; İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliği'nin "İç denetçilerin görevleri" başlıklı 15 inci maddesinde iç denetçilerin görevleri arasında kontrol süreçlerinin değerlendirilmesi ve önerilerde bulunulması hususunun da yer aldığı görülmektedir. Söz konusu madde uyarınca, iç denetçiler nesnel risk analizlerine dayanarak görev yaptıkları idarenin yönetim ile kontrol yapılarını değerlendirerek ve bu yapıları iyileştirmeye yönelik önerilerde bulunarak kontrol süreçlerinin geliştirilmesine katkıda bulunmakla yükümlüdürler. Bu değerlendirme; denetim görevi icra edilirken, idaredeki mevcut kontrollerin tasarım ve uygulama yönünden etkinliğinin incelenmesi şeklinde yapılmakta; değerlendirme sonrasında mevcut kontrollerin çalışıp çalışmadığı, etkin olup olmadığı, düzeltici önerilerle birlikte raporlanmaktadır (İDKK, 2013a, s. 19).

Kamu iç denetimine yön veren bir diğer önemli doküman da Kamu İç Denetim Standartlarıdır. Bu standartlardan biri olan "2130-Kontrol" standardında *"İç denetim faaliyeti, kontrollerin etkililik ve verimliliğini değerlendirmek ve sürekli gelişimini teşvik etmek suretiyle, idarenin etkili kontrollere sahip olmasına yardımcı olmak zorundadır*." ibaresi yer almaktadır.

Ayrıca 2130.G1 Standardı gereği; *"İç denetim faaliyeti; idarenin yönetişim, faaliyet ve bilgi sistemlerine ilişkin risklere karşı mevcut kontrollerinin yeterliliğini ve etkililiğini aşağıdaki hususlar çerçevesinde değerlendirmek zorundadır:*

- *Mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğu.*
- *Programların ve faaliyetlerin etkililik ve verimliliği.*
- *Varlıkların korunması.*
- *Mevzuata, politika ve prosedürlere ve sözleşmelere uyum*."

Bununla birlikte "2130.D1 Standardı" uyarınca **"***İç denetçiler; danışmanlık görevlerinden elde ettikleri kontrol bilgilerini, idarenin kontrol süreçlerinin değerlendirilmesinde kullanmak zorundadır."*

Sonuç olarak gerek danışmanlık, gerekse denetim faaliyetleri aracılığıyla kamuda görev yapan iç denetim birimleri; Tebliğde yer alan "Kontrol Faaliyetleri" bileşeni kapsamında belirlenen standart ve genel şartlar çerçevesinde,

- İdarenin hedeflerine ulaşmak ve riskleri karşılamak için belirleyip uyguladıkları kontrol stratejileri ve yöntemlerinin yeterliği olup olmadığı;

- İdarenin, faaliyetleri ile mali karar ve işlemleriyle ilgili belirlemiş olduğu kontrollerin yeterli olup olmadığı;
- Hata ve usulsüzlük risklerini azaltmak için faaliyetler ile mali karar ve işlemlerin uygulanması, kaydedilmesi ve kontrol edilmesi görevlerini personel arasından paylaştırmaya dayanan "Görevler Ayrılığı" ilkesinin doğru uygulanıp uygulanmadığı;
- İş ve işlemlerin prosedürlere uygunluğu konusunda yöneticilerce düzenli yapılması gereken "Hiyerarşik Kontrollerin" yeterli yapılıp yapılmadığı,
- İdarelerin yürütmüş olduğu faaliyetlerinin sürekliliğini sağlamaya yönelik olarak alınan tedbirlerin yeterli olup olmadığı,
- İdarenin, bilgi sistemlerinin sürekliliğimi ve güvenirliğini sağlamak için gerekli kontrol mekanizmalarının oluşturulup oluşturulmadığı

hususlarında idarenin kontrol süreçlerini tasarım ve uygulama yönünden değerlendirerek yapacağı iyileştirme önerileriyle idarenin iç kontrol sistemine katkıda bulunmaktadır.

2.5.4 İç denetim birimlerinin iç kontrol bileşenlerinden "bilgi ve iletişim" üzerindeki rolü

Kamu İç Kontrol Standartlarının dördüncü bileşeni olan "Bilgi ve İletişim"; diğer bileşenler arasındaki ilişkiyi bilgi paylaşımı ve iletişim yoluyla sağlayan ve idaredeki bilgi akışını düzenleyerek iç kontrol sisteminin işlerliğinin ve uygulanma kabiliyetinin artmasında önemli bir işleve sahip olan bir bileşendir (BÜMKO, 2014, s. 75). Bilgi ve iletişim; gerekli bilginin, buna ihtiyaç duyan yetkililere belirli bir formatta ve ilgililerin iç kontrol ve diğer yükümlülüklerini yerine getirmelerine olanak sağlayacak bir zaman dilimi içerisinde iletilmesini temin edecek bilgi, iletişim ve kayıt sistemini kapsamaktadır (Bülbül, 2009, s. 105).

Kamuda bu bileşen çerçevesinde dört standart belirlenmiştir:

- Bilgi ve iletişim
- Raporlama
- Kayıt ve dosyalama sistemi
- Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirilmesi

İç Denetçilerin Çalışma ve Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğinin *"İç Denetim Alanı"* başlıklı 7 nci maddesinde;

" d) Muhasebe kayıtları ile mali tabloların, doğruluğu ve güvenilirliğinin incelenmesi,

e) Üretilen bilgiler ile kamuoyuna açıklanan her türlü rapor, istatistik ve mali tabloların doğruluğu, güvenilirliği ve zamanındalığının sınanması,

f) Elektronik bilgi sistemi ve e-Devlet hizmetlerinin yönetim ve sistem güvenilirliğinin gözden geçirilmesi,"

hükümleri yer almaktadır. Bu hükümler genel olarak iç denetimin bilgi ve iletişim bileşenine yönelik görev alanlarına ilişkin temel bir çerçeve çizmektedir.

"1210.G3" numaralı Kamu İç Denetim Standardı da iç denetçilerin bilgi teknolojilerine yönelik yetkinlik seviyelerine genel bir standart belirlemiştir. Söz konusu standarttaki **"** *İç denetçiler, verilen görevi yerine getirebilmek için kilit bilgi teknolojisi riskleri ve kontrolleriyle ilgili yeterli bilgiye ve teknoloji tabanlı denetim tekniklerine sahip olmak zorundadır. Ancak, bütün iç denetçilerin, asıl sorumluluğu bilgi teknolojileri denetimi olan denetçiler kadar uzmanlığa sahip olmaları beklenmez.*" hükmü uyarınca iç denetçilerden bilgi teknolojisi risk ve kontrolleriyle ilgili temel seviyede yetkinlik beklenmektedir.

Ancak günümüzde değişen ve gelişen bilgi teknolojisi ile birlikte üretilen veri sayısındaki artış ve karmaşık yapı; iç denetçilerin bilgi ve iletişim bileşeni üzerindeki güvence ve danışmanlık rolünü arttırmıştır. Bu değişiklikler iç denetçilere bilgi teknolojileri konularında bilgi ve becerilerini arttırma zorunluluğu getirmiştir (Ahmed, 2007, s. 9,10). Bu kapsamda idarede pek çok süreçte yaygınlaşan bilgi teknolojileri uygulamaları; iç kontrol sisteminin etkinliği ve verimliliği, bu alandaki risklerin tespiti, bilgi güvenliğinin sağlanması, yürütülen iş süreçlerinin elektronik ortama taşınması, mali raporlama gibi süreçlerde iç denetim birimlerinin bilgi ve iletişim alanındaki sorumluluklarını arttırmaktadır (Önce & İşgüden, 2012, s. 61). İç Denetçilerin Çalışma ve Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 8 inci maddesinde *"...denetlenen birimin elektronik bilgi sistemlerinin sürekliliğinin ve güvenirliğinin değerlendirilmesi..."* şeklinde tanımlanan BT denetimi de bu kapsamda icra edilmektedir. BT denetiminde; özelikle "Bilgi ve İletişim" bileşeni ile "Kontrol Faaliyetleri" bileşeni standartlarından biri olan "Bilgi Sistemleri Kontrolleri" standardında belirtilen genel şartların yerine getirilip getirilmediği hususu değerlendirmeye tabi tabi tutularak bu konularda öneriler geliştirilmektedir.

Bununla birlikte; iç kontrol sisteminin yeterliliğinin ve etkinliğinin değerlendirildiği sistem denetimlerinde denetlenen hususun bir parçası veya spesifik olarak;

- Yatay ve dikey iletişim sistemleri,
- Bilgiye erişim ve bilgi güvenliği,
- Raporlama prosedürleri,
- Kayıt, dosyalama ve arşivleme sistemleri,
- Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirilmesine ilişkin prosedürler

incelemeye tabi tutulmaktadır. Bununla birlikte iç denetim birimleri; iç denetçilerinin yetkinliklerini de dikkate alarak bu konularda idareye danışmanlık hizmeti de sunmaktadır. Ayrıca iç denetim birimlerince yıllık olarak hazırlanan iç denetim faaliyet raporunun ilgili bölümünde idarenin bilgi ve iletişim standartlarına uyumu değerlendirmeye tabi tutulmaktadır.

2.5.5 İç denetim birimlerinin iç kontrol bileşenlerinden "izleme" üzerindeki rolü

İzleme, iç kontrol sisteminin kalitesini değerlendirme üzere yürütülen tüm faaliyetleri kapsayan bir bileşendir (Bülbül, 2009, s. 115). Diğer bir ifadeyle izleme, idarenin amaç ve hedeflerine ulaşması hususunda iç kontrol sisteminin beklenen katkıyı sağlayıp sağlamadığının, iç kontrol standartları çerçevesinde değerlendirilmesi ve sistemin geliştirilmeye açık alanlarına yönelik eylemlerin belirlenmesidir (BÜMKO, 2014, s. 98).

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğinde izleme bileşeni altında iki standart belirlenmiştir:

- İç kontrolün değerlendirilmesi
- İç denetim

Tebliğde de ayrı bir standart olarak belirtilen, iç denetim faaliyeti esasen iç kontrol sisteminin etkinliği, yeterliliği ve işleyişiyle ilgili üst yönetime bilgi sağlayan, değerlendirme yapan ve önerilerde bulunan bir fonksiyondur. Ayrıca iç denetim; iç kontrol sistemini kurmak ve sağlıklı işletmek yükümlülüğü bulunan üst yöneticiye danışmanlık ile güvence hizmeti vermektedir (BÜMKO, 2014, s. 99). İzleme kapsamında; danışmanlık ve denetim raporlarında belirtilen öneriler, bu öneriler çerçevesinde sorumlu birimlerce yapılması planlanan ve bir takvime bağlanan eylemlerin

gerçekleşme durumu ile plan doğrultusunda gerçekleştirilen eylemlerin ilgili riski azaltıp azaltmadığı hususları dikkate alınmaktadır (İDKK, 2013a, s. 84).

Kamu İç Kontrol Standartları uyarınca iç kontrol sistemi; değişen hedef ve risklerle uyumlu olarak ve tasarım amaçlarına uygun olarak işletilmelidir. Bu amaçla kamu idareleri, iç kontrol sistemlerini yılda en az bir kez değerlendirmelidir (Bülbül, 2009, s. 116). Bu değerlendirme sürekli izleme veya özel bir değerlendirme yapma yoluyla yapılabileceği gibi bu iki yöntem bir arada kullanılarak da yapılabilmektedir.

Kontrol süreçlerinin iç denetim birimleri tarafından değerlendirmesi hususu Kamu İç Denetim Standartlarında da yer almaktadır. "2100- İşin Niteliği" çalışma standardında *"İç denetim faaliyeti; sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla, yönetişim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerini değerlendirmek ve bu süreçlerin iyileştirilmesine katkıda bulunmak zorundadır."* hükmüyle iç denetim birimlerinin iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi ve süreçlerin iyileştirilmesine katkıda bulunması hususu vurgulanmıştır.

Bu kapsamda iç denetçiler özellikle yapmış oldukları sistem denetimleri vasıtasıyla bu sürece katkı sağlarlar. İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 8 inci maddesinde sistem denetimi *"... Denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir."* şeklinde açıklanmıştır. Buna göre iç denetçiler görev yaptıkları idarelerin iç kontrol sistemini, sistem denetimleri vasıtasıyla değerlendirir ve iyileştirir.

Aynı Yönetmelik; iç denetim birim başkanlarının görev ve yetkilerini açıkladığı 13/A maddesinde *" ...Yıllık iç denetim faaliyet raporunu, iç kontrol sistemine ilişkin genel değerlendirmeyi de kapsayacak şekilde hazırlamak..."* hükmü ile iç denetim faaliyet raporunda idarenin iç kontrol sistemi çerçevesinde genel olarak değerlendirilmesini de ön görmüştür. Diğer taraftan; üst yönetici, mali hizmetler birimi yöneticisi ve harcama yetkililerinin faaliyet raporlarında imza altına aldığı "İç Kontrol Güvence Beyanı" belgesinin temel dayanaklarından biri de iç denetim raporlarıdır. Ayrıca mevzuat gereği idare tarafından iç kontrol sistemi yılda en az bir kez iç değerlendirmeye tabi tutulmaktadır. Bu değerlendirme esnasında da iç denetim biriminin sunmuş olduğu raporların dikkate alınması gerekmektedir.

İç denetim birimleri; "İzleme" bileşeni kapsamında iç kontrolün değerlendirilmesine katkı sağlamaya ilave olarak idaredeki ilerlemeyi de gözlem altına almaktadır. Kamu İç Kontrol Standartlarından "*2500 - İlerlemenin İzlenmesi"* çalışma standardı uyarınca *"İç denetim yöneticisi, yönetime rapor edilen sonuçların uygulanma durumunun izlenmesi için bir sistem kurmak ve uygulamak zorundadır."*

Ayrıca *" İç denetim yöneticisi, üst düzey yönetimin aldığı tedbirlerin etkili bir şekilde uyguladığından veya üst düzey yöneticilerin gerekli tedbiri almamasının riskini üstlenmeyi kabul ettiğinden emin olmak ve gelişmeleri izlemek amacına yönelik bir takip süreci kurmak zorundadır (2500.G1)."* Bununla birlikte; "*İç denetim yöneticisi, ilgili yöneticilerle mutabık kalındığı ölçüde, danışmanlık görevlerinin sonuçlarını izlemek zorundadır (2500.D1)."*

Görüldüğü üzere iç denetim; klasik denetim anlayışından farklı olarak gerek güvence, gerekse danışmanlık faaliyetlerinde tespit edilen bulguların giderildiğine dair izleme faaliyeti icra etmekle yükümlüdür. Bu çerçevede denetlenen birimler, alınması gereken önlemleri içeren bir eylem planı hazırlamakla ve uygulamakla sorumludur. İç denetim birimi de tespit edilen bulguların giderilme durumlarını, izlemeye tabi tutarak durumu üst yöneticiye raporlamaktadır. Bu husus izleme bileşeni standartlarından biri olan "İç denetim" başlığının genel şartlarında da *"18.2 İç denetim sonucunda idare tarafından alınması gerekli görülen önlemleri içeren eylem planı hazırlanmalı, uygulamalı ve izlenmelidir."* şeklinde yer almaktadır.

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğinde "İç Denetim" başlığındaki bir diğer genel şart da *"18.1. İç denetim faaliyeti İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen standartlara uygun bir şekilde yürütülmelidir."* hususudur. Bu genel şart uyarınca kamuda görev yapan iç denetim birimleri faaliyetlerini İç Denetim Koordinasyon Kurulunun belirlemiş olduğu "Kamu İç Denetim Standartları" ve diğer düzenlemelere uygun olarak yürütmelidir. Bu sayede iç denetim faaliyetinin etkinliği artacak, böylece idarenin iç kontrol sisteminin gelişmesine mevzuatta belirtilen katkı, iç denetim birimlerince sağlanmış olacaktır.

3. KAMUDA İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİ SAĞLAMADA İÇ DENETİMİN ROLÜ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Çalışmanın bu bölümünde iç denetimin, iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamadaki rolü Kamu İç Kontrol Standartları açısından araştırılacaktır. Bu kapsamda kamuda görev yapan iç denetim birimlerinin; idarelerinin Kamu İç Kontrol Standartlarına uyum sağlaması ile kurum iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi ve geliştirilmesinde ne denli etkili çalıştıkları ortaya koyulacaktır.

Bu çerçevede aşağıda araştırmanın amacı, önemi, kapsamı, kısıtları ile literatür taraması, veri analizinde kullanılan yöntemler, bulgular ve araştırma sonuçlarına yer verilmiştir.

3.1 Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bu araştırmanın amacı, kamu idarelerindeki iç denetim birimlerinin; COSO modeli esas alınarak belirlenen Kamu İç Kontrol Standartlarındaki iç kontrol bileşenleri (kontrol ortamı, risk yönetimi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme) çerçevesinde, idarelerinin iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamada ve geliştirmedeki rolünü araştırmaktır. Bu çalışma sayesinde kamuda görev yapan iç denetim birimlerinin iç kontrol sistemini değerlendirmede ve geliştirmedeki etkinliğinin ölçülmesi suretiyle hem mevcut durum tespiti yapılacak, hem de kamu iç denetimin güçlü ve geliştirilmeye açık yönleri tespit edilecektir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanun ile birlikte; Türk kamu sektörü, dünyada hali hazırda uygulanmakta olan yeni kamu yönetimi anlayışı ile tanışmıştır. Söz konusu anlayışta, geleneksel yönetim yaklaşımından farklı olarak, "etkinlik", "ekonomiklik", "verimlilik", "mali saydamlık" ve "hesap verilebilirlik" ilkeleri esas alınmıştır. İç denetim ise bu ilkelerin; kamuda yerleşmesinde, uygulanmasında, geliştirilmesinde ve izlenmesinde rol alan en yetkin birimlerden biridir. Bu bakımdan iç denetim; sözü edilen anlayışın uygulamaya geçmesinde ve kamu idarelerinin çalışmalarına değer katması noktasında önemli bir yere sahiptir.

5018 sayılı Kanununda yer alan temel düzenlemelerden biri de iç kontrol sistemidir. Hatta bu sistem, "kontrol" ibaresiyle Kanunun isminde yer alacak kadar önem arz

etmektedir. 5018 sayılı Kanun ile birlikte yeni kamu yönetim anlayışı; esasen COSO modeline dayanan bir iç kontrol sistemine entegre edilmiştir. İç denetim ise sözü edilen iç kontrol sisteminin özellikle "izleme" bileşeninde yer alan temel unsurlardan biridir. Nitekim, 5018 sayılı Kanunun "İç Denetim" başlıklı 63 üncü maddesinde iç denetimin esas faaliyetinin *"...idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek..."* olduğu vurgulanmıştır. Buna göre iç denetimin kamudaki temel varlık sebeplerinden biri de sürekli, sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla, iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesidir.

Konuyla ilgili olarak geçmiş dönemdeki araştırmalara bakıldığına; ülkemizde kamu sektöründe yürütülen iç denetim faaliyetinin Kamu İç Kontrol Standartlarının bütüncül olarak dikkate alınması suretiyle, iç kontrol sistemi üzerindeki etkinliğini ölçen ve değerlendirilen bir araştırmaya henüz rastlanılmamıştır. Mevcut çalışmaların çoğu iç denetimi süreç olarak incelerken; bu çalışma öncelikle 5018 sayılı Kanun ile birlikte 2006 yılından bu yana kamuda uygulanmakta olan iç kontrol sisteminin etkinliğine; yine bu sistemin izleme bileşeninin bir parçası olan iç denetimin katkısını Kamu İç Kontrol Standartları açısından ölçmeyi hedeflemektedir. Bu çalışma sayesinde 5018 sayılı Kanunla birlikte kamu literatürüne giren "Kamu İç Denetimi"nin geçen sürede Kanundaki *"...idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek..."* hükmüyle kendisine asli görev olarak verilen iç kontrol sistemine fayda sağlamak bağlamındaki mevcut durumu ortaya konacaktır. Böylece kamuda iç denetimin, iç kontrol sisteminin etkinliği üzerindeki güçlü ve zayıf yanları belirlenerek kamu iç kontrol sisteminin daha güçlü bir yapıya sahip olması için tespit ve öneriler yapılacaktır.

Sonuç olarak bu çalışma 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun dayandığı ana unsurlardan biri olan iç kontrol sistemine, iç denetimin katkılarını ölçerek daha güçlü bir kamu mali yönetimi ile iç kontrol sisteminin oluşturulmasına ve muhafaza edilmesine dair önemli bir katma değer sağlayacağı düşünülmektedir.

Çalışmada "Kamuda iç denetim birimleri, Kamu İç Kontrol Standartları bileşenleri çerçevesinde, idarelerinin iç kontrol sistemini değerlendirilmesinde ve geliştirilmesinde

ne kadar etkilidir?" sorusuna yanıt bulabilmek için belirlenen ana ve alt amaçlar Tablo 3.1'de sunulmuştur.

Tablo 3.1 *Araştırmanın Ana ve Alt Amaçları*

Araştırmanın Ana Amacı	**Araştırmanın Alt Amaçları**
1- Kamuda iç denetim birimlerinin Kamu İç Kontrol Standartları bileşenleri çerçevesinde, idarelerinin iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlama ve geliştirmedeki rolünü araştırmaktır.	1- Kamuda iç denetim birimlerinin "kontrol ortamı" bileşeninin etkinliğini sağlamadaki rolü 2- Kamuda iç denetim birimlerinin "risk ve değerlendirme" bileşeninin etkinliğini sağlamadaki rolü 3- Kamuda iç denetim birimlerinin "kontrol faaliyetleri" bileşeninin etkinliğini sağlamadaki rolü 4- Kamuda iç denetim birimlerinin "bilgi ve iletişim" bileşeninin etkinliğini sağlamadaki rolü 5- Kamuda iç denetim birimlerinin "izleme" bileşeninin etkinliğini sağlamadaki rolü

3.2 Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları

Araştırma, 5018 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde istihdam edilen ve kamu kurumlarında görev yapmakta olan iç denetçileri kapsamaktadır. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun resmi web sitesinin "Duyurular" bölümünde bulunan "İdareler İtibariyle Güncel Dolu-Boş İç Denetçi Kadro Sayıları" tablosundan 24 Aralık 2018 itibariyle kamu idarelerinde görev yaptığı tespit edilen 880 iç denetçi, araştırmanın evreni olarak kabul edilmiştir (İDKK, 2018a). Çalışmada verilerin toplanmasında kullanılan anketin; elden veya elektronik ortamda mümkün olduğunca fazla katılımcıya ulaştırılması hedeflenmiştir. Bu kapsamda 218 katılımcı elektronik ortamda, 66 katılımcı ise elden teslim edilen formu cevaplamak suretiyle ankete katılmış, böylece toplam 284 iç denetçiye ulaşılmıştır. Buna göre alınan örneklem, araştırma evreninin %32,3'ünü kapsamaktadır. Kamu idarelerinin kapsamlarına göre görev yapan iç denetçi sayıları göz önüne alındığında idare türüne göre iç denetçilerin ankete katılım oranı Tablo 3.2'de sunulmuştur. Örneklemin idare türü bazında dağılımına ve oranına bakıldığında kamuda

görev yapan her üç denetçiden birine ulaşıldığı görülmektedir. Ayrıca; daha objektif sonuçlara ulaşmak için SGK bütçe türünde görev yapan toplam iç denetçi sayısının sınırlı olması nedeniyle bu bütçe türünde daha büyük bir örneklem (%56,4) ile çalışılmıştır.

Tablo 3.2 *İdare Türüne Göre İç Denetçilerin Ankete Katılım Oranı*

Kamu İdare Türü	İç Denetçi Sayısı	Ankete Katılan İç Denetçi Sayısı	Ankete Katılım Oranı
Genel Bütçeli İdare	265	74	%27,9
Mahalli İdare	240	72	%30,0
Özel Bütçeli İdare	336	116	%34,5
Sosyal Güvenlik Kurumu	39	22	%56,4
TOPLAM	**880**	**284**	**%32.3**

Araştırma yapılırken iç denetçilere gönderilen anketin, iç denetim faaliyeti ile ilgili olarak sadece belirli konulara değinilerek hazırlanması iç denetimin genel durumu için yorum yapmak hususunda bir kısıt olarak değerlendirilmektedir. Ancak anketin kapsadığı konuların Kamu İç Kontrol Standartlarındaki 5 bileşen, 18 standart ve 79 genel şart olduğu düşünüldüğünde; bu hususların tüm yönleriyle ankete yansıtılması zaman, ankete katılım ve sonuçların yorumlanması yönünden sağlık değerlendirme yapmayı zorlaştıracağı düşünülmektedir. Bu nedenle anket soruları hazırlanırken; Kamu İç Kontrol Standartlarındaki bileşen, standart ve genel şartlarda bulunan hususlardan araştırmaya en fazla katkıyı sağlayacağı değerlendirilen ve diğer konuları da kapsayan temel başlıklar seçilmiştir.

Çalışmadaki bir diğer kısıt da tespit ve değerlendirmelerin ankete katılan kamu iç denetçilerinin görüşleri doğrultusunda yapılmış olmasıdır.

3.3 Literatür Taraması

3.3.1 Dünya'da iç denetim literatürü

İç denetim ve iç kontrol ile ilgili olarak gerek teoriye, gerekse uygulamaya yönelik çalışmalar; muhasebe alanındaki gelişmelere paralel olarak artış göstermiştir. Özellikle 2000'li yıllarda dünyada ortaya çıkan çeşitli muhasebe skandalları araştırmacıların iç kontrol ve iç denetim konularına daha fazla eğilmesine yol açmış, bu konulardaki

araştırmalar nitelik ve nicelik yönünden gelişim göstermiştir. Araştırmanın bu bölümünde, kamu sektörü başta olmak üzere dünyada iç kontrol ve iç denetim hakkında yapılan bazı çalışmalara yer verilecektir.

Dünya bankası ile İç Denetim Enstitüsü tarafından 27 Afrika ülkesindeki kamu sektörü iç denetçileri üzerinde 2004 yılında gerçekleştirilen çalışmada ankete katılan iç denetçiler; iç denetçilik mesleğinin profesyonelleşmesini ve bu konuda yasal altyapının oluşturulması gerektiğini belirtmişlerdir. Bununla birlikte iç denetimin; bağımsızlığının sağlanması, standartlarının uyumlaştırılması ve her kurum için zorunlu hale getirilmesinin önemli olduğu savunulmuştur (Van Gansberghe, 2005, s. 70-73).

Sarens ve De Beelde tarafından Belçika'da altı vaka çalışmasında dayanarak yapılan bir araştırmada; üst yönetimin beklentilerinin ve iç denetime yaklaşımlarının iç denetçilerin etkinliği üzerinde önemli bir role sahip olduğu tespit edilmiştir. Çalışmada iç denetçilerle, üst yönetim arasında iletişim ve iş birliğinin artırılması ile iç denetçilerin üst yönetimce desteklenmesi hususlarının önemi vurgulanmıştır. Ayrıca yöneticilerin iç denetçilerden risk yönetimi, iç kontrol, organizasyon süreçleri ve stratejik önemli projelerde sürekli iyileştirmeye odaklanarak aktif bir yönetimi destekleyici rol üstlenmesini beklediği belirtilmiştir (Sarens & De Beelde, 2005, s. 2).

İç denetimin değer katma rolü hakkında Etiyopya'da kamu sektöründe yapılan bir araştırmada; değer katan denetim anlayışının aksine kamuda uygunluk denetimi odaklı geleneksel denetim yaklaşımının halen baskın olduğu vurgulanmıştır. Çalışmada; kurumun hedefleri, stratejileri ile risk yönetimi konusundaki yaklaşımın; iç denetim birimlerinin kurumdaki değer katma fonksiyonu üzerindeki rolünü şekillendirdiği sonucuna varılmıştır (Mihret & Woldeyohannis, 2008, s. 567).

Galler'de kamu kurumlarında yapılan bir araştırmada; denetim komiteleri ile iç denetim birimlerinin etkili bir şekilde işbirliğinde bulunmasının kurumsal yönetime katkı sağladığı, bu nedenle kurumsal yönetimin tesisi ve geliştirilmesi için iç denetimden en iyi şekilde yararlanılması gerektiği belirtilmiştir (Davies, 2009, s. 60,61).

Malezya'da kamu sektöründe iç denetimin etkinliğinin incelendiği araştırmada; iç denetimdeki personel eksikliğinin etkili bir iç denetim sistemi kurulmasının önündeki en büyük engel olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca etkin bir iç denetim sisteminin tesis edilmesinde iç denetçinin yetkinliği, tarafsızlığı ile yapılan işin kalitesinin önemli olduğu vurgulanmıştır (Ahmad, Othman, Othman, & Jusoff, 2009, s. 61).

Nijerya'da Kano eyaletinde kamu sektöründe çalışan iç denetçiler hakkında yapılan bir araştırmada; iç denetimin etkinliğinin arttırılması için mevcut iç denetim birim yapısının gözden geçirilmesi, bilgi teknolojileri alanı başta olmak üzere iç denetçilerin teknik bilgi ve becerilerinin arttırılması hususları vurgulanmıştır. Ayrıca iç denetim birimlerinin görevlerini verimli bir şekilde yerine getirebilmeleri için yeterli bağımsızlığa sahip olabilecekleri bir ortam sağlanması hususu, araştırma sonucunda ortaya konmuştur (Unegbu & Kida, 2011, s. 309).

Vijayakumar ve Nagaraja Hindistan'da yaptıkları bir çalışmada; Kantanaka eyaletinde görev yapan kamu iç denetçilerinin; denetim faaliyetlerini görevleri sırasında öğrendiklerini ve bu mesleği kendilerine sağlanan ek ücret, yükselme olanakları ve sertifikalandırma avantajları nedeniyle tercih ettiklerini saptamışlardır. Ayrıca çalışmaya katılan iç denetçiler; üst yöneticilerin iç denetim faaliyetleri konusunda yeterli bilgiye sahip olmadıklarını ifade etmişlerdir. Çalışmada, kamu kuruluşlarındaki iç denetim birimlerinin etkinliklerinin artırılması için; iç denetçilerin yetkinliklerinin geliştirilmesi, doğrudan ve düzenli raporlama, üst yönetimle işbirliği, ihbar mekanizmalarının geliştirilmesi hususları vurgulanmıştır (Vijayakumar & Nagaraja, 2012, s. 6,7).

İtalya'da Mazza ve Azzali tarafından yapılan bir araştırmada; iç denetim faaliyetinin kalitesinin, iç kontrol sistemindeki zayıflıkları gidermedeki etkisi incelenmiştir. Araştırma neticesinde bağımsızlığı sağlanan ve yetkin olan iç denetçilerin iç kontrol sisteminin eksikliklerini kalıcı olarak gidermede etkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Araştırmada, özellikle iç denetçiler tarafından yapılan; denetimin planlaması ve kapsamının belirlemesi çalışmaları ile denetim testlerinin ve izleme faaliyetlerinin etkin olarak yürütülmesinin iç kontrol sistemindeki önemli eksikliklerin tespit edilmesinde ve kalıcı olarak giderilmesinde önemli bir rol oynadığı belirtilmiştir (Mazza & Azzali, 2015, s. 160, 161).

Endaya ve Hanefah tarafından Libya Muhasebeciler ve Denetçiler Derneği'nin 114 üyesi örneklem alınarak yapılan araştırmada, iç denetçilerin karakteristik özelliklerinin ve denetime üst yönetimin desteğinin iç denetim faaliyetinin etkinliği üzerinde önemli bir olumlu etkisi olduğu ortaya konulmuştur (Endaya & Hanefah, 2016, s. 172).

Endonezya'da yerel yönetimlerle ilgili yapılan bir çalışmada iç denetim fonksiyonunun etkin olarak yürütülmesinin iç kontrol sisteminin genel amaçlarından biri olan muhasebe bilgilerinin doğruluğunun ve güvenliğinin sağlanması kapsamında;

yapılan finansal raporlamanın kalitesini attırılmasında önemli bir rolü olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bununla birlikte anket sonuçlarına dayanarak uygulamada; özellikle kaynakların yönetimi, koordinasyon, üst yönetime raporlama, program geliştirme ve kalite kontrolü ile kamuya yapılan şikâyetlerin takibi hususlarında iç denetim işlevini kısıtlayan bazı zayıflıklar bulunduğu belirtilmiştir (Gamayuni, 2018, s. 56).

Ismael ve Roberts tarafından Londra Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören 332 şirket arasında yapılan araştırmada; şirketlerin güçlü bir iç kontrol ve risk yönetimi sistemlerine sahip olma ile içsel ve dışsal maliyetleri azaltma ihtiyaçlarının bu şirketleri gönüllü olarak iç denetim fonksiyonunu güçlendirmeye yönlendirdiği sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuçlar; İngiltere'de şirket içi kurumsal bir yönetişim aracı olan iç denetim fonksiyonunun; iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin izlenmesinde etkili bir rol oynadığını ortaya koymaktadır (Ismael & Roberts, 2018, s. 288)

3.3.2 Türkiye'de iç denetim literatürü

Türkiye'de 5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesi ile birlikte, kamu kurumları iç denetim kavramıyla tanışmış, bu konudaki araştırmalar günümüze kadar artan bir eğilimle devam etmiştir. Türkiye'de iç denetim üzerine yapılan akademik çalışmalar ilk kez 2010 yılında TİDE tarafından 1985-2009 yıllarını kapsayacak şekilde derlenmiştir. Bu araştırma uyarınca 2010 yılına kadar iç denetimle ilgili olarak 27'si doktora, 128'i yüksek lisans tezi olmak üzere toplam 155 çalışma yapılmıştır (TİDE, 2010, s. 9). Söz konusu araştırma; TİDE tarafından 2017 yılında, 2015 yılını da içerecek şekilde güncellenmiştir. Buna göre iç denetim alanında; 2010-2015 yılları arasında 80'i doktora, 253'ü yüksek lisans tezi olmak üzere toplam 333 çalışma yapıldığı belirtilmiştir (Kavut, Adiloğlu, & Baloğlu, 2017, s. 9). Bu çerçevede 2003 yılında kamu literatürüne giren iç denetimin; 2010-2015 döneminde 1985-2009 dönemine nazaran araştırmacılarca daha fazla ilgi gördüğü bu konudaki araştırmaların artışından da açıkça anlaşılmaktadır. Bunda da 2010'lu yıllardan itibaren iç denetimin uygulama sonuçlarının değerlendirilmesi imkânının artmış olmasının ve problem sahalarının ortaya çıkmış olmasının etkili olduğu söylenebilir. Bununla birlikte; dünyadaki gelişmelere paralel olarak kamu ve şirketler açısından iç denetimin öneminin ve değerinin anlaşılmış olması da yapılan araştırma sayısını arttıran diğer bir etkendir.

İç denetim ile ilgili olan yapılan çalışmaları bir araya getirerek analiz eden son çalışma yine TİDE tarafından 2019 yılında yayımlanmıştır. Çalışma 2010-2015 yıllarına 2016 ve 2017 yıllarındaki tez çalışmaları eklenmek ve mevcut durum değerlendirilmek suretiyle yapılmıştır. Buna göre iç denetim alanında 2016-2017 yıllarını kapsayan iki yıllık süre içerisinde 26'sı doktora, 87'si yüksek lisans olmak üzere toplam 113 tez çalışması yapılmıştır. Genel bir değerlendirme yapılacak olunursa; iç denetim alanındaki doktora tezlerinin diğer yıllara göre 2011 ve 2014 yıllarında önemli sayıda artış göstermiş olduğu görülmektedir. Diğer yandan yüksek lisans tez sayılarının 2012, 2015 ve 2017 yıllarında bir önceki yıla göre azalma gösterdiği, diğer yıllarda ise bir önceki yıla göre artış eğilimi içinde olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca Tablo 3.3'de özeti paylaşılan son yapılan araştırma sonuçları; İç denetim ve ilişkili konularda yapılan lisansüstü tez çalışmalarının, 1985'ten bugüne ve özellikle 2010- 2017 döneminde önemli ölçüde arttığını göstermiştir (Kavut, Adiloğlu, & Güngör, 2019, s. 9-21).

Tablo 3.3 *Dönemlere Göre İç Denetim Alanında Yapılan Lisansüstü Tezlerin Karşılaştırılması (Kavut, Adiloğlu, & Güngör, 2019, s. 22)*

Tez Türü	**Doktora**	**Yüksek Lisans**	**TOPLAM**
1985-2009	27	128	155
2010-2017	106	340	446
TOPLAM	133	468	601

Görüldüğü üzere; yapılan araştırma verileri uyarınca 1985-2017 yılları arasında Türkiye'de iç denetim alanı ile ilgili olarak 133'ü doktora, 468'i yüksek lisans tezi olmak üzere toplam 601 çalışma yapılmıştır. Aşağıda bu çalışmalardan özellikle kamu iç denetim alanıyla ilgili olarak yapılan bazı araştırmalara değinilecektir.

Kamuda iç denetimin iç kontrolün etkinliğini sağlamadaki rolü hususunda yapılan ilk önemli çalışmalardan biri Kepekçi tarafından yapılan *"İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü"* isimli araştırmadır. Söz konusu çalışmada Kamu İktisadi Teşebbüslerinde görev yapmakta olan müfettişlerin iç kontrol sistemi üzerindeki etkinliği incelenmiştir. Araştırmada iç denetimin iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlayabilmesi için; teftiş kurul kurulu kadrolarının güçlendirilmesi, iç

denetim standartlarının belirlenmesi ve denetim prosedürlerinin geliştirilmesi için çalışmalar yapılması gerektiği sonucuna varılmıştır (Kepekçi, 1982, s. 103)

İç denetim alanında yapılan kapsamlı çalışmalardan biri de Yılancı (2006) tarafından Türkiye'nin 500 büyük sanayi işletmesi üzerine yapılan araştırmadır. Araştırmada 500 büyük sanayi işletmesinin 169'undan elde edilen verilere dayanılarak kontrol risk düzeyi ile iç denetim arasındaki ilişki ortaya konmuş, ayrıca iç denetim ile iç kontrol arasındaki ilişki açıklanmıştır.

İç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamada iç denetimin rolünü ele alan bir diğer çalışma; Biçer (2006) tarafından yapılan araştırmadır. Araştırmada; hisseleri borsada işlem gören bir şirketler topluğuna bağlı halka açılmamış bir şirket nezdinde iç denetim uygulaması yapılmış ve örnek bir iç denetim raporu düzenlenerek uygulamada tespit edilen bulgular değerlendirmeye tabi tutulmuştur. Yapılan çalışma neticesinde iç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanması ve iç denetim birimlerin bağımsızlığının temin edilmesi için iç denetim birimlerinin doğrudan yönetim kuruluna ya da denetim komitesine bağlı olması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Bu kapsamda çalışmada iç denetim birimlerinin organizasyondaki yapıları ve üst yönetim ile ilişkileri konusunda önerilerde bulunulmuş ve iç denetimin fonksiyonel bağımsızlığı vurgulanmıştır (Biçer, 2006, s. 189-191).

Erdoğan (2009) KİT'lerin; iç kontrol sistemindeki mevcut durumunu belirlemek ve hali hazırdaki uygulamaları tespit etmek maksadıyla yüz yüze görüşme yöntemiyle 15 Kamu İktisadi Teşekkülünde iç kontrol sisteminin beş bileşenini de kapsayan bir anket çalışması yürütmüştür. Bu çalışma çerçevesinde; KİT'lerde uygulanmakta olan kontrol faaliyetleri incelenmiş, idarelerin zayıf ve güçlü oldukları iç kontrol bileşenleri belirlenmiştir. Çalışma sonucunda KİT'lerde kontrol ortamının henüz zayıf olduğu, risk ve performans odaklı bir yönetim anlayışının gelişmediği, iç ve dış denetimin mevcut eksiklikleri, izleme faaliyetlerinin yetersizliği gibi, bulgular dikkate alınarak genel kabul görmüş iç kontrol modelleri ışığında KİT'lere özgü bir iç kontrol modeli tasarlanmıştır. Ayrıca KİT'lerde kuruluşun büyüklüğü ve ihtiyaçları da dikkate alınarak iç denetim birimleri kurulması ve bu birimde sertifikalı iç denetçiler istihdam edilmesi önerilmiştir (Erdoğan S. , 2009, s. 201-203).

Türkiye'deki iç denetim kavramını irdeleyen Tok (2010); çalışmasında iç kontrol ve iç denetim arasındaki ilişkiye değinmiştir. Bu kapsamda Türkiye'de iç denetime yön veren kurumlar açıklanmış, mevcut iç denetim sistemiyle ilgili genel bir değerlendirme yapılmış, sorunlar irdelenmiş ve çözüm önerileri sunulmuştur. Çalışmada özellikle 5018 sayılı Kanun ile birlikte değişen denetim anlayışı değerlendirilerek iç denetim birimleri ile teftiş kurullarında görev yapan denetim elemanlarının görevlerinin ayrıştırılması gerektiği vurgulanmıştır (Tok, 2010, s. 104-106).

Kamu kurumlarında iç denetim faaliyetinin etkin çalışıp çalışmadığını ölçmek amacıyla Akçay (2012) tarafından yapılan araştırmada belediyelerde görev yapan 110 iç denetçiye anket yapılmıştır. Ayrıca 18 belediyeye ait veriler; bir gelir gider etkinliği çalışması yapılarak, geleneksel denetim dönemi ile iç denetim dönemi veri zarflama analizi yöntemiyle analiz edilerek karşılaştırılmıştır. Araştırma sonucunda genel olarak belediyelerin geleneksel denetim döneminde; iç denetimin uygulanmaya başlandığı döneme nazaran daha etkin olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Akçay, 2012, s. 213).

Çelikay (2012) yapmış olduğu çalışmada özel sektör ve kamu sektörleri karşılaştırılarak iç denetime yön veren faktörlerin uygulanmasındaki farklılıkları araştırmıştır. Karşılaştırma; görev, yetki ve sorumluluk, idare içi pozisyon, işe alım, dış denetim ve üst yönetimle ilişkiler, raporlama konuları ele alınarak yapılmıştır. Bu kapsamda iç denetimle ilgili literatür ve yasal düzenlemelerden hareket edilerek hazırlanan anket soruları özel sektör ve kamu sektöründeki iç denetçilere yöneltilmiş ve denetçilerin verdikleri cevaplar karşılaştırılmıştır. Araştırma sonucunda; iç denetçilerin en çok ayrıldıkları noktalardan birinin denetçilerin kurum içi pozisyonu ve üst yönetimle ilişkileri olduğu belirlenmiş ve bu konularda kamu iç denetçilerinin memnuniyetsizliği tespit edilmiştir (Çelikay, 2012, s. 176-179).

İç denetimin iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamadaki rolünü ele alan önemli çalışmalar biri de Mantar tarafından yapılan *"İç Denetim Sürecinin Kontrol Faaliyetleri Üzerindeki Rolü: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Konunu Açısından Bir Araştırma."* konulu çalışmadır. Çalışmada iç denetim birimlerinin iç kontrolün bileşenlerinden biri olan kontrol faaliyetlerini değerlendirmede ve geliştirmede ne denli etkili olduğu incelenmiş ve bu kapsamda 156 kamu iç denetçisiyle anket çalışması yapılmıştır. Araştırma bulgularından hareket edilerek yapılan değerlendirmede "Kontrol Faaliyetleri" bileşeni kapsamında iç denetim faaliyetinin kamu kesiminde beklenen etkiyi tam olarak

gösteremediği sonucuna ulaşılmış ve çözüm önerileri paylaşılmıştır (Mantar, 2013, s. 154).

Kamuda iç denetiminin etkinliğini ölçen bir diğer çalışmada Gökalp tarafından yapılan araştırmadır. Araştırmada; kamudaki iç denetim etkinliğinin değerlendirilmesi kapsamında on iki hipotez geliştirilerek, bu çerçevede 239 iç denetçiye 60 soruluk bir anket uygulanmıştır. Araştırma sonucunda iç denetiminin kamu kurumlarında etkili olduğu tespit edilmekle beraber; kamu iç denetimine yön vermesi gereken bir kurul olan İDKK'nın etkili olmadığı, kamu idarelerinde etkin bir iç kontrol sisteminin henüz tesis edilemediği ve kurum çalışanlarının iç denetimle ilgili olarak yeterli farkındalığa sahip olmadığı tespit edilmiştir. Çalışmada ayrıca konuyla ilgili çeşitli çözüm önerileri sıralanmıştır (Gökalp, 2013, s. 89-93).

Arslan N. (2014) Türk kamu yönetiminde 5018 sayılı Kanun ile birlikte uygulanmaya başlayan iç denetim sisteminin Büyükşehir Belediyeleri örneğinden yola çıkarak sistemin kamu yönetiminde nasıl algılandığı ve uygulandığını değerlendirmek, uygulama sürecinde karşılaşılan sorunları ortaya koymak ve sorunlara yönelik çözüm önerileri sunmak üzere bir çalışma gerçekleştirmiştir. Bu kapsamda 15 büyükşehir belediyesinde görevli 56 iç denetçiyle e-posta yoluyla mülakat yapılmıştır. Verilen cevapların değerlendirilmesi neticesinde, kamuda iç denetimin etkinliğinin sağlanması için; üst yöneticiler tarafından iç denetimin anlaşılmasının ve desteklenmesinin önemli olduğu hususu ile İDKK'nın bağımsız bir kurul olarak örgütlenmesinin gerekliliği vurgulanmıştır. Ayrıca; çalışmada iç denetimin etkin olabilmesi için gerekli yasal düzenlemelerin yapılarak iç denetim birimleri ile teftiş kurulları arasında yetki ve görev paylaşımının netleştirilmesi hususu belirtilmiştir (Arslan N. , 2014, s. 76-78).

Öz (2015) yüksek lisans tezinin amacı; üniversitelerde iç denetim faaliyetlerinin etkin olup olmadığının incelenmesidir. Bu kapsamda 67 kamu üniversitesindeki 72 iç denetçiye anket uygulanarak regresyon analiziyle değişkenler arasındaki ilişkiler ortaya konmaya çalışılmıştır. Araştırma neticesinde özellikle üst yönetimin iç denetime karşı tutumuyla iç denetim faaliyetinin etkinliği arasında pozitif ve kuvvetli yönde bir ilişki olduğu ortaya konmuş ve etkin bir iç denetim faaliyetinin sürdürülmesi hususunda en önemli rolün üst yönetime ait olduğu vurgulanmıştır (Öz, 2015, s. 142)

Karcıoğlu ve Kurnaz (2017) tarafından yapılan araştırmada kamu sektörünün geleneksel denetim kültüründen kurtularak, risk odaklı iç denetim kültürünü benimseyip

benimsenmediğinin tespit edilmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda 612 kamu iç denetçisine bir anket uygulanmıştır. Uygulamaya ilişkin veriler Ki-Kare Bağımsızlık Testi ile analiz edilmiştir. Sonuç olarak kamu sektöründe her iki denetim kültürünün de benimsendiği ancak risk odaklı iç denetim kültürüne yönelik bir eğilimin olduğu tespit edilmiştir (Karcıoğlu & Kurnaz, 2017, s. 15-17).

Demirel (2017) yüksek lisans tezinin amacı; kamu yönetiminde yeni bir denetim anlayışı olarak ortaya çıkan iç denetimin yapısal ve işlevsel sorunlarını ele alarak tespitlerde bulunmak ve çözüm önerileri sunmaktır. Bu çerçevede araştırmacı tarafından iç denetimin işlevsel ve yapısal problemleri ele alınarak kamudaki üniversitelerde çalışan iç denetçilere alan araştırması kapsamında anket çalışması yapılmıştır. Müteakiben çalışmadan elde edilen bulgular yorumlanarak, üniversitelerde iç denetimin yapısal ve işlevsel sorunları tespit edilmiş, bunlar yüzde ve frekans dağılımları ile anlatılmaya çalışılmıştır. Araştırma sonucunda kamu üniversitelerinde iç denetim sisteminin etkin olmadığı tespit edilmiştir. Çalışmada, bunun nedenleri olarak üst yöneticinin iç denetim sistemini desteklememesi ve çalışanlar tarafından iç denetim sisteminin benimsememesi belirtilmiştir (Demirel, 2017, s. 92-96).

Barış (2019) tarafından il milli eğitim müdürlükleri için çağdaş denetim yaklaşımlarına uygun bir denetim modeli sunmak amacıyla yapılan araştırmada; kamu milli eğitim kurumlarında iç denetim sisteminin benimsenme ve uygulanabilir bulunma düzeyi araştırılmıştır. Bu kapsamda Nevşehir ilindeki MEB'e bağlı resmi kurum ve okullarda görev yapan 3576 öğretmen, 452 yönetici, 10 maarif müfettişe araştırmacı tarafından geliştirilen "İç Denetim Sisteminin Benimsenme ve Uygulanabilme Ölçeği" uygulanmıştır. Araştırma sonuçlarına göre, katılımcıların iç denetim sistemini büyük ölçüde benimsedikleri ve il milli eğitim müdürlüklerinde uygulanabilir buldukları görülmüştür. Bununla birlikte katılımcıların görüşleri iç denetim sistemine entegre edilerek, il milli eğitim müdürlükleri için amaç, yapı ve süreç boyutunda bir denetim modeli oluşturulmuştur. Ayrıca araştırma sonucunda MEB'deki iç denetçi kadrosunun artırılarak taşra örgütlerinde iç denetçilerin daha etkin çalışmasının sağlanması önerilmiştir (Barış, 2019, s. 217-229)

Yıldırım (2019) tarafından kamu üniversitelerinde iç kontrol sistemi ve iç denetim fonksiyonunun etkin bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını değerlendirmek amacıyla bir araştırma gerçekleştirilmiştir. Araştırma kapsamında Bursa Uludağ Üniversitesinde

görevli personelin, üniversite bünyesinde yürütülen iç kontrol sistemi ve iç denetim faaliyetleri konusundaki algı düzeyi bir anket yardımıyla tespit edilmiş ve anket sonuçları detayları incelenmiştir. Anket çalışması 167 akademik personel, 155 idari personel olmak üzere toplam 322 personele uygulanmıştır. Araştırma sonucunda; anket yapılan kamu üniversitesinde iç kontrol sistemi ve iç denetim biriminin oluşturulduğu ancak bu unsurların üniversitede etkin olarak bir çalışmadığı ve istenilen düzeye ulaşılamadığı tespit edilmiştir. Ayrıca iç kontrol sistemi ve iç denetim faaliyetlerinin üniversitedeki yöneticiler ve çalışanlar tarafından benimsenmediği ve bu kavramlara olan bilincin tam olarak yerleşmediği belirtilmiştir (Yıldırım, 2019, s. 208).

3.4 Araştırmanın Yöntemi

Kamuda iç denetimin iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamadaki rolünü tespit etmeye yönelik olarak yapılan araştırmamızda; veri analizini kolaylaştırması, geri dönüşlerin hızlı olması, araştırma evrenindeki kişilere kolay ulaşım imkânı sağlaması sebebiyle araştırmada veri toplama yöntemlerinden biri olan anket yöntemi kullanılmıştır. Hazırlanan anket formu katılımcılara elektronik posta, sosyal medya uygulamaları ve elden teslim edilmek suretiyle ulaştırılmıştır.

Araştırmada kullanılan anket formunun hazırlanmasında; temel dayanak olarak Hazine ve Maliye Bakanlığının yayımlamış olduğu Kamu İç Kontrol Standartlarında yer alan 5 ana bileşen, 18 standart ve 79 genel şart esas alınmıştır. Ayrıca konuyla ilgili literatürden, daha önce yapılmış anket çalışmalarından, kamuya ait düzenlemelerden, Uluslararası İç Denetim Standartlarında yer alan ifadelerden faydalanılmıştır. Bu çerçevede hazırlanan taslak anket formu iç denetim veya iç kontrol alanında akademik çalışma yapmış 5 uzman, kamuda iç kontrol birimlerinde görev yapan 3 uzman ve 5 iç denetçi tarafından incelenerek anketlere son şekli verilmiştir. Ayrıca anket uygulamasına başlamadan önce söz konusu anket Anadolu Üniversitesi Etik Kurulu tarafından incelenerek onayları alınmış olup ilgili belge EK-1'de paylaşılmıştır.

Hazırlanan anket formu EK-2'de paylaşılmış olup toplamda üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde Kamu İç Kontrol Standartları çerçevesinde iç denetimin iç kontrolün etkinliğinin sağlanması üzerindeki rolünü ölçmeye yönelik 24 soru yer almaktadır. Bu sorular 5'li likert ölçeğine göre hazırlanmış olup; 1- Kesinlikle

Katılmıyorum, 2- Katılmıyorum, 3- Kararsızım, 4- Katılıyorum ve son olarak 5- Kesinlikle Katılıyorum ifadelerini içermektedir.

İkinci bölüm ise anket katılımcılarının; cinsiyeti, denetim alanındaki tecrübesi, eğitim durumu, çalıştığı idare türü ve sertifikasyon bilgilerini toplamayı amaçlayan 6 adet sorudan oluşmaktadır. Son bölüm ise katılımcıların araştırma konusuyla ilgili ilave olarak belirtmek istedikleri bir husus var ise belirtmelerine yönelik hazırlanmış 1 adet açık uçlu sorudan oluşmaktadır. Ayrıca ankete katılımı arttırmak, verilen cevapların nesnelliğini ve güvenirliğini sağlamak üzere; anketin süresi, soru sayısı, ankete kimlerin katılabileceği, verilerin gizli kalacağı ve anket için etik kurulundan onay alındığı vb. hususlar anketin ilk bölümüne bir giriş metniyle paylaşılmış olup bu sayede tüm katılımcılar ankete katılım öncesi bilgilendirilmiştir.

3.5 Verilerin Analizinde Kullanılan Yöntemler

Araştırma sonucunda elde edilen veriler istatiksel veri hazırlama programı yardımıyla analiz edilerek analiz sonuçları değerlendirmeye tabi tutulmuştur. Yapılan tüm analizlerde güven aralığı %95 olarak alınmıştır.

Öncelikle geliştiren ölçeğin güvenirliği ve maddelerin birbiriyle tutarlılığı Cronbach Alfa İç Tutarlık Katsayısı ile ölçülmüştür. Müteakiben katılımcıların demografik bilgilerinin dağılımı frekans analizi ile incelenmiştir. Kamuda iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamada iç denetimin rolünü ölçmeye yönelik hazırlanan ifadelere katılım düzeyleri ifadeye katılma durumuna göre 1-5 puan aralığında sayısallaştırılmıştır.

Geliştirilen ölçeğin yapı geçerliliğine dair kanıt elde etmek amacıyla faktör analizi yapılmış ve faktör analizi doğrultusunda bileşenler incelenmiştir. Ayrıca faktör analizine başlamadan önce veri yapısının faktör analizi için uygun olup olmadığı ve toplanan verilerin araştırma evrenini temsil edip etmediği Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) ve Barlett's küresellik testleriyle tespit edilmiştir. Müteakiben her bir madde için elde edilen istatistiki veriler cinsiyet, denetim alanındaki tecrübe, eğitim durumu, çalışılan idare türü, sertifikasyon değişkenlerine göre anlamlı bir düzeyde farklılık gösterip göstermediği tek yönlü varyans analizi ve t testi yardımıyla incelenmiştir. Son olarak faktör analizi sonucu oluşan faktörlerdeki maddeler detaylı olarak analiz edilerek sonuçları değerlendirilmiştir.

3.6 Araştırmanın Güvenirliği

Çalışmada kullanılan ölçeğin güvenirliği ve maddelerin birbiriyle tutarlılığını belirlemek amacıyla güvenirlik analizi yapılarak Cronbach Alfa Katsayısı elde edilmiştir.

Cronbach's Alfa Katsayısının değerlendirmesine ilişkin ölçüt şu şekildedir:

$0.00 \leq \alpha \leq 0.40$ arasında ise ölçek güvenilir değildir.

$0.40 \leq \alpha \leq 0.60$ arasında ise ölçek düşük güvenirliktedir.

$0.60 \leq \alpha \leq 0.80$ arasında ise ölçek oldukça güvenilirdir.

$0.80 \leq \alpha \leq 1.00$ arasında ise ölçek yüksek derecede güvenlidir.

Buna göre 24 sorudan oluşan ölçeğin güvenirliğini ölçmek amacıyla hesaplanan Cronbach Alfa Katsayısı 0,921 olarak tespit edilmiştir. Söz konusu katsayı; $0.80 \leq \alpha \leq 1.00$ arasında yer aldığından, ankette kullanılan ölçeğin yüksek derecede güvenli olduğu söylenebilir.

3.7 Demografik Bilgilerin Dağılımı

Ankete katılan iç denetçilerin, demografik bilgilerinin dağılımı frekans analizi ile incelenmiş olup Tablo 3.4'de paylaşılmıştır. Buna göre;

Araştırmaya katılan iç denetçilerin %81'7'si (232) erkek, 18,3'ü (52) kadındır. Türkiye genelinde görev yapan iç denetçilerin cinsiyetlerine bakıldığında da erkek iç denetçilerin ağırlıkta olduğu görülmektedir (İDKK, 2018c, s. 10). Bu oran ankete katılanların cinsiyete göre ana kütleyi yakın değerlerle temsil ettiğini göstermektedir.

Hizmet sürelerine göre dağılım incelendiğinde; denetim alanında 0-5 yıl tecrübeye sahip iç denetçi oranı %15,8 (45), 5-10 yıl tecrübeye sahip olanların oranı %29,6 (84), 10-15 yıl tecrübeye sahip olanların oranı %16,2 (46), 15-20 yıl tecrübeye sahip olanların oranı %14,1'dir (40). Ankete katılan 20 yıl ve üzeri denetim tecrübesine sahip iç denetçiler ise toplam örneklemin %24,3'ünü (69) oluşturmaktadır. Bu dağılım çerçevesinde örneklemin bütün tecrübe seviyelerinde değerlendirme yapılabilecek yeterlilikte olduğu değerlendirilmektedir. Ayrıca katılımcıların %84,2'i denetim mesleğinde en az beş yıl tecrübeye sahiptir. Bu bakımdan ankete iştirak edenlerin denetim mesleğindeki iş tecrübesinin fazla olduğu bu sebeple denetim hakkında değerlendirme yapacak bilgi birikimine sahip olduğu söylenebilir. Bu durumun araştırmanın güvenirliğini artıracağı değerlendirilmektedir.

Tablo 3.4 *Ankete Katılan İç Denetçilerin Demografik Bilgilerinin Dağılımı*

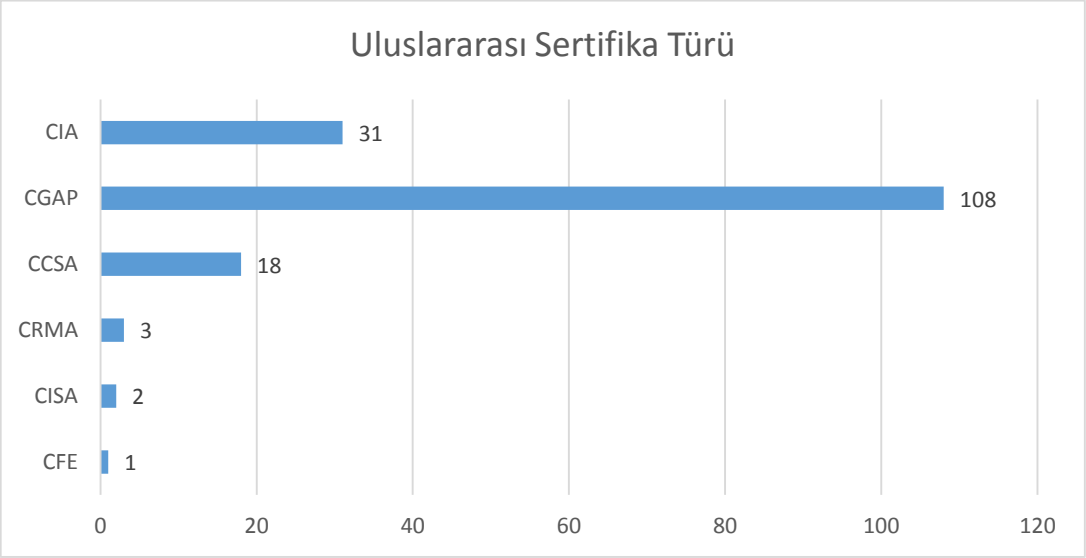
	Frekans	Yüzde (%)
Cinsiyet		
Erkek	232	81,7
Kadın	52	18,3
Toplam	284	100,0
Denetim Alanındaki Tecrübe		
0-5 yıl	45	15,8
5-10 yıl	84	29,6
10-15 yıl	46	16,2
15-20 yıl	40	14,1
20 yıl ve üzeri	69	24,3
Toplam	284	100,0
Eğitim Düzeyi		
Lisans	137	48,2
Yüksek Lisans	125	44,0
Doktora	22	7,8
Toplam	284	100,0
Görev Yapılan İdare Türü		
Genel Bütçeli İdare	74	26,1
Mahalli İdare	72	25,4
Özel Bütçeli İdare	116	40,8
SGK	22	7,7
Toplam	284	100,0
Uluslararası Denetim Sertifikasyonuna Sahip mi?		
Evet	126	44,4
Hayır	158	55,6
Toplam	284	100,0

Eğitim durumlarına bakıldığında lisans eğitimini tamamlamış iç denetçi oranı toplam örneklemin %48,2'isini (137) oluşturmaktadır. Yüksek lisans eğitimini tamamlayanların oranı %44,0 (125), doktora eğitimi almış olanların oranı ise %7,8'dir (22). Bu oranlar ankete katılım sağlayan iç denetçilerin %48,2'inin lisans seviyesinde, %51,8'inin de (147) lisansüstü seviyesinde eğitimini tamamladığını

göstermektedir. Bu bakımdan ankete katılanların eğitim düzeylerinin yüksek olduğu ve bu durumun anketin güvenirliğini arttıracağı değerlendirilmektedir.

Kamu idare türüne bakıldığında; ankete katılan iç denetçilerin %40,8'i (116) özel bütçeli idarelerde, %26,1'i (74) genel bütçeli idarelerde, %25,4'ü (72) mahalli idarelerde, %7,7'si de (22) sosyal güvenlik kurumlarında görev yapmaktadır. Bu oranlar Tablo 3.2'deki idare türüne göre iç denetçilerin ankete katılım oranları ile birlikte incelendiğinde genel bütçeli idareler %27, mahalli idareler %30 ve özel bütçeli idareler %34,5 oranında ankete katılım sağlamıştır. Ayrıca sosyal güvenlik kurumları bütçe türünde görev yapan iç denetçi sayısının nispeten az olmasından (39 kişi) kaynaklı olarak örneklemin ana kütleyi daha doğru yansıtması için bu bütçe türünde daha büyük bir örneklem (%56,4) ile çalışılmıştır.

Ankete katılan iç denetçilerin %44,4'ü (126) uluslararası en az bir iç denetçi sertifikasına sahiptir. %55,6 (158) oranındaki iç denetçi ise uluslararası herhangi bir iç denetçi sertifikasına sahip değildir. Sahip olunan sertifikaların dağılımı Tablo 3.5' de görülmektedir. Buna göre ankete katılan iç denetçilerden 108'i CGAP, 31'i CIA, 18'i CCSA, 3'ü CRMA, 2'si CISA ve 1'i de CFE sertifikasına sahip olduğunu belirtmiştir.



Görsel 3.1 *Ankete Katılanların Denetim Alanında Sahip Olduğu Sertifikaların Dağılımı*

3.8 Araştırma Bulguları

Araştırmamıza ait soru bazında tanımlayıcı istatistikler Tablo 3.5'de sunulmuştur:

Tablo 3.5 *Ankete İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler Tablosu*

Anket Sorusu	Ortalama	Medyan	Varyans	Standart Sapma
Kamu İç Kontrol Standartları, kurumumuz personeli tarafından bilinmektedir.	2.8662	3.0000	1.254	1.11987
Kurumumuz, Kamu İç Kontrol Standartlarıyla uyumludur.	3.0106	3.0000	1.056	1.02783
İç kontrol sistemi, üst yönetim tarafından benimsenmiştir.	3.0563	3.0000	1.290	1.13583
Birimimizce, üst yöneticiye kurumda iç kontrol sisteminin işleyişi hakkında bilgilendirme yapılmaktadır	3.6338	4.0000	1.159	1.07643
Birimimizde "Kontrol Ortamı" bileşenine yönelik hususlar yapılan denetimlerde değerlendirilmektedir.	3.9261	4.0000	.825	.90824
Birimimiz "Kontrol Ortamı" bileşenine yönelik konularda diğer birimlere eğitim ve danışmanlık hizmeti vermektedir.	3.2852	4.0000	1.378	1.17377
Birimimiz tarafından etkin olarak "Performans Denetimi" yapılmaktadır.	2.3380	2.0000	1.405	1.18523
İç denetçiler tarafından, denetlenen sürece ilişkin risk değerlendirmesi yapılmaktadır.	4.2042	4.0000	.743	.86174
Denetimlerde, denetlenen sürece ilişkin birimin yapmış olduğu risk değerlendirmesinin yeterli olup olmadığı incelenmektedir.	3.6021	4.0000	1.194	1.09292
Birimimizce, risk yönetim sürecine ilişkin konularda idareye eğitim ve danışmanlık hizmeti verilmektedir.	3.2958	4.0000	1.418	1.19059
Denetimlerde, idarelerin denetlenen süreçle ilgili belirlemiş olduğu kontrollerin yeterli olup olmadığı incelenmektedir.	4.1092	4.0000	.698	.83564
Denetimlerde, idarenin faaliyetleri, mali karar ve işlemleriyle ilgili yazılı prosedürlerin yeterli olup olmadığı incelenmektedir.	4.1127	4.0000	.751	.86632

Tablo 3.5 (Devamı) *Ankete İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler Tablosu*

Denetimlerde "Görevler Ayrılığı" ilkesinin doğru uygulanıp uygulanmadığı incelenmektedir.	4.0739	4.0000	.634	.79630
Denetimlerde yöneticilerce yapılması gereken "Hiyerarşik Kontroller"in yeterli olup olmadığı incelenmektedir.	4.0387	4.0000	.666	.81630
Denetimlerde "Faaliyetlerin Sürekliliği" standardını sağlamaya yönelik olarak alınan tedbirlerin yeterli olup olmadığı incelenmektedir.	3.9401	4.0000	.664	.81501
Birimimizde Bilgi Teknolojileri (BT) alanında denetim faaliyetleri yürütülmektedir.	3.1092	3.0000	1.907	1.38086
Denetimlerde, denetlenen birimin yatay ve dikey iletişim sistemlerinin yeterli olup olmadığı incelenmektedir.	3.6197	4.0000	.894	.94538
Denetimlerde, denetlenen birimin raporlama prosedürlerinin yeterli olup olmadığı incelenmektedir.	3.8380	4.0000	.744	.86255
Denetimlerde denetlenen birimin kayıt, dosyalama ve arşivleme sistemlerinin yeterli olup olmadığı incelenmektedir.	3.9683	4.0000	.730	.85466
Denetimlerde hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirilmesine ilişkin prosedürlerin yeterli olup olmadığı incelenmektedir.	3.8345	4.0000	.697	.83480
Birimimiz tarafından, idaremizin iç kontrol sistemine yönelik olarak "Sistem Denetimi" yapılmaktadır.	4.1268	4.0000	.860	.92747
İdare tarafından yapılan iç kontrol sistemi değerlendirmelerinde birimimizin sunmuş olduğu raporlar dikkate alınmaktadır.	3.5704	4.0000	1.037	1.01854
Denetim sonucunda tespit edilen bulguların eylem planı çerçevesinde giderilme durumu, birimimizce izlemeye tabi tutulmaktadır.	4.2500	4.0000	.775	.88019
Birimimizde iç denetim faaliyetleri, kamu iç denetim standartlarına uygun bir şekilde yürütülmektedir.	4.0739	4.0000	.881	.93885

Anket soruları ve katılımcıların bu ifadelere katılım düzeyleri yüzdesel olarak Tablo 3.6'da belirtilmiştir.

Tablo 3.6 *Katılımcıların Anket İfadelerine Verdikleri Cevapların Genel Dağılımı*

Anket Sorusu	**Kesinlikle Katılmıyorum**	**Katılmıyorum**	**Kararsızım**	**Katılıyorum**	**Kesinlikle Katılıyorum**
	%	%	%	%	%
Kamu İç Kontrol Standartları, kurumumuz personeli tarafından bilinmektedir.	10.6%	32.0%	23.9%	27.1%	6.3%
Kurumumuz, Kamu İç Kontrol Standartlarıyla uyumludur.	7.7%	24.3%	31.7%	31.7%	4.6%
İç kontrol sistemi, üst yönetim tarafından benimsenmiştir.	10.2%	22.9%	26.1%	32.7%	8.1%
Birimimizce, üst yöneticiye kurumda iç kontrol sisteminin işleyişi hakkında bilgilendirme yapılmaktadır.	5.3%	11.6%	16.2%	48.2%	18.7%
Birimimizde "Kontrol Ortamı" bileşenine yönelik hususlar yapılan denetimlerde değerlendirilmektedir.	3.2%	5.6%	9.2%	59.5%	22.5%
Birimimiz "Kontrol Ortamı" bileşenine yönelik konularda diğer birimlere eğitim ve danışmanlık hizmeti vermektedir.	6.7%	25.0%	14.8%	40.1%	13.4%
Birimimiz tarafından etkin olarak "Performans Denetimi" yapılmaktadır.	25.7%	41.5%	12.4%	14.1%	6.3%
İç denetçiler tarafından, denetlenen sürece ilişkin risk değerlendirmesi yapılmaktadır.	2.8%	2.5%	4.5%	51.8%	38.4%
Denetimlerde, denetlenen sürece ilişkin birimin yapmış olduğu risk değerlendirmesinin yeterli olup olmadığı incelenmektedir.	6.0%	13.0%	12.4%	52.1%	16.5%

Tablo 3.6 (Devamı) *Katılımcıların Anket İfadelerine Verdikleri Cevapların Genel Dağılımı*

Birimimizce, risk yönetim sürecine ilişkin konularda idareye eğitim ve danışmanlık hizmeti verilmektedir.	8.1%	22.2%	15.5%	40.5%	13.7%
Denetimlerde, idarelerin denetlenen süreçle ilgili belirlemiş olduğu kontrollerin yeterli olup olmadığı incelenmektedir.	1.8%	4.6%	5.6%	57.0%	31.0%
Denetimlerde, idarenin faaliyetleri, mali karar ve işlemleriyle ilgili yazılı prosedürlerin yeterli olup olmadığı incelenmektedir.	2.5%	3.9%	5.9%	55.3%	32.4%
Denetimlerde "Görevler Ayrılığı" ilkesinin doğru uygulanıp uygulanmadığı incelenmektedir.	0.7%	4.9%	9.2%	56.7%	28.5%
Denetimlerde yöneticilerce yapılması gereken "Hiyerarşik Kontroller"in yeterli olup olmadığı incelenmektedir.	1.1%	4.6%	11.2%	55.6%	27.5%
Denetimlerde "Faaliyetlerin Sürekliliği" standardını sağlamaya yönelik olarak alınan tedbirlerin yeterli olup olmadığı incelenmektedir.	1.1%	6.0%	11.9%	59.9%	21.1%
Birimimizde Bilgi Teknolojileri (BT) alanında denetim faaliyetleri yürütülmektedir.	15.5%	25.4%	10.2%	30.6%	18.3%
Denetimlerde, denetlenen birimin yatay ve dikey iletişim sistemlerinin yeterli olup olmadığı incelenmektedir.	1.8%	13.0%	21.2%	49.6%	14.4%
Denetimlerde, denetlenen birimin raporlama prosedürlerinin yeterli olup olmadığı incelenmektedir.	1.4%	8.5%	12.6%	59.9%	17.6%

Tablo 3.6 (Devamı) *Katılımcıların Anket İfadelerine Verdikleri Cevapların Genel Dağılımı*

Denetimlerde denetlenen birimin kayıt, dosyalama ve arşivleme sistemlerinin yeterli olup olmadığı incelenmektedir.	2.8%	3.9%	9.5%	61.3%	22.5%
Denetimlerde hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirilmesine ilişkin prosedürlerin yeterli olup olmadığı incelenmektedir.	1.4%	7.4%	13.7%	61.3%	16.2%
Birimimiz tarafından, idaremizin iç kontrol sistemine yönelik olarak "Sistem Denetimi" yapılmaktadır.	1.4%	7.7%	5.7%	47.2%	38.0%
İdare tarafından yapılan iç kontrol sistemi değerlendirmelerinde birimimizin sunmuş olduğu raporlar dikkate alınmaktadır.	5.3%	7.7%	27.5%	43.7%	15.8%
Denetim sonucunda tespit edilen bulguların eylem planı çerçevesinde giderilme durumu, birimimizce izlemeye tabi tutulmaktadır.	2.8%	2.5%	4.9%	46.5%	43.3%
Birimimizde iç denetim faaliyetleri, kamu iç denetim standartlarına uygun bir şekilde yürütülmektedir.	2.5%	5.3%	9.8%	47.2%	35.2%

Araştırma verilerini değerlendirmeye geçmeden önce faktör analizi yapılarak faktör sayısının belirlenmesi gerekmektedir. Faktör analizi, sosyal bilimlerde ölçek geliştirmede yapının geçerliliğine ilişkin kanıt elde etmek maksadıyla sıklıkla başvurulan tekniklerden bir tanesidir (Çokluk, Şekercioğlu, & Büyüköztürk, 2010, s. 177). Tablo 3.7'de de görüldüğü üzere 24 maddeden oluşan anket ölçeğinin KMO değerinin .908 ve Ki-kare değerinin 3811.479, $p < .000$ olduğu görülmektedir. KMO ve Bartlett testi sonuçlarına göre mevcut verilerin faktör analizi için yeterli ve uygun olduğu anlaşılmaktadır.

Tablo 3.7 *Anket Sorularına İlişkin KMO ve Bartlett's Testi*

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.908
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	3811.479
	Df	276
	Sig.	.000

Buna göre 24 sorudan meydana gelen "*Kamuda İç Denetimin İç Kontrol Sistemine Katkısı Ölçeğinde"* mevcut veriler faktör analizi yapılarak döndürülmüş faktör yapıları Tablo 3.8' de sunulmuştur.

Tablo 3.8 *Kamuda İç Denetimin İç Kontrol Sistemine Katkısı Ölçeğine İlişkin Faktör Analizi*

Madde	**Faktör Yük Değerleri**					
	1	2	3	4	5	6
Faktör adı: Risk Değerlendirme ve Kontrol Faaliyetleri						
Denetimlerde, idarenin faaliyetleri, mali karar ve işlemleriyle ilgili yazılı prosedürlerin yeterli olup olmadığı incelenmektedir.	.757					
Denetimlerde, idarelerin denetlenen süreçle ilgili belirlemiş olduğu kontrollerin yeterli olup olmadığı incelenmektedir.	.694					
İç denetçiler tarafından, denetlenen sürece ilişkin risk değerlendirmesi yapılmaktadır.	.630					
Denetimlerde "Görevler Ayrılığı" ilkesinin doğru uygulanıp uygulanmadığı incelenmektedir.	.608	.505				
Denetimlerde yöneticilerce yapılması gereken "Hiyerarşik Kontroller"in yeterli olup olmadığı incelenmektedir.	.602	.582				
Denetimlerde "Faaliyetlerin Sürekliliği" standardını sağlamaya yönelik olarak alınan tedbirlerin yeterli olup olmadığı incelenmektedir.	.580	.580				
Denetimlerde, denetlenen sürece ilişkin birimin yapmış olduğu risk değerlendirmesinin yeterli olup olmadığı incelenmektedir.	.466					
Madde Sayısı: 7, Özdeğer: 9,339 ve Açıklanan Varyans: %38,911						

Tablo 3.8 (Devamı) *Kamuda İç Denetimin İç Kontrol Sistemine Katkısı Ölçeğine İlişkin Faktör Analizi*

Faktör adı: Bilgi ve İletişim				
Denetimlerde, denetlenen birimin raporlama prosedürlerinin yeterli olup olmadığı incelenmektedir.	.740			
Denetimlerde hata, usul ve yolsuzlukların bildirilmesine ilişkin prosedürlerin yeterli olup olmadığı incelenmektedir.	.720			
Denetimlerde, denetlenen birimin yatay ve dikey iletişim sistemlerinin yeterli olup olmadığı incelenmektedir.	.670			
Denetimlerde denetlenen birimin kayıt, dosyalama ve arşivleme sistemlerinin yeterli olup olmadığı incelenmektedir.	.646			
Madde Sayısı: 4, Özdeğer: 2,157 ve Açıklanan Varyans: %8,985				
Faktör adı: İzleme				
Denetim sonucunda tespit edilen bulguların eylem planı çerçevesinde giderilme durumu, birimimizce izlemeye tabi tutulmaktadır.		.763		
Birimimiz tarafından, idaremizin iç kontrol sistemine yönelik olarak "Sistem Denetimi" yapılmaktadır.		.666		
İdare tarafından yapılan iç kontrol sistemi değerlendirmelerinde birimimizin sunmuş olduğu raporlar dikkate alınmaktadır.		.617		
Birimimizde iç denetim faaliyetleri, kamu iç denetim standartlarına uygun bir şekilde yürütülmektedir.		.604		
Madde Sayısı: 4, Özdeğer: 1,484 ve Açıklanan Varyans: %6,184				
Faktör Adı: Örgüt Yapısı				
Kurumumuz, Kamu İç Kontrol Standartlarıyla uyumludur.			.854	
Kamu İç Kontrol Standartları, kurumumuz personeli tarafından bilinmektedir.			.844	
İç kontrol sistemi, üst yönetim tarafından benimsenmiştir.			.781	
Madde Sayısı: 3, Özdeğer: 1,326 ve Açıklanan Varyans: %5,525				
Faktör Adı: Kontrol Ortamı				
Birimimiz "Kontrol Ortamı" bileşenine yönelik konularda diğer birimlere eğitim ve danışmanlık hizmeti vermektedir.				.820
Birimimizce, risk yönetim sürecine ilişkin konularda idareye eğitim ve danışmanlık hizmeti verilmektedir.				.721
Birimimizce, üst yöneticiye kurumda iç kontrol sisteminin işleyişi hakkında bilgilendirme yapılmaktadır.				.675
Birimimizde “Kontrol Ortamı” bileşenine yönelik hususlar yapılan denetimlerde değerlendirilmektedir.				.505
Madde Sayısı: 4, Özdeğer: 1,184 ve Açıklanan Varyans: %4,935				

Tablo 3.8 (Devamı) *Kamuda İç Denetimin İç Kontrol Sistemine Katkısı Ölçeğine İlişkin Faktör Analizi*

Faktör Adı: Diğer Güvence Faaliyetleri					
Birimimizde Bilgi Teknolojileri (BT) alanında denetim faaliyetleri yürütülmektedir.					.783
Birimimiz tarafından etkin olarak "Performans Denetimi" yapılmaktadır.					.781
Madde Sayısı: 2, Özdeğer: 1,030 ve Açıklanan Varyans: %4,290					
Toplam Madde Sayısı: 24, Cronbach's Alfa Sayısı: 0,921 ***Toplam Açıklanan Varyans: %68,831***					
Extraction Method: Principal Component Analysis. Rotation Method: Equamax with Kaiser Normalization.					

Faktör analizi sonucu 6 faktörlü olarak belirlenen ölçeğin birinci boyutu "Risk Değerlendirme ve Kontrol Faaliyetleri" olarak adlandırılmıştır. 8 maddeden oluşan boyutta Kamu İç Kontrol Standartların temel bileşenlerinden biri olan "Risk Değerlendirme" bileşeni ile "Kontrol Faaliyetleri" bileşeni birlikte yer almaktadır. Söz konusu faktör; iş süreçlerine ilişkin yapılan risk değerlendirmesi ile risk değerlendirmesi sonucu belirlenen kontrollerin yeterlilik durumu ile ilgili yürütülen faaliyetleri kapsamaktadır.

Ölçeğin ikinci boyutu Kamu İç Kontrol Standartlarının bir diğer temel bileşeni olan "Bilgi ve İletişim" olarak belirlenmiştir. 4 maddeden oluşan bu boyutta; kayıt, dosyalama, arşivleme ve raporlama sistemleri ile yatay ve dikey iletişim sistemlerine ilişkin hususlar yer almaktadır. Ayrıca bu faktör; hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirimine ilişkin konuları da kapsamaktadır.

Ölçeğin üçüncü boyutu ise Kamu İç Kontrol Standartlarının temel bileşenlerinden biri olan "İzleme" olarak belirlenmiştir. 4 maddeden oluşan bu boyut; iç denetim faaliyetlerinin kamu iç denetim standartlarına uygun bir şekilde yürütülüp yürütülmediği hususu ile iç kontrol sistemine yönelik olarak iç denetçilerce yapılan raporlama, sistem denetimi ve izleme faaliyetlerini içermektedir.

Ölçekte dördüncü boyut olarak ise "Örgüt Yapısı" belirlenmiştir. 3 maddeden meydana gelen bu boyutta kamu iç kontrol standartlarına örgütün uyumu ile iç kontrol sisteminin kurum personeli ve yöneticilerce bilinirliği ve desteklenmesi hususları yer almaktadır.

Ölçeğin beşinci boyutu Kamu İç Kontrol Standartlarının ilk bileşeni olan "Kontrol Ortamı" bileşeni olarak tespit edilmiştir. 4 maddeden oluşan bu boyutta iç kontrol sistemiyle ilgili olarak iç denetim birimlerin yapmış olduğu eğitim, danışmanlık ve bilgilendirme faaliyetleri bulunmaktadır. Bu boyut ayrıca iç kontrol sisteminin temelini teşkil eden "Kontrol Ortamı" bileşenine yönelik hususların yapılan denetimlerde değerlendirilmesi konusunu da kapsamaktadır.

Altıncı ve son boyut ise "Diğer Güvence Faaliyetleri" olarak belirlenmiştir. 2 maddeden teşkil edilen bu boyutta bilgi teknolojileri ve performans denetimi konuları bulunmaktadır.

Son olarak ölçekte; Birinci faktör toplam değişkenliğin %38,911'ini, ikinci faktör %8,985'ini, üçüncü faktör %6,184'ünü, dördüncü faktör %5,525'ini, beşinci faktör %4,935'ini, altıncı faktör %4,290'nını, açıklamaktadır. Böylece 6 faktör toplam değişkenliğin %68,831'ini açıklamakta olup bu yüzdenin yeterli seviyede olduğu değerlendirilmektedir.

3.9 Araştırma Bulgularının Analizi

3.9.1 İç kontrolün etkinliğini sağlamada iç denetimin rolüne ilişkin demografik verilerin analizi ve değerlendirmesi

Bu bölümde iç kontrolün etkinliğini sağlamada iç denetimin rolüne ilişkin katılımcıların verdikleri cevapların cinsiyet, tecrübe, idare türü, eğitim ve sertifikasyon durumuna göre anlamlı bir fark gösterip göstermediği incelenecektir. Bu kapsamda faktör analiziyle belirlenen 6 faktör boyutunda, belirtilen parametreler esas alınarak demografik verilerin analizi ve değerlendirmesi yapılacaktır.

3.9.1.1 *Cinsiyete göre verilerin analizi*

İç denetçilerin anket sorularına verdikleri yanıtların cinsiyete göre farklılık gösterip göstermediğinin tespiti için test edilecek araştırma hipotezleri şu şekilde ifade edilebilir:

H_0= İç denetçilerin cinsiyetleriyle anket sorularına verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir fark yoktur.

H_1=İç denetçilerin cinsiyetleriyle anket sorularına verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir fark vardır.

Katılımcıların anket sorularına verdikleri yanıtların cinsiyete göre anlamlı bir farkın olup olmadığının tespiti için yapılan bağımsız gruplarda "t testi" sonuçları Tablo 3.9'da paylaşılmıştır.

***Tablo 3.9** İç Denetçilerin Cinsiyetleri Bakımından Verdikleri Yanıtların Analizi*

Independent Samples Test										
		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
									95% Confidence Interval of the Difference	
		F	Sig.	t	df	p. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	Lower	Upper
REGR factor score 1 for analysis 1	Equal variances assumed	.028	.868	-.938	282	.349	-.14393983	.15346375	-.44601970	.15814004
	Equal variances not assumed			-.915	73.664	.363	-.14393983	.15726603	-.45732296	.16944330
REGR factor score 2 for analysis 1	Equal variances assumed	1.102	.295	-2.331	282	**.020**	-.35485109	.15224346	-.65452892	-.05517325
	Equal variances not assumed			-2.227	72.126	**.029**	-.35485109	.15935249	-.67250502	-.03719715
REGR factor score 3 for analysis 1	Equal variances assumed	1.783	.183	-1.163	282	.246	-.17830616	.15333575	-.48013407	.12352176
	Equal variances not assumed			-1.162	75.518	.249	-.17830616	.15346307	-.48398589	.12737358
REGR factor score 4 for analysis 1	Equal variances assumed	.324	.570	-1.369	282	.172	-.20971762	.15319475	-.51126798	.09183275
	Equal variances not assumed			-1.483	83.116	.142	-.20971762	.14145253	-.49105522	.07161998

Tablo 3.9 (Devamı) *İç Denetçilerin Cinsiyetleri Bakımından Verdikleri Yanıtların Analizi*

REGR factor score 5 for analysis 1	Equal variances assumed	1.481	.225	-2.327	282	**.021**	-.35435361	.15224757	-.65403953	-.05466768
	Equal variances not assumed			-2.445	79.994	**.017**	-.35435361	.14491246	-.64273894	-.06596827
REGR factor score 6 for analysis 1	Equal variances assumed	.040	.842	.347	282	.729	.05338325	.15367006	-.24910273	.35586922
	Equal variances not assumed			.348	75.700	.729	.05338325	.15345661	-.25227168	.35903818

Buna göre; iç denetçilerin cinsiyetleri itibariyle anket sorularına verdikleri yanıtlar arasında istatistiksel bakımdan "Bilgi ve İletişim" boyutu olan 2. faktörde ve "Kontrol Ortamı" boyutunu içeren 5. faktörde anlamlı bir fark ($p<0,05$) belirlenmiştir. Bu faktörlerde H_0 araştırma hipotezi reddedilmiş, H_1 hipotezi kabul edilmiştir. 1, 3, 4, ve 6. faktörlerde iç denetçilerin cinsiyete göre katılım düzeyleri anlamlı bir fark göstermemiştir. Bu nedenle bu faktörlerde H_1 hipotezi reddedilmiş H_0 hipotezi kabul edilmiştir.

3.9.1.2 *Denetim alanındaki tecrübeye göre verilerin analizi*

İç denetçilerin anket sorularına verdikleri yanıtların denetim alanındaki tecrübelerine göre farklılık gösterip göstermediğinin tespiti için test edilecek araştırma hipotezleri aşağıdaki gibi ifade edilebilir:

H_0= İç denetçilerin denetim alanındaki tecrübeleriyle anket sorularına verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir fark yoktur.

H_1= İç denetçilerin denetim alanındaki tecrübeleriyle anket sorularına verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir fark vardır.

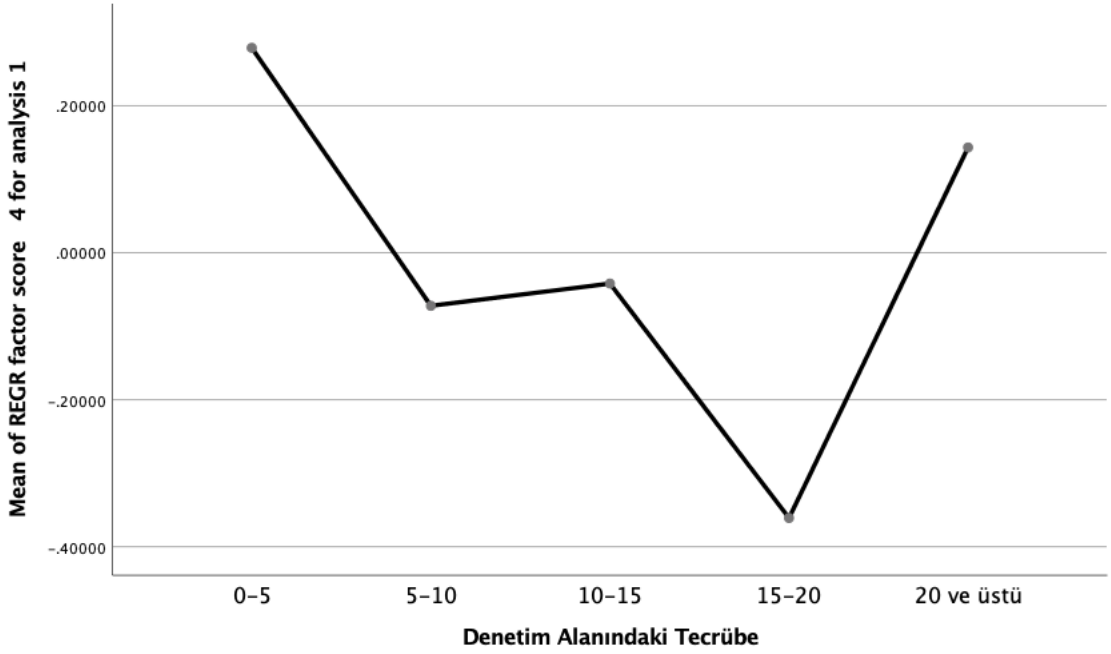
Katılımcıların anket sorularına verdikleri yanıtların denetim alanındaki tecrübelerine göre anlamlı bir farkın olup olmadığının tespiti için tek yönlü varyans analizi yapılarak, analiz sonuçları Tablo 3.10'da sunulmuştur.

Tablo 3.10 *İç Denetçilerin Denetim Alanındaki Tecrübeleri Bakımından Verdikleri Yanıtların Analizi*

ANOVA						
		Sum of Squares	**df**	**Mean Square**	**F**	**p.**
REGR factor score 1 for analysis 1	Between Groups	2.501	4	.625	.622	.647
	Within Groups	280.499	279	1.005		
	Total	283.000	283			
REGR factor score 2 for analysis 1	Between Groups	5.919	4	1.480	1.490	.205
	Within Groups	277.081	279	.993		
	Total	283.000	283			
REGR factor score 3 for analysis 1	Between Groups	5.629	4	1.407	1.415	.229
	Within Groups	277.371	279	.994		
	Total	283.000	283			
REGR factor score 4 for analysis 1	Between Groups	10.643	4	2.661	2.726	**.030**
	Within Groups	272.357	279	.976		
	Total	283.000	283			
REGR factor score 5 for analysis 1	Between Groups	3.369	4	.842	.840	.501
	Within Groups	279.631	279	1.002		
	Total	283.000	283			
REGR factor score 6 for analysis 1	Between Groups	3.446	4	.861	.860	.489
	Within Groups	279.554	279	1.002		
	Total	283.000	283			

Buna göre; iç denetçilerin denetim alanındaki tecrübelerine göre anket sorularına verdikleri yanıtlar arasında istatistiksel bakımdan 4. faktör olan "Örgüt Yapısı" boyutunda anlamlı bir fark ($p<0,05$) belirlenmiştir. Bu nedenle 4. faktörde H_0 araştırma hipotezi reddedilmiş, H_1 hipotezi kabul edilmiştir. 1,2, 3, 5, ve 6. faktörlerde iç denetçilerin denetim alanındaki tecrübelerine göre katılım düzeyleri anlamlı bir fark göstermemiştir. Bu sebeple bu faktörlerde H_1 hipotezi reddedilmiş H_0 hipotezi kabul edilmiştir.

4. faktör olan "Örgüt Yapısı" boyutunda anlamlı farklılık ($p<0,05$) çıkmasına neden olan grubu incelemek için Tukey'in HSD testine bakıldığında; ilgili test sonucunda 15-20 yıl aralığında denetim tecrübesi olan grubun diğer gruplardan istatistiksel olarak anlamlı bir biçimde daha düşük değerler aldığı görülmüştür. Bu durum Görsel 3.2'de verilen ortalama grafiğinde de belirgindir.



Görsel 3.2 *Örgüt Yapısı Faktöründe Denetim Alanındaki Tecrübeye Göre Verilen Cevapların Ortalaması*

Buna göre 15-20 yıl denetim tecrübesi olan iç denetçilerin görev yaptıkları kurumun iç kontrol standartlarıyla ilgili örgüt yapısına ilişkin ifadelere daha az katıldıkları görülmektedir. Ayrıca 5-10 yıl ve 10-15 yıl tecrübe aralığındaki iç denetçilerin katılım düzeylerinin de örgüt yapısı boyutundaki söz konusu ifadelere 0-5 yıl tecrübe grubuna göre daha az katılım sağladığı anlaşılmaktadır. Yine denetim alanındaki tecrübesi en yüksek olan grubun da 5-10, 10-15 ve 15-20 yıl gruplarına göre örgüt yapısı ile ilgili ifadelere daha fazla katıldıkları görülmektedir.

3.9.1.3 *Çalışılan idare türüne göre verilerin analizi*

İç denetçilerin anket sorularına verdikleri yanıtların görev yaptıkları idare türüne göre anlamlı bit farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi amacıyla aşağıda belirtilen hipotezler oluşturulmuştur:

H_0= İç denetçilerin görev yaptıkları idarelerin türü itibariyle anket sorularına verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir fark yoktur.

H_1= İç denetçilerin görev yaptıkları idarelerin türü itibariyle anket sorularına verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir fark vardır.

İç denetçilerin anket sorularına verdikleri yanıtların görev yaptıkları idare türüne göre anlamlı bir fark olup olmadığının tespiti için tek yönlü varyans analizi yapılarak sonuçları Tablo 3.11'de paylaşılmıştır.

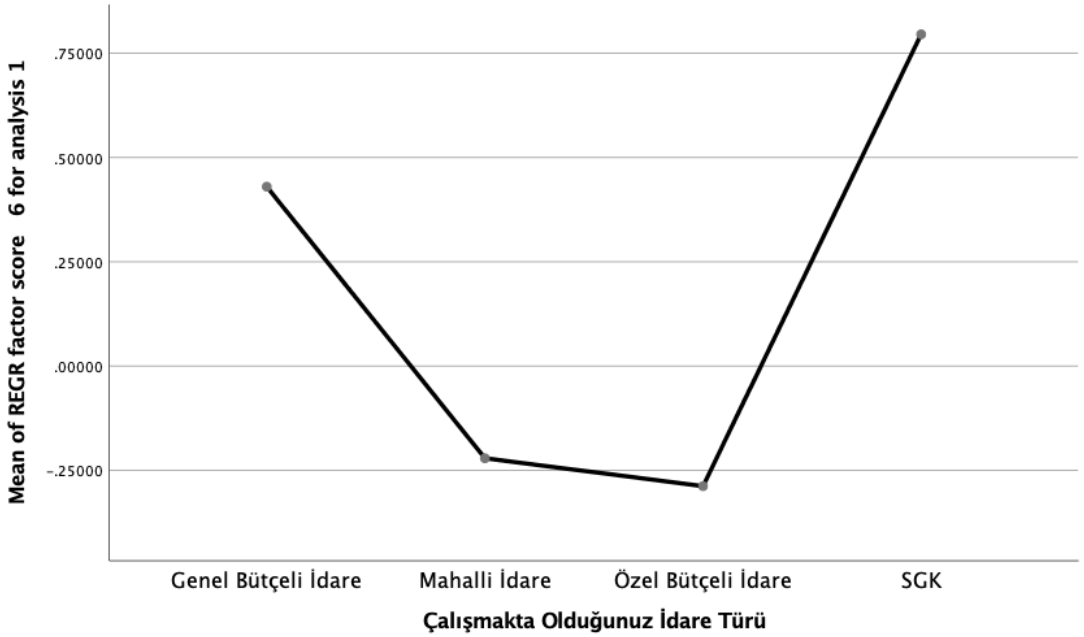
Tablo 3.11 *İç Denetçilerin Görev Yaptıkları İdare Türü Bakımından Verdikleri Yanıtların Analizi*

ANOVA						
		Sum of Squares	**df**	**Mean Square**	**F**	**p.**
REGR factor score 1 for analysis 1	Between Groups	.990	3	.330	.328	.805
	Within Groups	282.010	280	1.007		
	Total	283.000	283			
REGR factor score 2 for analysis 1	Between Groups	5.554	3	1.851	1.869	.135
	Within Groups	277.446	280	.991		
	Total	283.000	283			
REGR factor score 3 for analysis 1	Between Groups	1.628	3	.543	.540	.655
	Within Groups	281.372	280	1.005		
	Total	283.000	283			
REGR factor score 4 for analysis 1	Between Groups	7.221	3	2.407	2.444	.064
	Within Groups	275.779	280	.985		
	Total	283.000	283			
REGR factor score 5 for analysis 1	Between Groups	1.345	3	.448	.446	.721
	Within Groups	281.655	280	1.006		
	Total	283.000	283			
REGR factor score 6 for analysis 1	Between Groups	40.715	3	13.572	15.684	**.000**
	Within Groups	242.285	280	.865		
	Total	283.000	283			

Buna göre; iç denetçilerin görev yaptıkları idare türüne göre anket sorularına verdikleri yanıtlar arasında istatistiksel bakımdan 6. faktör olan "D" boyutunda anlamlı bir fark olduğu ($p<0,05$) tespit edilmiştir. Buna bağlamda 6. faktörde H_0 araştırma hipotezi reddedilmiş, H_1 hipotezi kabul edilmiştir. 1,2, 3, 4, ve 5. faktörlerde ise iç denetçilerin görev yaptıkları idare türüne göre katılım düzeyleri anlamlı bir fark bulunmadığından bu faktörlerde H_1 hipotezi reddedilmiş H_0 hipotezi kabul edilmiştir.

6. faktör olan "Diğer Güvence Faaliyetleri" boyutundaki anlamlı farklılığın ($p<0,05$) çıkmasına neden olan grubu incelemek için Tukey'in HSD testine bakıldığında; ilgili test sonucunda mahalli idareler ve özel bütçeli idareler bütçe türlerinde görev yapan grubun diğer gruplardan istatistiksel olarak anlamlı bir biçimde daha düşük değerler

aldığı görülmüştür. Söz konusu bulguyu Görsel 3.3'de verilen ortalama grafiği de desteklemektedir.



Görsel 3.3 *Diğer Güvence Faaliyetleri Faktöründe Görev Yapılan İdare Türüne Göre Verilen Cevapların Ortalaması*

Görsel 3.3'deki grafikte de görüldüğü üzere; 6. faktör olan "Diğer Güvence Faaliyetleri" boyutunda yer alan bilgi teknolojileri denetimi ve performans denetimlerinin etkin yürütülüp yürütülmediği hususundaki ifadelere en fazla sosyal güvenlik kurumlarında görevli iç denetçilerin katıldığı ve bunu genel bütçeli idarelerde görev yapan iç denetçilerin izlediği anlaşılmaktadır. Aynı grafik uyarınca mahalli idareler ve özel bütçeli idarelerde görev yapan iç denetçilerin bu faktörlerde yer alan ifadelere diğer bütçe türlerindeki iç denetçilere göre daha az katıldıkları ve anlamlı farklılığın da bu nedenden kaynaklandığı tespit edilmiştir.

3.9.1.4 *Eğitim durumuna göre verilerin analizi*

İç denetçilerin eğitim durumlarına göre anket sorularına verdikleri yanıtların anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi amacıyla test edilecek olan hipotezler şunlardır:

H_0= İç denetçilerin eğitim düzeyleriyle anket sorularına verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir fark yoktur.

H_1= İç denetçilerin eğitim düzeyleriyle anket sorularına verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir fark vardır.

Söz konusu hipotezleri test etmek için iç denetçilerin eğitim düzeylerine göre verdiği yanıtlar tek yönlü varyans analizi yapılarak incelenmiş olup analiz sonuçları Tablo 3.12'de paylaşılmıştır.

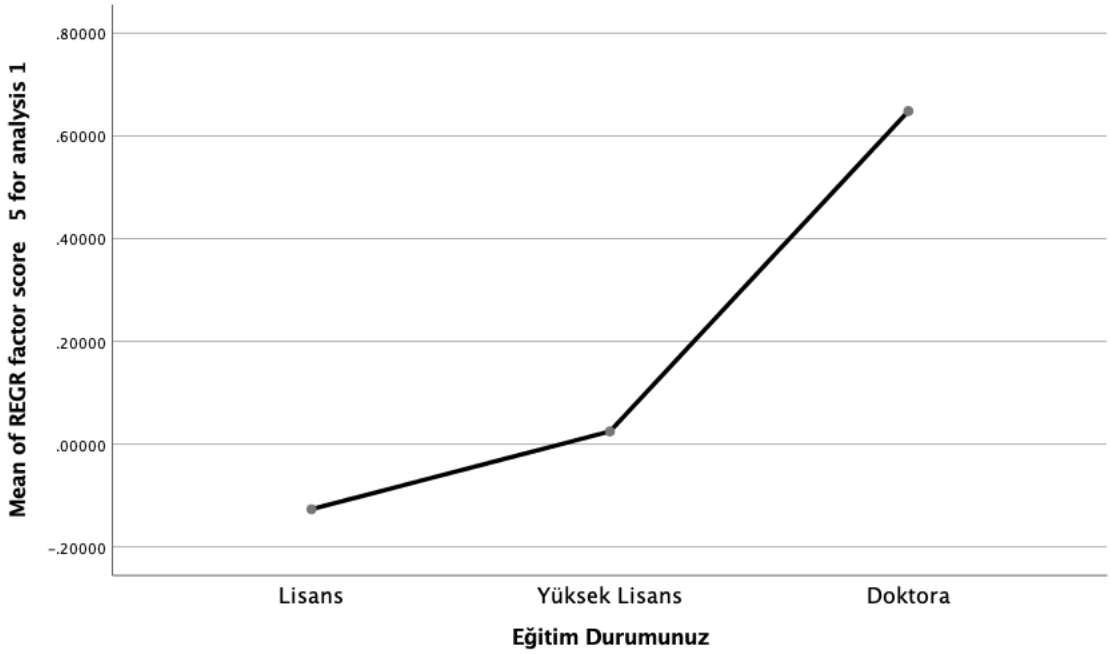
***Tablo 3.12** İç Denetçilerin Eğitim Durumu Bakımından Verdikleri Yanıtların Analizi*

ANOVA						
		Sum of Squares	**df**	**Mean Square**	**F**	**p.**
REGR factor score 1 for analysis 1	Between Groups	.802	2	.401	.400	.671
	Within Groups	282.198	281	1.004		
	Total	283.000	283			
REGR factor score 2 for analysis 1	Between Groups	8.285	2	4.143	4.237	**.015**
	Within Groups	274.715	281	.978		
	Total	283.000	283			
REGR factor score 3 for analysis 1	Between Groups	.970	2	.485	.483	.617
	Within Groups	282.030	281	1.004		
	Total	283.000	283			
REGR factor score 4 for analysis 1	Between Groups	2.163	2	1.081	1.082	.340
	Within Groups	280.837	281	.999		
	Total	283.000	283			
REGR factor score 5 for analysis 1	Between Groups	11.523	2	5.762	5.964	**.003**
	Within Groups	271.477	281	.966		
	Total	283.000	283			
REGR factor score 6 for analysis 1	Between Groups	.730	2	.365	.364	.696
	Within Groups	282.270	281	1.005		
	Total	283.000	283			

Buna göre; iç denetçilerin eğitim durumuna göre anket sorularına verdikleri yanıtlar arasında istatistiksel bakımdan 2. faktör olan "Bilgi ve İletişim" boyutu ile 5. faktör olan

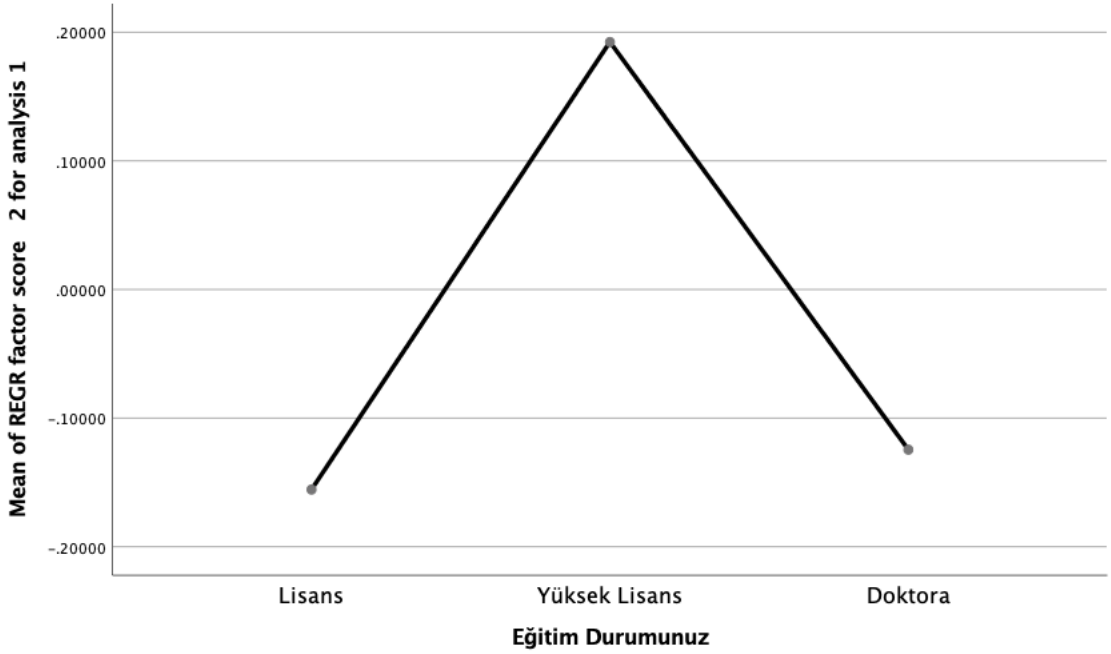
"Kontrol Ortamı" boyutunda anlamlı bir fark olduğu ($p<0,05$) tespit edilmiştir. Bu bağlamda 2. ve 5. faktörde H_0 araştırma hipotezi reddedilmiş, H_1 hipotezi kabul edilmiştir. 1, 3, 4, ve 6. faktörlerde ise iç denetçilerin eğitim seviyelerine göre anket sorularına katılım düzeylerinde anlamlı bir fark bulunmamaktadır. Bu nedenle bu faktörlerde H_1 hipotezi reddedilmiş H_0 hipotezi kabul edilmiştir.

Tukey'in HSD testine göre anlamlı farklılığa yol açan gruplar incelenmiş olup 5. faktör için doktora yapanların diğerlerine göre çok daha yüksek ortalamaya sahip olduğu görülmüştür. Yine 2. faktör için yüksek lisans yapanların diğerlerine göre çok daha yüksek ortalamaya sahip olduğu tespit edilmiştir. Bu durum Görsel 3.4'de ve Görsel 3.5'de verilen ortalama grafiklerinde de görülmektedir.



Görsel 3.4 *Kontrol Ortamı Faktöründe Eğitim Durumuna Göre Verilen Cevapların Ortalaması*

Bu çerçevede katılımcıların eğitim düzeylerinin yüksek olması ile kamu iç kontrol standartlarının ana bileşenlerinden "Kontrol Ortamı" ve "Bilgi İletişim" boyutlarındaki ifadelere katılım oranı arasında anlamlı bir farklılık olduğu söylenebilir. Buna göre iç denetçinin eğitim düzeyinin artmasının; denetçinin görev yaptığı kurumda, idarenin "Kontrol Ortamı" ve "Bilgi İletişim" bileşenlerindeki standartların yerine getirilmesinde iç denetçinin rolünü olumlu yönde arttırdığı söylenebilir.



Görsel 3.5 *Bilgi ve İletişim Faktöründe Eğitim Durumuna Göre Verilen Cevapların Ortalaması*

3.9.1.5 *Denetimle ilgili uluslararası alanda sertifikasyon durumuna göre verilerin analizi*

"İç Denetim Strateji Belgesi" İDKK tarafından İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 39 uncu maddesi uyarınca hazırlanan ve yayımladığı döneme ilişkin kamudaki iç denetim faaliyetlerine yol haritası çizen önemli bir dokümandır. Kamu idareleri, iç denetim faaliyetlerinin planlanması ve yürütülmesinde, bu strateji belgesiyle belirlenen stratejik amaç ve hedefleri dikkate almakla yükümlüdürler. Bu kapsamda 2017-2019 Dönemi Kamu İç Denetim Strateji Belgesi'nin *"Stratejik Hedef. 3: İç Denetim Faaliyetlerinin Niteliği Geliştirilecek."* başlığının altındaki hedeflerde biri de: *"İç denetçilerin yetkinliğini artırmak amacıyla, ihtiyaç duyulan alanlarda meslek içi eğitimlere devam edilmesi ve iç denetçilerin uluslararası geçerliliği olan sertifikaları almalarının desteklenmesi"* hususudur (İDKK, 2016a, s. 6).

Bu çerçevede İDKK tarafından teşvik edilmesi ön görülen iç denetim alanında uluslararası geçerliliğe sertifikalara sahip olan iç denetçilerin anket sorularına verdikleri yanıtların sertifikaya sahip olmayan denetçilerin yanıtlarına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi amacıyla aşağıda belirtilen hipotezler oluşturulmuştur:

H_0= İç denetçilerin uluslararası sertifikaya sahip olmalarıyla anket sorularına verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir fark yoktur.

H_1= İç denetçilerin uluslararası sertifikaya sahip olmalarıyla anket sorularına verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir fark vardır.

Katılımcıların anket sorularına verdikleri yanıtların sertifikasyon durumuna göre anlamlı bir farkın olup olmadığının tespiti için yapılan bağımsız gruplarda "t testi" sonuçları Tablo 3.13'de sunulmuştur.

Tablo 3.13 *İç Denetçilerin Uluslararası Sertifikasyon Durumu Bakımından Verdikleri Yanıtların Analizi*

Independent Samples Test										
		Levene's Test for Equality of Variances		**t-test for Equality of Means**						
									95% Confidence Interval of the Difference	
		F	**Sig.**	**t**	**df**	**p. (2-tailed)**	**Mean Difference**	**Std. Error Difference**	**Lower**	**Upper**
REGR factor score 1 for analysis 1	Equal variances assumed	.000	.992	1.024	282	.307	.12226596	.11942863	-.11281878	.35735071
	Equal variances not assumed			1.020	264.060	.309	.12226596	.11988006	-.11377649	.35830841
REGR factor score 2 for analysis 1	Equal variances assumed	.279	.598	-.079	282	.937	-.00946958	.11964903	-.24498816	.22604900
	Equal variances not assumed			-.080	276.410	.936	-.00946958	.11850277	-.24275217	.22381301
REGR factor score 3 for analysis 1	Equal variances assumed	4.134	.043	-1.780	282	.076	-.21177266	.11898393	-.44598204	.02243672
	Equal variances not assumed			-1.749	246.538	.082	-.21177266	.12109171	-.45027888	.02673356
REGR factor score 4 for analysis 1	Equal variances assumed	.000	.984	-.813	282	.417	-.09715177	.11951042	-.33239749	.13809396
	Equal variances not assumed			-.812	267.201	.417	-.09715177	.11961558	-.33266072	.13835718
REGR factor score 5 for analysis 1	Equal variances assumed	2.942	.087	.412	282	.680	.04932625	.11961430	-.18612396	.28477647
	Equal variances not assumed			.419	279.792	.676	.04932625	.11776902	-.18249957	.28115207
REGR factor score 6 for analysis 1	Equal variances assumed	.562	.454	2.043	282	**.042**	.24264044	.11877472	.00884286	.47643802
	Equal variances not assumed			2.033	262.735	**.043**	.24264044	.11936246	.00761168	.47766920

Buna göre; iç denetçilerin uluslararası sertifikaya sahip olmaları itibariyle anket sorularına verdikleri yanıtlar arasında istatistiksel bakımdan "Diğer Güvence Faaliyetleri" boyutu olan 6. faktörde anlamlı bir fark ($p<0,05$) belirlenmiştir. Bu faktör için H_0 araştırma hipotezi reddedilmiş, H_1 hipotezi kabul edilmiştir. 1, 2, 3, 4, ve 5. faktörlerde iç denetçilerin sertifikasyona göre katılım düzeyleri anlamlı bir fark göstermemiştir. Bu nedenle bu faktörlerde H_1 hipotezi reddedilmiş H_0 hipotezi kabul edilmiştir.

Sorulara verilen yanıtların ortalaması incelendiğinde 6. faktör olan "Diğer Güvence Faaliyetleri" boyutunda uluslararası geçerli sertifikaya sahip olan iç denetçilerin bilgi teknolojileri denetimi ve performans denetimi ile ilgili ifadeler içeren sorularda daha yüksek ortalama değere sahip olduğu tespit edilmiştir.

2017-2019 Dönemi Kamu İç Denetim Strateji Belgesi'nin "Stratejik Hedef. 2: İç Denetim Faaliyetlerinin Etkin Bir Şekilde Planlanması ve Uygulanması Sağlanacak." başlığı altındaki hedeflerden biri de *"Performans denetimi ve bilgi teknolojileri denetimine daha fazla denetim kaynağının ayrılması"* hususudur (İDKK, 2016a, s. 5). Buna göre denetim alanında uluslararası geçerli sertifikaya sahip iç denetçilerin verdikleri yanıtlar ışığında; söz konusu hedefe uygun olarak performans denetimi ve BT denetimi alanında daha etkin oldukları söylenebilir.

3.9.2 İç kontrolün etkinliğini sağlamada iç denetimin rolüne ilişkin faktörlerin analizi

Bu bölümde "İç denetim birimleri, iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamada ne kadar etkilidir?" sorusuna cevap bulabilmek amacıyla daha önce faktör analizi sonucu 6 faktörlü olarak belirlenen ölçeğin boyutları incelerek değerlendirmelerde bulunulacaktır. İnceleme yapılırken öncelikle kurumun kamu iç iç kontrol sistemine standartlarına uyumluluğu ile bu sistemin benimsenmesi ve sahiplenilmesine dair hususları içeren "Örgüt Yapısı" faktörü ilk olarak değerlendirilecektir. Müteakiben COSO modeli esas alınarak belirlenen Kamu İç Kontrol Standartlarındaki 5 bileşen; COSO modelinde belirtilen sırayla analiz edilecektir. Bu kapsamda ilk olarak "Kontrol Ortamı" boyutundaki hususlarda iç denetimin katkıları incelenecektir. Daha sonra Kamu İç Kontrol Standartlarında birbirinin devamı ve tamamlayıcısı olan "Risk Değerlendirme" bileşeni ile "Kontrol Faaliyetleri" bileşeni tek faktör olarak "Risk Değerlendirme ve

Kontrol Faaliyetleri" boyutunda ele alınacaktır. Bu faktörün değerlendirilmesinin ardından "Bilgi ve İletişim" boyutu incelenecek, ardından "İzleme" boyutu değerlendirilecektir. Son olarak 6. faktör olan "Diğer Güvence Faaliyetleri" faktörü incelenecektir.

3.9.2.1 *"Örgüt Yapısı" ile ilgili bulguların analizi ve değerlendirilmesi*

Araştırmanın literatür kısmında da ifade edildiği üzere; idarelerde güçlü bir iç kontrol sisteminin tesis edilebilmesi için sistemin çalışanlarca benimsemesi ve sisteme üst yönetimce destek olunması çok önemlidir. Bu bağlamda iç kontrol standartlarıyla uyumlu, standartların personelce bilindiği ve iç kontrol sisteminin üst yönetim tarafından benimsendiği örgüt yapısına sahip idarelerde; iç denetim faaliyetlerinin daha etkin yürütüldüğü ve bu idarelerde iç denetim birimlerinin iç kontrol sisteminin geliştirilmesine daha fazla katkı sağladığı bilinmektedir. Bu kapsamda idarelerin mevcut durumunu tespit etmek amacıyla Tablo 3.14'de "Örgüt Yapısı" boyutuyla ilgili olarak iç denetçilerin belirtilen ifadelere katılım düzeyleri paylaşılmıştır:

Tablo 3.14 *Katılımcıların "Örgüt Yapısı" Boyutu ile ilgili İfadelere Katılım Düzeyleri*

Anket Sorusu	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalama	Standart Sapma
	%	%	%	%	%		
Faktör Adı: Örgüt Yapısı							
Kamu İç Kontrol Standartları, kurumumuz personeli tarafından bilinmektedir.	10.6%	32.0%	24.0%	27.1%	6.3%	2,86	1,119
Kurumumuz, Kamu İç Kontrol Standartlarıyla uyumludur.	7.7%	24.3%	31.7%	31.7%	4.6%	3.01	1,027
İç kontrol sistemi, üst yönetim tarafından benimsenmiştir.	10.2%	22.9%	26.1%	32.7%	8.1%	3,05	1,135

Tablo 3.14'de görüldüğü üzere *"Kamu İç Kontrol Standartları, kurumumuz personeli tarafından bilinmektedir."* ifadesine katılımcıların %10,6'sı kesinlikle katılmıyorum, %32'si katılmıyorum, %24'ü kararsızım, %27,1'i katılıyorum ve %6,3'ü ise kesinlikle katılıyorum yanıtını vermiştir. Buna göre; katılımcıların %33,4'ünün bu ifadeye katıldığı, %42,6'sının olumsuz görüş bildirdiği, %24'ünün ise çekimser kaldığı görülmektedir. Literatürde de daha önce değinildiği gibi kurumlarındaki iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi iç denetçilerin mevzuatta kendilerine tevdi edilen ana görevleri arasındadır. Bu kapsamda; ankete verilen yanıtlar incelendiğinde; kurumlarının mevcut durumunu değerlendiren iç denetçilerin yalnızca üçte birinin (%33,4) kamu iç kontrol standartlarının personelce bilindiği ifadesine katıldığı görülmektedir. İfadeye katılmayan %42,6'lık gruba %24 oranındaki çekimser grup da eklendiğinde; 2007 yılında Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği ile yayımlanan standartların halen kamu kurumlarının büyük bir bölümünde (%66,6) personelce tam olarak bilinmediği anlaşılmaktadır. Dolayısıyla bu soruya verilen yanıtlardan; 5018 sayılı Kanun ile birlikte kamu kurumlarında tesis edilmesi beklenen iç kontrol sisteminin; kurum çalışanlarının çoğunluğunca henüz tam anlaşılamadığı görüldüğünden; bu idarelerde iç denetçilerin etkin olarak sisteme katkı sağlamasının zor olacağı söylenebilir. Katılımcıların anket formunun açık uçlu olan son bölümünde paylaştıkları bazı ifadeler de bu tespiti desteklemektedir:

> *"Kamuda "iç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanması" gibi bir kaygı olmamasına rağmen iç denetçiler tarafından iç kontrol sistemi değerlendirilmeye ve geliştirilmeye çalışılmaktadır. Ancak denetlenen tarafın gelişim kaygısı taşımaması nedeniyle bu çalışmaların iç kontrol sistemine etkisi düşük olmaktadır. Sonuç olarak, iç denetimin bu konudaki rolünün kısıtlı olması, iç denetimden değil, kurumların iç kontrol kavramı ile yeterince ilgilenmemelerinden kaynaklanmaktadır"*

> *"İç kontrol sistemi hakkında idareleri bilgilendirmek, algıyı arttırmak gerek. İç kontrol anlaşılmadıkça, iç denetim, teftiş mantığından öteye geçemeyecek."*

> *"İc kontrol sistemi bilincinin kamuda tam oluşmadığını düşünüyorum"*

> *"Kamuda ve İç Denetim de kontrol ortamı ve İç kontrol farkındalığı yeterince yok, her birim denetim adına bir şeyler yapıyor ancak İç kontrol sistemi yok tespitinde bulunmuyor"*

"5018 Sayılı Kanun kapsamındaki kurumlarda Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğinde belirtilen bileşen, standart ve genel şartlara uyum henüz sağlanmamış durumdadır. Özellikle Kontrol ortamı ve kontrol faaliyetleri bileşenlerine yönelik yeterli düzeyde tasarım ve uygulama olmaması, iç denetimi olumsuz etkilemektedir."

Buna paralel olarak katılımcıların *"Kurumumuz, Kamu İç Kontrol Standartlarıyla uyumludur."* sorusuna verdikleri yanıtların dağılımı da ilk sorunun dağılımına benzerlik göstermektedir. Söz konusu ifadeye katılımcıların %7,7'si kesinlikle katılmıyorum, %24,3'ü katılmıyorum, %31,7'si kararsızım, %31,7'si katılıyorum ve %4,6'sı ise kesinlikle katılıyorum yanıtını vermiştir. Buna göre iç denetçilerin %36,3'ü kurumlarının iç kontrol standartlarıyla uyumlu olduğunu belirtmiş, %32'si kurumlarının bu standartlara uyum sağlayamadığını belirtmiş, %31,7 bir grup ise soruya çekimser kalmıştır. Bu veriler ışığında; kamu kurumlarının büyük bölümünde (%63,7) Kamu İç Kontrol Standartlarına tam olarak uyum sağlanamadığı anlaşılmaktadır. Bu tespiti; kamudaki dış denetimin en önemli aktörü olan Sayıştay'ın Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporları da desteklemektedir (Sayıştay, 2019a, s. 17-24; Sayıştay, 2018a, s. 13,14; Sayıştay, 2017, s. 11,12; Sayıştay, 2016, s. 7,8; Sayıştay, 2015, s. 7,8). Nitekim 2018 yılında Sayıştay tarafından yapılan düzenlilik denetimlerinde kamu idarelerinde mali yönetim ve iç kontrol sistemine ilişkin toplam 967 bulgu tespit edilmiş olması da manidardır (Sayıştay, 2019a, s. 8).

Örgüt yapısı faktörüyle ilgili olarak bir diğer soruda üst yönetimin iç kontrol sistemine ilişkin tutumunu ölçmeye yönelik olarak *"İç kontrol sistemi, üst yönetim tarafından benimsenmiştir."* ifadesidir. Bahse konu ifadeye katılımcıların %10,2'si kesinlikle katılmıyorum, %22,9'u katılmıyorum, %26,1'i kararsızım, %32,7'si katılıyorum ve %8,1'i ise kesinlikle katılıyorum yanıtını vermiştir Bu bağlamda ifadeye ankete iştirak eden iç denetçilerden %40,8'i katılmış, %33,1'i olumsuz görüş belirtmiş, %26,1'lik bir grup ise çekimser kalmıştır. Katılımcılar arasında görüş birliğinin olmaması, kamu kurumları itibariyle, üst yöneticilerin iç kontrol sistemi ile ilgili olarak farklı bakış açılarına sahip olduğunu ortaya koymaktadır. Soruya olumsuz yanıt veren katılımcılara, çekimser kalan katılımcı oranı eklendiğinde üst yöneticilerin yüksek bir oranda (%59,2) iç kontrol sistemini tam olarak benimsemedikleri söylenebilir. Kamuda üst yöneticilerin genel olarak iç denetim ile iç kontrol sistemini benimsemediklerine ve

yeterince desteklemediklerine ilişkin benzer değerlendirmeler; bu konu hakkında daha önce yapılmış birçok araştırmada da vurgulanmıştır. (Çelikay, 2012, s. 177; Uysal F. , 2014, s. 158; Demirel, 2017, s. 87,93; Yıldırım, 2019, s. 208; Kükrer & Kavak, 2020, s. 103-106; Mantar, 2013). İç kontrolün ve iç kontrolün bir unsuru olan iç denetimin etkin olabilmesi için sisteme üst yönetici desteği şarttır. Ancak anket sonucunda da görüldüğü üzere; bazı kamu idarelerinde iç kontrol ve iç denetim bilinmemekte, üst yönetimce desteklenmemekte, hatta angarya olarak görülmektedir. Aşağıda örnekleri verilen katılımcı görüşleri de bu konudaki tespitleri desteklemektedir.

> *"Üst yöneticiler iç denetimi tanımıyor. Daha çok müfettiş gibi algılanıyor. Yönetici ve çalışanlar İç kontrol sistemi tanınmıyor, angarya iş olarak görüyor."*

> *"İç kontrol sisteminin yerleşebilmesi için üst yönetici desteğinin çok önemli olduğunu düşünüyorum. Ayrıca İDKK daha etkin olmalı. İç denetçi atamaları yapılmalı"*

> *"…İç kontrol bir zorunluluk olarak tasarlanmadığı sürece kamu kurumlarının bu konuda yeterli çabayı göstereceklerini düşünmüyorum. İç Kontrol Sisteminin kurulmadığı bir yerde İç Denetim farkındalık yaratabilir ancak İç Kontrolün bir sistem olarak kurulabilmesi için üst yönetimin bu alanda kararlı ve destekçi olması gerekir. İç Kontrol ilave bir iş yükü olarak görülmektedir."*

> *"İç Denetime üst yönetici desteği olmadığı sürece etkin olma ihtimali yoktur. İDKK yeniden yapılanmalı ve aktif hale getirilmelidir."*

> *"… İç denetim, kamu sektöründe denetlemeye karşı mevcut dirençleri aşacak yasal güce ve desteğe yeterince sahip değildir. Mevzuatla üst yönetim arasında sıkışmış bir denetim yapısı söz konusudur…"*

> *"Kamuda iç denetim üst yönetim tarafından hâlâ kabul görmedi. İDDK iç denetim birimlerin sorunlarında yetersizdir."*

> *"Etkin bir iç denetim için, etkin bir iç kontrol sisteminin olması gerekir ki, bunun da iki önemli ayağı olup, birincisi kurum kültürünün buna uygun olması, ikincisi ise üst yönetim tarafından sahiplenme."*

"İç Denetimin başarısı Stratejik Yönetimin iç denetime verdiği destekle doğru orantılıdır. Ülkemizdeki iç denetim uygulamaları kültürel yönden istediği desteği sağlamak şöyle dursun varlıklarını devam ettirmeyi başarı olarak görmektedirler. İç kontrol ve iç denetim maalesef geçmişten günümüze olagelen geleneksel davranışların, iş yapış şekillerinin ve önyargıların gölgesinde kalmaktadır. Bunun temel sebebi ülkemizin kültürel örgüt yapısının kırılmaz tabuları ve özellikle kamuda siyasi iradenin konuyu sahiplenmemesi (şeklen sahipleniyor gibi görünmesi) olarak görülebilir…"

"Kurumsal düzeyde eksiklikler var. Örneğin sertifika derecelendirmede eksiklikler var. Alınan sertifikalarının değerlendirilmesi olmuyor. Üst yönetimlerin iç denetim konusunda farkındalığı az."

Sonuç olarak; katılımcıların anket formuna verdikleri yanıtlar ve Tablo 3.14'deki verilerin değerlendirmesi çerçevesinde "Örgüt Yapısı" boyutunda kamu idarelerinin çoğunluğunda iç kontrol sisteminin tam olarak bilinmediği (%66,6) ve üst yönetimce yeterince desteklenmediği (%59,2) değerlendirilmektedir. Ayrıca idarelerin büyük bir bölümünün (%63,7) Kamu İç Kontrol Standartlarına genel olarak tam uyum sağlayamadığı da anlaşılmaktadır. Bu çerçevede örgüt yapısıyla ilgili olarak ortaya çıkan bu tablonun genel olarak kamuda iç kontrolün etkinliğini sağlamada iç denetimin rolünü olumsuz olarak etkilediği söylenebilir.

3.9.2.2 *"Kontrol Ortamı" bileşenine ilişkin bulguların analizi ve değerlendirilmesi*

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğinde "Kontrol Ortamı" bileşeni şu şekilde ifade edilmiştir:

"Kontrol ortamı, iç kontrolün diğer unsurlarına temel teşkil eden genel bir çerçeve olup, kişisel ve mesleki dürüstlük, yönetim ve personelin etik değerleri, iç kontrole yönelik destekleyici tutum, mesleki yeterlilik, organizasyonel yapı, insan kaynakları politikaları ve uygulamaları ile yönetim felsefesi ve iş yapma tarzına ilişkin hususları kapsar."

Buna göre, literatür incelemesinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, iç kontrol sisteminin temelini teşkil eden "Kontrol Ortamı" bileşeni ile ilgili olarak iç denetim birimlerinden beklenen rol; iç kontrol sisteminin mevcut durumuyla ilgili olarak üst yönetimin bilgilendirilmesi, kontrol ortamı ve risk değerlendirme konuları başta olmak üzere ihtiyaç duyulan konularda kuruma eğitim, danışmanlık ve güvence hizmeti verilmesidir. Ayrıca iç denetçiler icra ettikleri denetimler esnasında denetledikleri

birimlerin "Kontrol Ortamı" ile ilgili standartlara uyumunu değerlendirerek ve önerilerde bulunarak idarede iç kontrol sisteminin gelişmesine katkı sağlamakla yükümlüdürler.

Özetlemek gerekirse, iç denetçiler "Kontrol Ortamı" bileşenine yönelik olarak; icra ettikleri bilgilendirme, eğitim, danışmanlık ve güvence faaliyetleriyle güçlü bir iç kontrol sisteminin tesis edilmesine katkı sağlamaktan sorumludurlar. Bu sorumluluk aynı zamanda bir önceki başlıkta izah edilen "Örgüt Yapısı" faktörü başlığında belirtilen hususların geliştirilmesi konularını da kapsamaktadır. Yukarıda önemi kısaca açıklanan "Kontrol Ortamı" boyutuyla ilgili olarak iç denetçilerin ankette belirtilen ifadelere katılım düzeyleri Tablo 3.15'de paylaşılmıştır.

Tablo 3.15 *Katılımcıların "Kontrol Ortamı" Boyutu ile ilgili İfadelere Katılım Düzeyleri*

Anket Sorusu	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalama	Standart Sapma
	%	%	%	%	%		
Faktör Adı: Kontrol Ortamı							
Birimimizce, üst yöneticiye kurumda iç kontrol sisteminin işleyişi hakkında bilgilendirme yapılmaktadır.	5.3%	11.6%	16.2%	48.2%	18.7%	3.63	1.076
Birimimiz "Kontrol Ortamı" bileşenine yönelik konularda diğer birimlere eğitim ve danışmanlık hizmeti vermektedir.	6.7%	25.0%	14.8%	40.1%	13.4%	3.28	1.173
Birimimizce, risk yönetim sürecine ilişkin konularda idareye eğitim ve danışmanlık hizmeti verilmektedir.	8.1%	22.2%	15.5%	40.5%	13.7%	3.29	1.190
Birimimizde "Kontrol Ortamı" bileşenine yönelik hususlar yapılan denetimlerde değerlendirilmektedir.	3.2%	5.6%	9.2%	59.5%	22.5%	3.92	.908

Tabloda 3.15'de görüldüğü üzere *"Birimimizce, üst yöneticiye kurumda iç kontrol sisteminin işleyişi hakkında bilgilendirme yapılmaktadır."* ifadesine katılımcıların %5,3'ü kesinlikle katılmıyorum, %11,6'sı, katılmıyorum, %16,2'si kararsızım, %48,2'si katılıyorum ve %18,7'si ise kesinlikle katılıyorum yanıtını vermiştir. Bu bağlamda katılımcıların %66,9'sunun bu ifadeye katıldığı, %16,9'unun olumsuz görüş bildirdiği, %16,2 oranındaki bir grubun ise kararsız olduğu görülmektedir. Bu ifadeye verilen yanıtların oranı dikkate alındığında; idarelerin büyük kısmında (%66,9) iç denetçiler tarafından iç kontrol sisteminin işleyişi hakkında üst yöneticiye düzenli bilgilendirme yapıldığı, ancak bunun bazı idarelerde henüz beklenen seviyede olmadığı söylenebilir.

İç denetçilerin görev yaptıkları idarelerde iç kontrol sisteminin tesis edilmesi, benimsenmesi ve güçlendirilmesi amacıyla yürütmüş oldukları eğitim ve danışmanlık hizmetlerine yönelik olarak tutumları 2 soruyla ölçülmüştür. Bu sorulardan ilki olan *""Birimimiz Kontrol Ortamı bileşenine yönelik konularda diğer birimlere eğitim ve danışmanlık hizmeti vermektedir."* ifadesine katılımcıların %6,7'si kesinlikle katılmıyorum, %25'i katılmıyorum, %14,8'i kararsızım, %40,1'i katılıyorum ve %13,4'si ise kesinlikle katılıyorum yanıtını vermiştir. Buna göre; katılımcıların %53,5'inin bu ifadeye katıldığı, %31,7'sinin olumsuz görüş bildirdiği, %14,8'lik bir grubun ise çekimser kaldığı görülmektedir. Eğitim ve danışmanlık hizmetleriyle ilgili olarak diğer bir soru olan *"Birimimizce, risk yönetim sürecine ilişkin konularda idareye eğitim ve danışmanlık hizmeti verilmektedir."* ifadesine de iç denetçilerin katılım düzeyleri benzerlik göstermektedir. Söz konusu ifadeye ankete katılan iç denetçilerin %8,1'si kesinlikle katılmıyorum, %22,2'si katılmıyorum, %15,5'i kararsızım, %40,5'i katılıyorum ve %13,7'si ise kesinlikle katılıyorum yanıtını vermiştir. Bu bağlamda katılımcıların %54,2'sinin bu ifadeye katıldığı, %30,3'ünün olumsuz görüş bildirdiği, %15,5'lik bir grubun ise çekimser kaldığı görülmektedir. Bu iki ifadeye verilen cevaplardan iç denetim birimlerin bir kısmında iç kontrol sistemine yönelik eğitim ve danışmanlık faaliyetlerinin yürütmekte olduğu ancak bunun henüz istenen seviyede olmadığı söylenebilir.

"Kontrol Ortamı" bileşenine yönelik icra edilen güvence faaliyetlerini ölçmeyi hedefleyen *"Birimimizde "Kontrol Ortamı" bileşenine yönelik hususlar yapılan denetimlerde değerlendirilmektedir."* ifadesine iç denetçilerin katılım düzeyleri yüksek bir oranda olup verilen yanıtların ortalaması 3,92 olarak gerçekleşmiştir. Bahse konu

ifadeye katılımcıların %3,2'si kesinlikle katılmıyorum, %5,6'sı katılmıyorum, %9,2'si kararsızım, %59,5'i katılıyorum ve %22,5'i ise kesinlikle katılıyorum yanıtını vermiştir. Buna göre ankete katılan iç denetçilerin büyük çoğunluğunun (%82,0) bu ifadeye katıldığı ve iç kontrol sisteminin temeli olan "Kontrol Ortamı" bileşenine yönelik standartların yerine getirilme hususunu yapmış oldukları denetimlerde değerlendirdikleri anlaşılmaktadır.

Sonuç olarak; katılımcıların anket formuna verdikleri yanıtlar ve Tablo 3.15'deki verilerin değerlendirmesi çerçevesinde "Kontrol Ortamı" boyutunda kamu idarelerinin çoğunluğunda (%66,9) iç denetçiler tarafından iç kontrol sisteminin işleyişi hakkında üst yönetime bilgilendirme yapıldığı anlaşılmakla beraber bazı idarelerde bu konuda iç denetçilerin henüz beklenilen etkinlikte olmadığı değerlendirilmektedir. Diğer taraftan idarelerin büyük çoğunluğunda (%82,0) kontrol ortamı ile ilgili standartların yerine getirilip getirilmediği yapılan denetimlerde etkin olarak değerlendirildiği görülmektedir. Ancak bu konudaki eğitim ve danışmanlık faaliyetleri bazı kamu idarelerinde (%53,5) yürütülüyor olmakla birlikte bu hususta genel olarak iç denetim birimlerinin henüz istenilen etkinlikte olmadığı söylenebilir.

3.9.2.3 *"Risk Değerlendirme" bileşeni ve "Kontrol Faaliyetleri" bileşenine ilişkin bulguların analizi ve değerlendirilmesi*

Kamu iç kontrol standartlarının ikinci bileşeni olan "Risk Değerlendirme" bileşeni ile üçüncü bileşeni olan "Kontrol Faaliyetleri" bileşeni iç kontrol sisteminin özünü oluşturan ve birbirini tamamlayan iki önemli bileşendir. Faktör analizi sonucu "Risk Değerlendirme ve Kontrol Faaliyetleri" başlığı altında tek faktörde birleşen bu boyut tek başına toplam değişkenliğin %38,911'ini açıklamaktadır. Tablo 3.16'da katılımcıların "Risk Değerlendirme" ve "Kontrol Faaliyetleri" boyutuyla ilgili olarak ifadelere katılım düzeyleri paylaşılmıştır.

Tablo 3.16 *Katılımcıların "Risk Değerlendirme ve Kontrol Faaliyetleri" Boyutu ile ilgili İfadelere Katılım Düzeyleri*

Anket Sorusu	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalama	Standart Sapma
	%	%	%	%	%		
Faktör Adı: Risk Değerlendirme ve Kontrol Faaliyetleri							
İç denetçiler tarafından, denetlenen sürece ilişkin risk değerlendirmesi yapılmaktadır.	2.8%	2.5%	4.5%	51.8%	38.4%	4.20	.861
Denetimlerde, denetlenen sürece ilişkin birimin yapmış olduğu risk değerlendirmesinin yeterli olup olmadığı incelenmektedir.	6.0%	13.0%	12.4%	52.1%	16.5%	3.60	1.092
Denetimlerde, idarelerin denetlenen süreçle ilgili belirlemiş olduğu kontrollerin yeterli olup olmadığı incelenmektedir.	1.8%	4.6%	5.6%	57.0%	31.0%	4.10	.835
Denetimlerde, idarenin faaliyetleri, mali karar ve işlemleriyle ilgili yazılı prosedürlerin yeterli olup olmadığı incelenmektedir.	2.5%	3.9%	5.9%	55.3%	32.4%	4.11	.866
Denetimlerde "Görevler Ayrılığı" ilkesinin doğru uygulanıp uygulanmadığı incelenmektedir.	0.7%	4.9%	9.2%	56.7%	28.5%	4.07	.796
Denetimlerde yöneticilerce yapılması gereken "Hiyerarşik Kontroller"in yeterli olup olmadığı incelenmektedir.	1.1%	4.6%	11.2%	55.6%	27.5%	4.03	.816
Denetimlerde "Faaliyetlerin Sürekliliği" standardını sağlamaya yönelik olarak alınan tedbirlerin yeterli olup olmadığı incelenmektedir.	1.1%	6.0%	11.9%	59.9%	21.1%	3.94	.815

İç denetçilerin, klasik denetim anlayışından farklı olarak denetim planlamalarını kurumun risklerini değerlendirmek suretiyle risk odaklı olarak yapmaları gerekmektedir. Denetim birimince yapılan bu değerlendirme aynı zamanda kurumun risk değerlendirme süreçlerine de katma değer sağlamaktadır. Bu hususun iç denetçilerce yerine getirilip getirilmediği ölçmek için belirlenen *"İç denetçiler tarafından, denetlenen sürece ilişkin risk değerlendirmesi yapılmaktadır."* ifadesine katılımcıların %2,8'i kesinlikle katılmıyorum, %2,5'i katılmıyorum, % 4,5'i kararsızım, %51,8'i katılıyorum ve %38,4'ü ise kesinlikle katılıyorum yanıtını vermiştir. Buna göre ankete katılan iç denetçilerin çok büyük bir çoğunluğunun (%90,2) bu ifadeye katıldığı görülmektedir. Ayrıca söz konusu ifadeye verilen yanıtların ortalamasının 4,20 gibi yüksek bir değer olduğu da görüldüğünden; iç denetçilerin denetim faaliyetlerini risk odaklı yürüttükleri ve denetlenen süreçlere ilişkin risk değerlendirmesi yaptıkları söylenebilir.

Bu konuda diğer ifadelere katılım düzeylerini değerlendirmeye geçmeden önce Kamuda "Risk Değerlendirme" bileşenime yönelik olarak iç denetim birimlerinin rolünü inceleyecek olursak; iç denetim birimlerinden risk yönetim süreçlerine dair idareyi kapsayan risk yönetim sistemini değerlendirilmesi ya da güvence görevleri esnasında risklerin yönetilmesini değerlendirmesi beklenmektedir (İDKK, 2013a, s. 15). Risk yönetim süreçleriyle ilgili olarak iç denetim birimlerinden beklenen bu hususun yerine getirilip getirilmediğini ölçmek üzere katılımcılara "*Denetimlerde, denetlenen sürece ilişkin birimin yapmış olduğu risk değerlendirmesinin yeterli olup olmadığı incelenmektedir."* ifadesine katılım düzeyleri sorulmuştur. Bu ifadeye katılımcıların %6'sı kesinlikle katılmıyorum, %13'ü katılmıyorum, %12,4'ü kararsızım, %52,1'i katılıyorum ve %16,5'i ise kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir. Buna göre ankete katılan iç denetçilerin büyük bölümünün (%68,6) bu ifadeye katıldığı görülmektedir. Buna göre iç denetim birimlerinin büyük bir bölümü yapmış oldukları denetim faaliyetlerinde denetlenen birimlerin risk değerlendirmelerini değerlendirmektedir. Ancak %19 oranında olumsuz görüş bildiren gruba, %12,4 oranındaki kararsız grup da eklendiğinde %31,4 oranında hiç de azımsanmayacak bir yüzde ortaya çıkmaktadır. Bunun nedeni araştırıldığında; söz konusu orana, daha önce "Örgüt Yapısı" boyutunda izah edildiği gibi, bazı idarelerde iç kontrol sisteminin tam olarak benimsenmemiş olması hususunun yol açmış olabileceği söylenebilir. Başka bir deyişle; iç kontrol sisteminin tam olarak yerleşmediği bazı kamu kurumlarında süreçlere ilişkin idare birimleri tarafından

risk değerlendirmesi yapılmadığı için iç denetim birimleri de bu idarelerin risk değerlendirmelerini ölçemediği düşünülmektedir.

Bu faktör çerçevesinde incelenen bir diğer bileşen olan "Kontrol Faaliyetleri"; idarelerin hedeflerine ulaşabilmesi amacıyla risklere karşı belirlediği ve uyguladığı önleyici, yönlendirici, tespit edici ve düzeltici kontrolleri içeren faaliyetleri kapsamaktadır. Söz konusu kontrol faaliyetlerinin etkinliğini ve yeterliğinin değerlendirmek ise iç denetim birimlerinin temel görevleri arasındadır. İç denetim birimlerinin bu görevine ilişkin mevcut durumunu ölçmek amacıyla ankette *"Denetimlerde, idarelerin denetlenen süreçle ilgili belirlemiş olduğu kontrollerin yeterli olup olmadığı incelenmektedir"* ifadesine yer verilmiştir. Bu ifadeye katılımcıların %1,8'i kesinlikle katılmıyorum, %4,6'sı katılmıyorum, %5,6'sı kararsızım, %57'si katılıyorum ve %31'i ise kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir. Buna göre ankete katılan iç denetçilerin çok büyük bölümünün (%88) bu ifadeye katıldığı görülmektedir. Soruya verilen yanıtların ortalaması da (4,10) dikkate alındığında; iç denetçilerin denetledikleri süreçle ilgili idare tarafından belirmiş olduğu kontrollerin yeterliliğini etkin olarak inceledikleri söylenebilir.

Kamu İç Kontrol Tebliğinde "Kontrol Faaliyetleri" standartları içerisinde yer alan "Standart: 8. Prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi" alt standardının sağlanması hususunda iç denetim birimlerinin etkinliğini ölçmek için ankette *"Denetimlerde, idarenin faaliyetleri, mali karar ve işlemleriyle ilgili yazılı prosedürlerin yeterli olup olmadığı incelenmektedir."* ifadesine yer verilmiştir. Söz konusu ifadeye katılımcıların %2,5'i kesinlikle katılmıyorum, %3,9'u katılmıyorum, %5,9'u kararsızım, %55,3'ü katılıyorum ve %32,4'ü ise kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir. Buna göre ankete katılan iç denetçilerin çok büyük bölümünün (%87,7) bu ifadeye katıldığı anlaşılmaktadır. Soruya verilen yanıtların ortalamasının da (4,11) yüksek olduğu dikkate alındığında; iç denetçilerin yapmış olduğu denetimlerde idarenin faaliyetleri ile mali karar ve işlemleriyle ilgili yazılı prosedürlerin yeterli olup olmadığı hususunda etkin olarak katkı sağladığı söylenebilir.

"Kontrol Faaliyetleri" kapsamında; hata ile suiistimallerin azaltılması amacıyla mali karar ve işlemlerin onay, uygulama, kayıt ve kontrol görevlerinin personel arasında paylaştırılmasını ön gören "Standart 9:Görevler Ayrılığı" alt standardının yerine getirilmesinde iç denetim birimlerinin etkinliğini ölçmek için ankette *"Denetimlerde*

"Görevler Ayrılığı" ilkesinin doğru uygulanıp uygulanmadığı incelenmektedir." ifadesi yer almıştır. Bahse konu ifadeye katılımcıların %0,7'si kesinlikle katılmıyorum, %4,9'u katılmıyorum, %9,2'si kararsızım, %56,7'si katılıyorum ve %28,5'i ise kesinlikle katılıyorum yanıtını vermiştir. Buna göre ankete katılan iç denetçilerin çok büyük bölümünün (%85,2) bu ifadeye katıldığı görülmektedir. Soruya verilen yanıtların ortalamasının da (4,07) yüksek olduğu dikkate alındığında; İç denetçilerin denetimlerde; "Görevler Ayrılığı" ilkesinin doğru uygulanması hususunda idarelere etkin olarak katkı sağladığı söylenebilir.

"Kontrol Faaliyetleri" bileşeninin başka bir standardı olan ve yöneticilerin yürütülen faaliyetlere ilişkin kontrollerini içeren "10. Standart: Hiyerarşik kontroller" alt standardındaki genel şartların yerine getirilmesi konusunda iç denetim birimlerinin etkinliğini ölçmek maksadıyla ankette *"Denetimlerde yöneticilerce yapılması gereken hiyerarşik kontrollerin yeterli olup olmadığı incelenmektedir."* ifadesine yer verilmiştir. Bu ifadeye katılımcıların %1,1'i kesinlikle katılmıyorum, %4,6'sı katılmıyorum, %11,2'si kararsızım, %55,6'sı katılıyorum ve %27,5'i ise kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir. Bu bağlamda ankete katılan iç denetçilerin çok büyük bölümünün (%83,1) bu ifadeye katıldığı görülmektedir. Soruya verilen yanıtların ortalaması da (4,03) dikkate alındığında; iç denetçilerin denetledikleri süreçle ilgili olarak hiyerarşik kontrollerin yeterliliğini etkin olarak incelediği söylenebilir.

İdarelerin yürütmüş oldukları faaliyetlerin sürekliğini sağlamasına yönelik olarak alması gereken önlemleri içeren "11.Standart: Faaliyetlerin sürekliliği" alt standardının sağlanmasına yönelik iç denetim birimlerinin katkılarını ölçmek üzere ankete *"Denetimlerde Faaliyetlerin Sürekliliği standardını sağlamaya yönelik olarak alınan tedbirlerin yeterli olup olmadığı incelenmektedir."* ifadesi eklenmiştir. Söz konusu ifadeye katılımcıların %1,1'i kesinlikle katılmıyorum, %6'sı katılmıyorum, %11,9'u kararsızım, %59,9'u katılıyorum ve %21,1'i ise kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir. Buna göre ankete katılan iç denetçilerin çok büyük bölümünün (%81,0) bu ifadeye katıldığı görülmektedir. Soruya verilen yanıtların ortalamasının da (3,94) yüksek olduğu dikkate alındığında; iç denetçilerin yapmış olduğu denetimlerde; idarenin faaliyetlerin sürekliliği sağlamaya yönelik aldığı önlemlerin yeterliliğini etkin olarak incelediği söylenebilir.

Sonuç olarak; katılımcıların anket formuna verdikleri yanıtlar ve Tablo 3.16'daki verilerin değerlendirmesi çerçevesinde genel olarak "Risk Değerlendirme ve Kontrol Faaliyetleri" boyutunda iç denetçilerin; iç kontrol sistemine etkin olarak katkı sağladıkları söylenebilir.

Bu faktörde yer alan bileşenler bazında ayrı ayrı değerlendirme yapacak olursak; risk değerlendirmesi ile ilgili olarak iç denetçilerin büyük çoğunluğunun (%90,2) denetledikleri sürece ilişkin risk değerlendirmesi yaptıkları görülmektedir. Risk değerlendirmesi bağlamında incelenen bir diğer husus da idarenin ve birimlerin yapmış oldukları risk değerlendirme faaliyetlerine iç denetçilerin yaptıkları katkıdır. İlgili soruya katılımcıların verdiği yanıtlar uyarınca iç denetim birimlerinin büyük bir bölümünün (%68,6) denetim faaliyetlerinde birimlerin risk değerlendirmelerini inceledikleri anlaşılmaktadır. Ancak ifadeye katılmayan ve görüş bildirmeyen toplam %31,4 oranındaki bir kesimin bulunması sonucu bazı idarelerde bu hususun tam olarak yerine getirilmediği anlaşılmaktadır. Bu konu "Örgüt Yapısı" faktöründeki analiz sonuçlarıyla birlikte değerlendirildiğinde; bazı kamu idarelerinde iç kontrol sistemi tam olarak tesis edilemediğinden ve benimsenmediğinden dolayı, bu idarelerde risk değerlendirmesi faaliyeti yapılmadığı değerlendirilmektedir. Dolayısıyla bu idarelerde iç denetim birimleri de yapılmayan bir hususu değerlendirme kapsamına alamadığı düşünülmektedir.

Son olarak bu faktörde iç denetimin katkısının incelendiği bir diğer bileşen de "Kontrol Faaliyetleri" bileşenidir. Bu kapsamda "Kontrol Faaliyetleri" standartlarıyla ilgili sorulara (12, 13, 14 ve 15. sorular) katılım düzeylerinin %80-90 aralığında olduğu ve bu 4 soruya verilen yanıtların ortalama değerinin de 4,04 olduğu görülmektedir. Buna göre iç denetçilerin icra etmiş oldukları denetimlerde; kontrol faaliyetleri bileşeni standartları arasında yer alan "Prosedürlerin Belirlenmesi ve Belgelendirilmesi", "Görevler Ayrılığı", "Hiyerarşik Kontroller" "Faaliyetlerin Sürekliliği" alt standartlarına yönelik hususların yerine getirilmesine etkin bir biçimde katkı sağladığı söylenebilir.

3.9.2.4 *"Bilgi ve İletişim" bileşenine ilişkin bulguların analizi ve değerlendirilmesi*

Kamu İç Kontrol Standartlarının dördüncü bileşeni olan "Bilgi ve İletişim"; diğer bileşenler arasındaki ilişkiyi bilgi paylaşımı ve iletişim yoluyla sağlayan ve idaredeki bilgi akışını düzenleyerek iç kontrol sisteminin işlerliğinin ve uygulanma kabiliyetinin

artmasında önemli bir işleve sahip olan bir bileşendir (BÜMKO, 2014, s. 75). Bu bileşen gerekli bilginin ihtiyaç duyan kişilere belirli bir formatta ve ilgililerin iç kontrol ve diğer sorumluluklarını yerine getirmelerine imkân verecek bir zaman dilimi içinde iletilmesini sağlayacak bilgi, iletişim ve kayıt sistemini kapsamaktadır. "Standart13:Bilgi ve İletişim", "Standart 14:Raporlama", "Standart 15:Kayıt ve Dosyalama Sistemi", "Standart 16:Hata, Usulsüzlük ve Yolsuzlukların Bildirilmesi" standartları bu bileşeni oluşturan alt standartlardır. Tablo 3.17'da katılımcıların "Bilgi ve İletişim" boyutuyla ilgili olarak ifadelere katılım düzeyleri paylaşılmıştır.

Tablo 3.17 *Katılımcıların "Bilgi ve İletişim" Boyutu ile ilgili İfadelere Katılım Düzeyleri*

Anket Sorusu	**Kesinlikle Katılmıyorum**	**Katılmıyorum**	**Kararsızım**	**Katılıyorum**	**Kesinlikle Katılıyorum**	**Ortalama**	**Standart Sapma**
	%	%	%	%	%		
Faktör Adı: Bilgi ve İletişim							
Denetimlerde, denetlenen birimin yatay ve dikey iletişim sistemlerinin yeterli olup olmadığı incelenmektedir.	1.8%	13.0%	21.2%	49.6%	14.4%	3.61	.945
Denetimlerde, denetlenen birimin raporlama prosedürlerinin yeterli olup olmadığı incelenmektedir.	1.4%	8.5%	12.6%	59.9%	17.6%	3.83	.862
Denetimlerde denetlenen birimin kayıt, dosyalama ve arşivleme sistemlerinin yeterli olup olmadığı incelenmektedir.	2.8%	3.9%	9.5%	61.3%	22.5%	3.96	.854
Denetimlerde hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirilmesine ilişkin prosedürlerin yeterli olup olmadığı incelenmektedir.	1.4%	7.4%	13.7%	61.3%	16.2%	3.83	.834

İdarede; yeterli yatay ve dikey iletişim sistemlerinin tesis edilmesinde iç denetçilerin katkısını ölçmeyi hedefleyen *"Denetimlerde, denetlenen birimin yatay ve dikey iletişim sistemlerinin yeterli olup olmadığı incelenmektedir."* ifadesine katılımcıların %1,8'i kesinlikle katılmıyorum, %13'ü katılmıyorum, % 21,2'si kararsızım, %49,6'sı katılıyorum ve %14,4'ü ise kesinlikle katılıyorum yanıtını vermiştir. Bu bağlamda katılımcıların %64'ünün bu ifadeye katıldığı, %14,8'inin olumsuz görüş bildirdiği, %21,2 oranındaki bir grubun ise kararsız olduğu görülmektedir. Bu ifadeye verilen cevaplardan iç denetçilerin genel olarak denetimlerde idarelerindeki yatay ve dikey iletişim sistemlerini değerlendirdiği (%64) ancak bunun bazı idarelerde henüz beklenen seviyede olmadığı söylenebilir.

Bilgi ve iletişim bileşeni kapsamında birimlerin raporlama prosedürlerinin yeterliliği hususunda iç denetçilerin rolünü ölçmeyi hedefleyen *"Denetimlerde, denetlenen birimin raporlama prosedürlerinin yeterli olup olmadığı incelenmektedir."* ifadesine katılımcıların %1,4'ü kesinlikle katılmıyorum, %8,5'i katılmıyorum, % 12,6'sı kararsızım, %59,9'u katılıyorum ve %17,6'sı ise kesinlikle katılıyorum yanıtını vermiştir. Buna göre katılımcıların %77,5'ünün bu ifadeye katıldığı, %9,9'inin olumsuz görüş bildirdiği, %12,6 oranındaki bir grubun ise kararsız olduğu görülmektedir. Söz konusu ifadeye verilen yanıtlardan iç denetçilerin genel olarak denetimlerde idarelerindeki raporlama prosedürlerini değerlendirdiği (%77,5) söylenebilir.

İdarelerdeki kayıt, dosyalama ve arşivleme sistemlerinin yeterliliğinin sağlanmasında iç denetim birimlerinin katkısını ölçmeyi hedefleyen *"Denetimlerde denetlenen birimin kayıt, dosyalama ve arşivleme sistemlerinin yeterli olup olmadığı incelenmektedir."* ifadesine katılımcıların %2,8'i kesinlikle katılmıyorum, %3,9'u katılmıyorum, % 9,5'i kararsızım, %61,3'ü katılıyorum ve %22,5'i ise kesinlikle katılıyorum yanıtını vermiştir. Buna göre katılımcıların %83,8'ünün bu ifadeye katıldığı, %6,7'sinin olumsuz görüş bildirdiği, %9,5 oranındaki bir grubun ise kararsız olduğu görülmektedir. Söz konusu ifadeye verilen yanıtlardan iç denetçilerin çoğunluğunun yapmış olduğu denetimlerde idarelerinin kayıt, dosyalama ve arşivleme sistemlerini etkin olarak incelediği söylenebilir. Söz konusu ifadeye verilen yanıtların 3.96 olan ortalaması da bu tespiti destekler niteliktedir.

İdarelerdeki hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirim mekanizmalarının yeterliliğinin sağlanması konusunda iç denetim birimlerinin katkısını ölçmeyi hedefleyen

"Denetimlerde hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirilmesine ilişkin prosedürlerin yeterli olup olmadığı incelenmektedir." ifadesine katılımcıların %1,4'ü kesinlikle katılmıyorum, %7,4'ü katılmıyorum, % 13,7'si kararsızım, %61,3'ü katılıyorum ve %16,2'si ise kesinlikle katılıyorum yanıtını vermiştir. Buna göre katılımcıların %77,5'inin bu ifadeye katıldığı, %8,8'inin olumsuz görüş bildirdiği, %13,7 oranındaki bir grubun ise kararsız olduğu görülmektedir. Söz konusu ifadeye verilen yanıtlardan iç denetçilerin genel olarak denetimlerde idarelerindeki hata, usulsüzlük ve yolsuzluklara ilişkin bildirim mekanizmalarını değerlendirdiği (%77,5) söylenebilir.

Sonuç olarak; katılımcıların anket formuna verdikleri yanıtlar ve Tablo 3.17'deki verilerin değerlendirmesi neticesinde "Bilgi ve İletişim" boyutunda kamu idarelerinin çoğunluğunda iç denetçilerin iç kontrol sistemine etkin olarak katkı sağladıkları söylenebilir. Bu konuda kamu idarelerinin özellikle kayıt, dosyalama ve arşivleme sistemlerinin yeterliğinin sağlanmasında (%83,8) iç denetim birimlerinin etkin oldukları değerlendirilmektedir. Yine idarelerin çoğunluğunda raporlama prosedürleri (%77,5) ile hata, usulsüzlük ve yolsuzluk bildirim mekanizmalarının yeterliliğinin (%77,5) sağlanması hususunda iç denetçilerin genel olarak etkin bir rol üstlendikleri söylenebilir.

Son olarak "Bilgi ve İletişim" bileşeninin bir diğer alt standardı olan idarenin yatay ve dikey iletişim sistemlerinin yeterliliğinin sağlanması hususunda iç denetim birimlerinin çoğunluğunun (%64,0) etkin bir rol oynadığı görülmekle beraber bazı idarelerde bu konuda iç denetçilerin henüz istenilen etkinlikte olmadığı değerlendirilmektedir.

3.9.2.5 *"İzleme" bileşenine ilişkin bulguların analizi ve değerlendirilmesi*

İzleme, idarenin amaç ve hedeflerine ulaşması hususunda iç kontrol sisteminin beklenen katkıyı sağlayıp sağlamadığının, iç kontrol standartları çerçevesinde değerlendirilmesi ve sistemin geliştirilmeye açık alanlarına yönelik eylemlerin belirlenmesidir (BÜMKO, 2014, s. 98). Bu bileşenin en önemli aktörü ise idarelerin bünyesinde görev yapan iç denetçilerdir. İç denetim birimleri; iç kontrol sistemiyle ilgili olarak yapmış oldukları değerlendirme, güvence ve izleme faaliyetleriyle bu bileşen ile ilgili standartların sağlanmasında en önemli rolü üstlenmesi beklenen unsurlardır. İç denetçilerin "İzleme" boyutunda iç kontrol sistemine katkılarını ölçmek maksadıyla

hazırlanan sorular ve bu sorulara katılımcılarca verilen yanıtlarının dağılımı Tablo 3.18'de paylaşılmıştır:

Tablo 3.18 *Katılımcıların "İzleme" Boyutu ile ilgili İfadelere Katılım Düzeyleri*

Anket Sorusu	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalama	Standart Sapma
	%	%	%	%	%		
Faktör Adı: İzleme							
Birimimiz tarafından, idaremizin iç kontrol sistemine yönelik olarak "Sistem Denetimi" yapılmaktadır.	1.4%	7.7%	5.7%	47.2%	38.0%	4.12	.927
İdare tarafından yapılan iç kontrol sistemi değerlendirmelerinde birimimizin sunmuş olduğu raporlar dikkate alınmaktadır.	5.3%	7.7%	27.5%	43.7%	15.8%	3.57	1.018
Denetim sonucunda tespit edilen bulguların eylem planı çerçevesinde giderilme durumu, birimimizce izlemeye tabi tutulmaktadır.	2.8%	2.5%	4.9%	46.5%	43.3%	4.25	.880
Birimimizde iç denetim faaliyetleri, kamu iç denetim standartlarına uygun bir şekilde yürütülmektedir.	2.5%	5.3%	9.8%	47.2%	35.2%	4.07	.938

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 8 inci maddesinde *"... Denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir."* şeklinde açıklanan "Sistem

Denetimi" iç denetçilerin, iç kontrol sisteminin etkinliğinin arttırılmasına dair yapmış olduğu en önemli güvence faaliyetidir. Bu kritik hususla ilgili olarak iç denetim birimlerinin kamudaki mevcut durumunu ölçmek için hazırlanan *"Birimimiz tarafından, idaremizin iç kontrol sistemine yönelik olarak "Sistem Denetimi" yapılmaktadır."* ifadesine katılımcıların %1,4'ü kesinlikle katılmıyorum, %7,7'si katılmıyorum, % 5,7'si kararsızım, %47,2'si katılıyorum ve %38'i ise kesinlikle katılıyorum yanıtını vermiştir. Buna göre katılımcıların %85,2'ünün bu ifadeye katıldığı, %9,1'sinin olumsuz görüş bildirdiği, %5,7 oranındaki bir grubun ise kararsız olduğu görülmektedir. Bahse konu ifadeye verilen yanıtlardan iç denetim birimlerinin yüksek bir oranda (%85,2) iç kontrol sistemine yönelik olarak "Sistem Denetimi" yaptığı söylenebilir. Söz konusu ifadeye verilen yanıtların 4.12 olan ortalaması da bu tespiti destekler niteliktedir.

Kamu mevzuatı uyarınca idareler; yılda en az bir defa iç kontrol sistemlerini iç değerlendirmeye tabi tutmakla yükümlüdür. İdarelerce iç kontrol sistemi ile ilgili olarak yapılan bu değerlendirmenin dayanaklarından biri de iç denetim raporlarıdır. İzleme ile ilgili olan bu hususun yerine getirilip getirilmediğini ölçmek amacıyla ankete eklenen "*İdare tarafından yapılan iç kontrol sistemi değerlendirmelerinde birimimizin sunmuş olduğu raporlar dikkate alınmaktadır."* ifadesine katılımcıların %5,3'ü kesinlikle katılmıyorum, %7,7'si katılmıyorum, %27,5'i kararsızım, %43,7'si katılıyorum ve %15,8'i ise kesinlikle katılıyorum yanıtını vermiştir. Buna göre katılımcıların %59,5'inin bu ifadeye katıldığı, %13'ünün olumsuz görüş bildirdiği, %27,5 oranındaki bir grubun ise kararsız olduğu görülmektedir. Bu bağlamda kamu idarelerin bir kısmında (%59,5) iç kontrol sistemi ilgili yapılan iç değerlendirmelerde iç denetim raporlarının dikkate aldığı söylenebilir. Ancak burada dikkat çeken bir husus da bu soruyla ilgili olarak %27,5 oranında görüş bildirmeyen bir grubun varlığıdır. Ankete katılan iç denetçilerin yaklaşık dört biri bu konuda bir görüş belirtmemiştir. Bu duruma "Örgüt Yapısı" boyutunda ayrıntılı izah edildiği üzere; bazı idarelerde iç kontrol sisteminin tam olarak tesis edilememiş olması sonucu bu idarelerde iç kontrol değerlendirmesinin yapılmamasının yol açtığı düşünülmektedir. Zira Sayıştay'ın son yıllardaki dış denetim raporlarında bazı kamu idarelerince "*İç kontrol sisteminin yıllık olarak değerlendirilmesinin yapılmadığı ve üst yöneticiye raporlanmadığı"* hususu yer almaktadır (Sayıştay, 2019a, s. 23; Sayıştay, 2018a, s. 14).

İç denetimi, klasik denetimden ayıran en önemli unsurlardan biri de iç denetim tarafından yapılan denetim sonucunda tespit edilen bulguların giderilme durumlarının planlı bir şekilde izlemeye tabi tutuluyor olmasıdır. Bu hususun etkinliğini ölçmek üzere hazırlanan "*Denetim sonucunda tespit edilen bulguların eylem planı çerçevesinde giderilme durumu, birimimizce izlemeye tabi tutulmaktadır.*" ifadesine katılımcıların %2,8'i kesinlikle katılmıyorum, %2,5'i katılmıyorum, %4,9'u kararsızım, %46,5'i katılıyorum ve %43,3''ü ise kesinlikle katılıyorum yanıtını vermiştir. Buna göre katılımcıların %89,8'ünün bu ifadeye katıldığı, %5,3'sinin olumsuz görüş bildirdiği, %4,9 oranındaki bir grubun ise kararsız olduğu görülmektedir. Bahse konu ifadeye verilen yanıtlardan iç denetim birimlerinin çok yüksek bir oranda (%89,8) denetimlerde tespit edilen bulguların giderilme durumlarını planlı olarak izlemeye tabi tuttukları söylenebilir. Söz konusu ifadeye verilen yanıtların 4.25 olan ortalaması da bu tespiti destekler niteliktedir.

İzleme bileşeni standartlarının genel şartları uyarınca kamu kurumlarında iç denetim birimlerinin faaliyetini kamu iç denetim standartlarına uygun bir şekilde yürütülmesi gerekmektedir. Bu hususu ölçmek amacıyla hazırlanan *"Birimimizde iç denetim faaliyetleri, kamu iç denetim standartlarına uygun bir şekilde yürütülmektedir."* ifadesine katılımcıların %2,5'i kesinlikle katılmıyorum, %5,3'ü katılmıyorum, %9,8'i kararsızım, %47,2'si katılıyorum ve %35,2''si ise kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir. Buna göre katılımcıların %82,4'ünün bu ifadeye katıldığı, %7,8'sinin olumsuz görüş bildirdiği, %9,8 oranındaki bir grubun ise kararsız olduğu görülmektedir. Bu bağlamda ifadeye verilen yanıtlardan iç denetim birimlerinin büyük bir kısmının (%82,4) faaliyetlerini kamu iç denetim standartlarına uygun olarak yürüttüğü söylenebilir. Söz konusu ifadeye verilen yanıtların 4.07 olan ortalaması da bu tespiti desteklemektedir.

Sonuç olarak; katılımcıların anket formuna verdikleri yanıtlar ve Tablo 3.18'deki verilerin değerlendirmesi neticesinde; "İzleme" boyutunda kamu idarelerinin büyük çoğunluğunda iç denetçilerin iç kontrol sistemine etkin olarak katkı sağladıkları söylenebilir. Buna göre iç denetim birimlerinin büyük bir bölümünün (%85,2) iç kontrol sisteminin etkinliğine; gerçekleştirdikleri "Sistem Denetimleri" vasıtasıyla katkı sağladıkları anlaşılmaktadır. Ayrıca iç denetim birimlerinin büyük çoğunluğunun (%89,8) icra ettikleri denetimler sonucu tespit edilen bulguları planlı bir izlemeye tabi tuttukları görülmektedir. Diğer taraftan idarelerce hazırlanan iç kontrol değerlendirme

raporlarının yalnızca bir kısmında (%59,5) iç denetim raporlarının dikkate alındığı belirtilmiştir. Son olarak; izleme standartlarındaki genel şartlara uygun olarak; kamu idarelerinin büyük bir kısmında (%82,4) iç denetçilerin faaliyetlerini kamu iç denetim standartlarına uyumlu bir şekilde yürüttükleri anlaşılmaktadır.

3.9.2.6 *"Diğer Güvence Faaliyetleri" ile ilgili bulguların analizi ve değerlendirilmesi*

İç denetçiler görev yapmış oldukları idarelerde yapmış oldukları eğitim, danışmanlık ve güvence faaliyetleriyle kurumun iç kontrol yapısının güçlendirilmesine katkı sağlamaktadır. Bu çerçevede özellikle güvence faaliyetleri iç denetçilerin görevleri arasında önemli bir yer tutmaktadır. Bu bölümde "İzleme" faktöründe ele alınan "Sistem Denetimi" dışında kalan ve iç kontrol sisteminin gelişmesine katkıda bulunan "Performans Denetimi" ile "BT Denetimi" konuları "Diğer Güvence Faaliyetleri" boyutu altında incelenecektir.

Kamudaki iç denetim faaliyetlerine yön veren en temel dokümanlardan biri olan 2017-2019 Dönemi Kamu İç Denetim Strateji Belgesi'nde yer alan önemli hedeflerden biride *"Performans denetimi ve bilgi teknolojileri denetimine daha fazla denetim kaynağının ayrılması"* hususudur (İDKK, 2016a, s. 5). Bu kapsamda iç denetçilerin söz konusu denetim türleri ile ilgili tutumlarını ölçmek için hazırlan sorular ve bu sorulara katılım düzeyleri Tablo 3.19'da paylaşılmıştır:

Tablo 3.19 *Katılımcıların ""Diğer Güvence Faaliyetleri" Boyutu ile ilgili İfadelere Katılım Düzeyleri*

Anket Sorusu	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalama	Standart Sapma
	%	%	%	%	%		
Birimimiz tarafından etkin olarak "Performans Denetimi" yapılmaktadır.	25.7%	41.5%	12.4%	14.1%	6.3%	2.33	1.185
Birimimizde Bilgi Teknolojileri (BT) alanında denetim faaliyetleri yürütülmektedir.	15.5%	25.4%	10.2%	30.6%	18.3%	3,10	1.380

Kamu İç Kontrol Standartlarının ana bileşenlerinden biri olan "Risk Değerlendirme" standardının alt standartlarından biri de "Planlama ve Program"

standardıdır. Bu standart uyarınca kamu idareleri amaç ve hedeflerini gerçekleştirmek için stratejik plan hazırlamalı ve belirlediği hedeflere ilişkin performansları ölçmeli, izlemeli ve değerlendirmelidir. Bu noktada iç denetçiler gerçekleştirdikleri "Performans Denetimi" yoluyla görev yaptıkları idarelerinin performans değerlendirmelerini yapmak suretiyle iç kontrol sisteminin gelişmesine katkıda bulunmaktadırlar. Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetimi Rehberinde de performans denetimi kapsamına alınabilecek alanlar arasında iş süreçleri, bilgi sistemleri ve uygulamaları, insan kaynakları verimliliği, maliyet tasarrufu gibi iç kontrol sistemiyle direkt olarak ilişkili konular bulunmaktadır. Ayrıca idare içerisinde etkin bir iç kontrol sisteminin var olup olmadığına ve sistemin etkin bir biçimde işleyip işlemediğine dair yürütülen faaliyetler, İç kontrol sistemlerinin etkinliği başlığı adı altında performans denetimi konuları arasında sıralanmıştır (İDKK, 2016c, s. 15). Bu kapsamda performans denetime ilişkin *"Birimimiz tarafından etkin olarak "Performans Denetimi" yapılmaktadır."* ifadesine katılımcıların %25,7'si kesinlikle katılmıyorum, %41,5'i katılmıyorum, %12,4'ü kararsızım, %14,1'i katılıyorum ve %6,3'i ise kesinlikle katılıyorum yanıtını vermiştir. Bu bağlamda katılımcıların %20,4'ünün bu ifadeye katıldığı, %67,2'inin olumsuz görüş bildirdiği, %12,4 oranındaki bir grubun ise kararsız olduğu görülmektedir. İfadeye katılmayan %67,2 oranındaki gruba %12,4 oranındaki kararsız grup da eklendiğinde; iç denetçilerin %79,6 oranındaki büyük bir kısmının performans denetimi yapmadığı söylenebilir. Söz konusu ifadeye verilen yanıtların 2.33 olan ortalaması da bu tespiti desteklemektedir.

İç Denetçilerin Çalışma ve Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 8 inci maddesinde *"...denetlenen birimin elektronik bilgi sistemlerinin sürekliliğinin ve güvenirliğinin değerlendirilmesi..."* şeklinde tanımlanan BT denetimi de idarelerin iç kontrol sistemine önemli katkılar sağlayan bir güvence faaliyetidir. BT denetiminde; özelikle "Bilgi ve İletişim" bileşeni ile "Kontrol Faaliyetleri" bileşeninin alt standartlarından biri olan "Standart 12:Bilgi Sistemleri Kontrolleri" standardında belirtilen genel şartların yerine getirilip getirilmediği hususu değerlendirmeye tabi tutularak bu konuda iç kontrol sistemine katkı sağlanmaktadır. BT denetimine ilişkin *"Birimimizde Bilgi Teknolojileri (BT) alanında denetim faaliyetleri yürütülmektedir."* ifadesine katılımcıların %15,5'i kesinlikle katılmıyorum, %25,4'ü katılmıyorum, %10,2'si kararsızım, %30,6'sı katılıyorum ve %18,3'i ise kesinlikle katılıyorum yanıtını vermiştir. Bu bağlamda katılımcıların %48,9'unun bu ifadeye katıldığı, %40,9'unun

olumsuz görüş bildirdiği, %10,2 oranındaki bir grubun ise kararsız olduğu görülmektedir. Olumsuz görüş bildiren %40,9 oranındaki gruba, %10,2 oranındaki kararsız grup da eklendiğinde idarelerin hemen hemen yarısında (%51,1) BT denetiminin etkin olarak yapılmadığı söylenebilir. Bu farklılığın *"3.9.1.3 Çalışılan idare türüne göre verilerin analizi"* bölümünde ayrıntılı açıklandığı üzere idare türlerindeki farklı uygulamalardan kaynaklandığı düşünülmektedir. Tablo 3.11'de tek yönlü varyans analizi ve Görsel 3.3'deki grafikte de görüldüğü üzere; sosyal güvenlik kurumlarında ve genel bütçeli idarelerde görev yapan iç denetçilerin bu faktörde yer alan ifadelere diğer bütçe türlerinde görev yapan denetçilere göre daha fazla katıldıkları ve anlamlı farklığın buradan kaynaklandığı görülmektedir. Ayrıca geçmiş yıllara nazaran bu konudaki denetim sayıları artmış olmakla beraber, iç denetim birimlerinin genel olarak BT denetimde de kamuda beklenen katma değeri sağlayamadığı değerlendirilmektedir.

Sonuç olarak; katılımcıların anket formuna verdikleri yanıtlar ve Tablo 3.19'daki verilerin değerlendirmesi çerçevesinde "Diğer Güvence Faaliyetleri" boyutunda kamu idarelerinin çoğunluğunda (%79,6) etkin olarak performans denetimi yapılmadığı, ayrıca BT denetiminin de kamu idarelerinin önemli bir kısmında yapılmadığı (%51,1) söylenebilir. Bu çerçevede "Diğer Güvence Faaliyetleri" ile ilgili olarak ortaya çıkan bu tablonun genel olarak kamuda iç kontrolün etkinliğini sağlamada iç denetimin rolünü olumsuz olarak etkilediği söylenebilir.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanun ile birlikte; Türk kamu sektörü, dünyada hali hazırda uygulanmakta olan yeni kamu yönetimi anlayışı ile tanışmıştır. Söz konusu anlayışta, geleneksel yönetim yaklaşımından farklı olarak, "etkinlik", "ekonomiklik", "verimlilik", "mali saydamlık" ve "hesap verilebilirlik" ilkeleri esas alınmıştır. İç denetim ise bu ilkelerin; kamuda yerleşmesinde, uygulanmasında, geliştirilmesinde ve izlenmesinde rol alan en yetkin birimlerden biri olarak dikkat çekmektedir. Bu bakımdan iç denetim; sözü edilen anlayışın uygulamaya geçmesinde ve kamu idarelerinin çalışmalarına değer katması noktasında önemli bir yere sahiptir.

5018 sayılı Kanununda yer alan temel düzenlemelerden biri de iç kontrol sistemidir. Hatta bu sistem, "kontrol" ibaresiyle Kanunun isminde yer alacak kadar önem arz etmektedir. 5018 sayılı Kanun ile birlikte yeni kamu yönetim anlayışı; esasen COSO modeline dayanan bir iç kontrol sistemine entegre edilmiştir. Bu model; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme bileşenlerinden oluşan ve her bileşenin birbiriyle etkileşim halinde olduğu bütünleşik bir yapıdır.

Bu çerçevede ilk bileşen olan kontrol ortamı; kurumdaki örgüt kültürü ve yapısıyla ilişkili olup iç kontrol sisteminin alt yapısını oluşturmaktadır. Kontrol ortamı aynı zamanda kurumun iç kontrol bilinci, değerleri, iş görme biçimi ve prosedürleri, çalışanların yöneticiler ile ilişkileri gibi hususları içeren kurum kültürünü ifade etmektedir. Bu nedenle güçlü bir iç kontrol sistemi tesis edilebilmesi için öncelikle güçlü bir kontrol ortamı sağlanmalıdır. Bu aşamada iç denetçiler bu alanda icra ettikleri eğitim, bilgilendirme, danışmanlık ve güvence faaliyetleriyle güçlü bir kontrol ortamı oluşturulması hususunda kurumlarının en önemli rehberleri konumundadırlar.

Kurumda güçlü bir kontrol ortamı sağlandıktan sonra ikinci bileşen olan "Risk Değerlendirme" ile ilgili faaliyetler öncelik kazanmaktadır. Bu faaliyetler; risklerin tespit edilmesi, değerlendirilmesi, risklere cevap verilmesi, risklerin düzenli olarak gözden geçirme ve raporlanması aşamalarını kapsamaktadır. Tüm bu aşamaların sonunda idarede tesis edilecek olan kurumsal risk yönetimi, idarenin tamamını içine alan bir süreç olup; risk yönetim süreçlerinin bir bütün olarak görülmesini ve yönetilmesini sağlamaktadır. İç denetçiler yine bu aşamada icra ettikleri eğitim, bilgilendirme, danışmanlık ve güvence faaliyetleri vasıtasıyla görev yaptıkları idarelerde kurumsal risk

yönetiminin güçlenmesine destek olurlar. Aynı zamanda iç denetçiler; idare ve birim bazında yapılan risk değerlendirmelerini de inceleyerek sisteme katkı sağlarlar. Üçüncü bileşen olan "kontrol faaliyetleri" ise tespit edilen risklere karşı idarelerin verdikleri reaksiyonları içermektedir. Bu çerçevede öngörülen bir riskin etki ve/veya olasılığını azaltmayı ve böylece idarenin amaç ve hedeflerine ulaşma olasılığını artırmayı amaçlayan kontrol ve eylemler bu bileşen kapsamında belirlenir. İç denetçiler ise tesis edilen bu kontrollerin etkinliğini; tasarım ve uygulama açısından test ederek iç kontrollerin maliyet-etkin olmasına katkıda bulunurlar.

Dördüncü bileşen olan "Bilgi ve İletişim" ise gerekli bilginin ihtiyaç duyan kişilere, belirli bir formatta ve ilgililerin iç kontrol ile diğer sorumluluklarını yerine getirmelerine imkân verecek bir zaman dilimi içinde iletilmesini sağlayacak bilgi, iletişim ve kayıt sistemini kapsamaktadır. Bu bileşenle ilgili olarak iç denetim birimleri ise danışmanlık faaliyetlerinin yanında; icra edilen denetimlerde denetlenen hususun bir parçası veya özel olarak; yatay ve dikey iletişim sistemleri, bilgi güvenliği, raporlama prosedürleri, kayıt, dosyalama ve arşivleme sistemleri ile hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirilmesine ilişkin prosedürleri incelemeye tabi tutarlar.

Son bileşen olan "İzleme" ise iç denetimin en fazla rol aldığı bileşendir. İzleme; idarenin amaç ve hedeflerine ulaşma konusunda iç kontrol sisteminin beklenen katkıyı sağlayıp sağlamadığının iç kontrol standartlarına uyum çerçevesinde değerlendirilmesi ve sistemin iyileştirmeye açık alanlarına yönelik eylemlerin belirlenmesidir. Bu kapsamda sistem denetimi başta olmak üzere iç denetim birimleri tarafından yapılan tüm güvence faaliyetleri izleme bileşeninin önemli bir kısmını oluşturmaktadır.

Kamuda iç denetimin iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamadaki rolüne mevzuatta da açıkça yer verilmiştir. Hatta kamu mali yönetimine yön veren 5018 sayılı Kanunun "İç Denetim" başlıklı 63 üncü maddesinde iç denetimin temel vazifesinin "*…idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek…"* olduğu vurgulanmıştır. Ayrıca Kanunun 64 üncü maddesinde de iç denetimin görevleri hakkında sıralanan maddelerin neredeyse tümü idarede iç kontrol sisteminin güçlenmesine yönelik görevleri içermektedir. Buna göre iç denetimin kamudaki temel varlık sebeplerinden biri sürekli, sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla, iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesidir.

Araştırmamızda, kamuda uygulanmakta olan iç denetim faaliyetinin iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamadaki rolünün teoride bahsedildiği gibi olup olmadığını tespit etmek maksadıyla 284 kamu iç denetçisine anket uygulanmıştır. Söz konusu anket aracılığıyla " kamuda iç denetim birimleri, Kamu İç Kontrol Standartları bileşenleri çerçevesinde, idarelerinin iç kontrol sistemini değerlendirilmesinde ve geliştirilmesinde ne kadar etkilidir?" sorusunun yanıtı araştırılmıştır.

Anket uygulaması sonucu elde edilen veriler, istatiksel veri hazırlama programı yardımıyla değerlendirmeye tabi tutulmuştur. Değerlendirme sonucu ulaşılan bulgular analiz edilerek, sonuçları ayrıntılı olarak "Araştırma Bulgularının Analizi" kısmında izah edilmiştir.

"Faktör Analizi" neticesinde 6 faktörlü olarak belirlenen ölçekte genel olarak kamudaki iç denetim birimlerinin "Risk Değerlendirme ve Kontrol Faaliyetleri", "Bilgi ve İletişim" ve "İzleme" boyutları itibariyle iç kontrol sisteminin etkinliği sağlamada etkin bir rol üslendiği görülmektedir. Bu alanda özellikle kamudaki iç denetim birimlerinin; sistem denetimlerini etkin olarak yürüttükleri, tespit edilen bulguların giderilmesini etkili olarak izledikleri ve birimlerin genel olarak kamu iç denetim standartlarına uygun olarak faaliyet yürüttükleri anlaşılmaktadır. "Kontrol Ortamı" boyutuyla ilgili olarak ise iç denetim birimlerinin güvence faaliyetlerinde etkin olmakta birlikte; bu alanda yürütülen bilgilendirme, eğitim ve danışmanlık faaliyetlerinde genel olarak henüz istenen seviyede olmadığı görülmektedir. Diğer taraftan iç kontrol sisteminin kamu idarelerinin çoğunluğunda halen tam olarak anlaşılmamış olması ve üst yönetimce yeterince desteklenmemesine bağlı olarak diğer bir faktör olan "Örgüt Yapısı" boyutunda iç denetçilerin sisteme yeterli katkıyı sağlayamadıkları anlaşılmaktadır. Son olarak araştırmada; performans denetimi ile BT denetimi konularını içeren "Diğer Güvence Faaliyetleri" boyutunda iç denetim birimlerinin yeterli katkıyı sağlayamadığı tespit edilmiştir.

Araştırmada incelenen bir diğer konuda iç kontrolün etkinliğini sağlamada iç denetimin rolüne ilişkin katılımcıların verdikleri cevapların cinsiyet, tecrübe, idare türü, eğitim ve sertifikasyon durumuna göre anlamlı bir fark gösterip göstermediği hususudur. Bu kapsamda faktör analiziyle belirlenen 6 faktör boyutunda, belirtilen parametreler esas alınarak oluşturulan hipotezler; t testi ve tek yönlü varyans analizi yardımıyla test edilmiştir. Buna göre "Örgüt Yapısı" faktörüyle ilgili olarak tecrübeli denetçilerin (15-20

yıl) diğer tecrübe seviyesindeki denetçilere göre örgüt yapısına ilişkin ifadelere daha az katıldıkları anlaşılmaktadır. Yine lisansüstü eğitimini tamamlamış ve/veya uluslararası sertifikasyona sahip iç denetçilerin "İç kontrolün etkinliğini sağlamada iç denetimin rolüne ilişkin demografik verilerin analizi ve değerlendirmesi" bölümünde ayrıntılı olarak izah edildiği üzere diğer denetçilere oranla ifadelere daha fazla katıldığı ve anlamlı farkın buradan kaynaklandığı görülmektedir. Bütçe türüne göre yapılan incelemede ise "Diğer Güvence Faaliyetleri" boyutunda anlamlı bir farkın olduğu ve bu farkın sosyal güvenlik kurumlarında ve genel bütçeli idarelerde görev yapan iç denetçilerin ifadelere diğer bütçe türlerinde görev yapan denetçilere oranla daha fazla katılım sağlamasından kaynaklandığı tespit edilmiştir.

Anketin son bölümünde iç denetçilerin anket konusuyla ilgili olarak varsa ilave görüşlerine başvurulmuştur. Bu bölüme yazılan görüşler; "Örgüt Yapısı" faktörü başta olmak üzere diğer faktörlerdeki ifadelere verilen yanıtlar ile birlikte değerlendirildiğinde; 5018 sayılı Kanunun yayımlandığı 2003 yılından bugüne kadar geçen süreçte iç kontrol sisteminin halen çalışanlarca tam olarak anlaşılamadığı ve üst yönetimlerce de benimsenmediği kanaatine varılmıştır. Bu alanda daha önce yapılan ve literatür taramasında örnekleri paylaşılan bir çok araştırmada da tespit edildiği üzere iç denetimin, iç kontrol sistemine teoride belirtildiği şekilde etkin bir katkı sağlayabilmesi için öncelikle yöneticilerin ve çalışanların sistemi sahiplenmesinin önemi açıkça görünmektedir.

Buna ilave olarak kamuda iç denetimin üst kurulu olan ve konumu itibariyle iç denetime yön veren İDKK'nın yapısının güçlendirilmesi ve yetkinliğinin arttırılması da iç denetimin etkinliğini arttıracağı düşünülen bir diğer önemli faktördür. Özellikle İDKK tarafından iç denetçilere ihtiyaç duyulan alanlarda eğitim verilmesi, iç denetçilerin uluslararası sertifikasyon belgesi alması ve denetim alanında lisansüstü eğitim almasının teşvik edilmesi de iç denetçilerin bu alandaki etkinliğine olumlu yansıyacaktır. Ayrıca iç denetçilerin kurumlarında icra edecekleri bilgilendirme, eğitim, danışmanlık ve güvence faaliyetleri esnasında faydalanabilecekleri otomasyon, program, yazılı prosedür, rehber, iyi uygulama örnekleri vb. ihtiyaç duyacakları materyallerin İDKK tarafından merkezi olarak sağlanması kurumlar arası uygulama birliği sağlayacağı gibi birimlerin de etkinliğini arttıracağı düşünülmektedir.

Bununla birlikte İDKK'nın mevcut yapısıyla sürdürdüğü çalışmalar, iç denetim faaliyetlerinin gelişimine ve kurumların çalışmalarına katkı sağlayan bir yapıda yürütülmesine olanaklı görülmemektedir. Bu nedenle öncelikle, yapılacak bir düzenlemeyle Kurulun bağımsız bir statüde, süreklilik arz eden bir yapıyla çalışması ve asli görevi kurul üyeliği olan kişilerden oluşturulması gerekmektedir. Ayrıca bu yapı, iç denetim faaliyetlerinin sonuçlarını değerlendiren, denetim raporlarına yansıyan bulguları takip eden ve sorgulayan işlevsel görevlerle donatılmalıdır.

Kamuda iç denetimin etkinliğin azaltan en önemli faktörlerden biri de bazı kamu kurumlarında iç kontrol sistemini izleyecek ve değerlendirecek olan iç denetçilerin halen atanamamış olmasıdır. Literatür bölümünde daha önce ayrıntılı olarak bahsedildiği üzere 2007 yılında ilk iç denetçi atamalarının yapıldığı günden bugüne kadar idarelere tahsis edilen kadroların halen önemli bir oranda boş kaldığı, hatta idarelerin üçte birinde herhangi bir iç denetçi ataması dahi yapılmadığı anlaşılmaktadır. Bu araştırmanın iç denetçisi olan idarelerde yapıldığı göz önüne alınırsa henüz atama yapılmamış idarelerde 5018 Sayılı Kanunda belirtilen yapıya uygun olarak iç kontrol sistemini değerlendiren yetkin bir unsur bulunmadığı, dolayısıyla bu idarelerde etkin bir iç kontrol sistemi teşkil edilemediği düşünülmektedir. Bu nedenle kamuda başta iç denetçi ataması yapmayan idareler başta olmak üzere idarelere ihdas edilen iç denetçi kadrolarına atamaların bir an önce yapılması gerekmektedir. Ayrıca iç denetçi ataması yapılmayan idarelerin önemli bir bölümünün kalkınmada öncelikli yörelerde bulunan idareler olduğu anlaşıldığından bu bölgelerdeki iç denetçi kadrolarında atanma taleplerini teşvik edici idari ve mali düzenlemeler yapılması da önem arz etmektedir.

İç kontrol sisteminin ve iç denetimin etkinliğini arttırmak için iç denetçi sayısını nicelik yönünden arttırmak kadar önemli bir husus da mevcut; iç denetçiler ile mesleğe yeni katılacak iç denetçilerin nitelik bakımından da kalitesinin ve yetkinliğinin arttırılması hususudur. Bu kapsamda meslek içi eğitimler, ulusal ve uluslararası sertifikasyon eğitimleri ile ihtiyaç duyulan diğer konularda eğitim, toplantı, vaka çalışmaları, seminer, çalıştay gibi faaliyetlerin sistematik olarak düzenlenmesi iç denetçilerin doğru metodolojileri, uygun bir şekilde uygulamalarını sağlayacaktır. Ayrıca iç denetçilerin; performans ve tecrübe esaslı ölçütlere (hizmet yılı, sahip oldukları sertifika derecesi, birim yöneticiliği vb.) dayanan mali haklar ve özlük haklarına sahip

olmaları sistemdeki denetçileri motive edici bir unsur olacağı gibi, yetkin personelin de bu mesleği seçmesinde teşvik edici bir unsur olacaktır.

İç denetimin etkinliğini olumsuz etkileyen diğer bir faktör ise üst yönetim tarafından iç denetçilere asli görevlerinin dışında çeşitli görevler verilmesi hususudur. Bazı idarelerde 5018 sayılı Kanunun 64 üncü maddesindeki *"İç denetçi, görevinde bağımsızdır ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılamaz"* hükmüne aykırı olarak iç denetçilere çeşitli idari görevler verilmektedir. Bu durum hem denetim kaynağının başka alanlara kanalize edilmesine hem de icra görevi alan iç denetçilerin bağımsızlıklarını ve tarafsızlıklarını yitirmeleri riskine sebebiyet vermektedir.

İç denetim raporlarının yaptırım gücünün olmaması da iç denetimini etkinliğini olumsuz olarak etkileyen bir diğer faktördür. Raporlama süreci incelendiğinde; iç denetim raporlarının gereklerinin yerine getirilmesi için denetlenen birime belirli bir plan dâhilinde süre verilmekte, bulgular ise izleme kapsamına alınmaktadır. İzleme sonucunda yerine getirilmeyen hususlarda ikinci izleme periyodu sonunda da bir ilerleme kaydedilememişse "Risk Üstlenildi" olarak bulgu kapatılmaktadır. Bu tür bulgular, izleme sonuçlarının birleştirildiği dönemsel raporlamada özellikle üst yöneticinin bilgisine sunulmaktadır (İDKK, 2013a, s. 85). Söz konusu raporlar, üst yönetici tarafından yeterli ilgi görmediği takdirde, herhangi bir yaptırım gücüne sahip olmadığı için bulguda yer alan hususlara gerekli işlemler yapılamamaktadır. Bu da iç denetim birimin itibarının diğer birimler nezdinde zedelenmesine, denetçilerin müteakip denetimlerde motivasyon ve mesleki özenlerinin azalmasına ve raporda belirtilen hususların giderilmeyerek risklerin devam etmesine yol açmaktadır.

Kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin etkin olması hususunda iç denetim birimleri kadar bir diğer sorumlu kurum da devletin dış denetim organı olan Sayıştay'dır. Esasen bu noktada iç ve dış denetim birbirinin destekçisi ve tamamlayıcısı konumundadır. Sayıştay tarafından icra edilen denetimlerde iç kontrol sisteminin daha etkin denetlenmesi ve tespit edilen hususların Sayıştay Raporlarında daha fazla yer alması, çalışanların ve üst yöneticilerin iç kontrol sistemi üzerine daha fazla eğilmelerine vesile olacaktır.

Sonuç olarak; kamuda 5018 sayılı Kanun ile hayata geçirilen iç denetim, bugüne kadar geçen süre zarfında belirli bir birikim ve olgunluğa ulaşmıştır. Araştırma neticesinde kamuda görev yapan iç denetçilerin idarelerinin iç kontrol sisteminin

etkinliğini sağlanması hususunda "Örgüt Yapısı" boyutunda üst yönetim ve çalışanlar tarafından genel olarak yeterli desteği görmedikleri ve sistemin tam olarak benimsenmediği tespit edilmiştir. Buna rağmen iç denetçilerin "Risk Değerlendirme ve Kontrol Faaliyetleri" "Bilgi ve İletişim" ve "İzleme" boyutlarında sisteme etkin olarak katkı sağladığı sonucuna ulaşılmıştır. "Kontrol Ortamı" boyutunda ise güvence faaliyetlerinde etkin bir rol üstlenildiği ancak bu bileşeninin standartlarını içeren konularda bilgilendirme, eğitim ve danışmanlık faaliyetlerinin kısmen yapılmakla beraber henüz istenilen seviyede olmadığı değerlendirilmektedir. Son olarak "Diğer Güvence Faaliyetleri" boyutu içerisinde incelenen "BT Denetimi" ve "Performans Denetimi" alanında iç denetçilerin kendilerinden beklenen katkıyı henüz sağlayamadıkları tespit edilmiştir. İç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamada iç denetimin teoride beklenilen katkıyı sağlayabilmesi için iç denetime üst yönetici desteği başta olmak üzere bu çalışmada tespit edilen esaslar çerçevesinde; sunulan önerilerin uygulamaya geçirilmesi önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

AB. (2009). *2009 Yılı Türkiye İlerleme Raporu.* Brüksel: Avrupa Birliği Komisyonu.

AB. (2010). *Türkiye 2010 Yılı İlerleme Raporu.* Brüksel: Avrupa Birliği Komisyonu.

AB. (2013). *Türkiye 2013 Yılı İlerleme Raporu.* Brüksel: Avrupa Birliği Komisyonu.

AB. (2014). *Türkiye 2014 Yılı İlerleme Raporu.* Brüksel: Avrupa Birliği Komisyonu.

AB. (2016). *2016 Türkiye Raporu.* Brüksel: Avrupa Birliği Komisyonu.

AB. (2018). *2018 Türkiye Raporu.* Brüksel: Avrupa Birliği Komisyonu.

Acar, D., & Akçakanat, Ö. (2012). Devlet Üniversitelerinin Muhasebe Birimlerinin İç Kontrol Sistemine İlişkin Algı Düzeyleri İle Mevcut Uygulamalarının Karşılaştırılması. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*(28), 1-17.

Ağdeniz, Ş. (2015). Kamu Sektöründe İç Denetimin Verimliliğini Arttırmaya Yönelik Yapılan Uygulamalar. *Denetişim*(16), 12-25.

Ahmad, H. N., Othman, R., Othman, R., & Jusoff, K. (2009). The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector. *Journal of Modern Accounting and Auditing, 5*(9), 53-62.

Ahmed, H. B. (2007). *Information Systems Development and the Changing Role of Internal Audit.* Greenwich: University of Greenwich Business School Department of Accounting and Finance).

AICPA. (2019). *About the AICPA- AICPA Mission and History*. AICPA Resmi Web Sitesi: https://www.aicpa.org/about/missionandhistory.html (Erişim Tarihi: 07.12.2019)

Ak, M. (2012). *COBIT'in Yazılım Geliştirme Sürecinin İyileştirilmesine Uyarlanması.* Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Gazi Üniversitesi Bilişim Enstitüsü.

Akçay, S. (2012). *Kamu Sektörü'nde İç Denetim'in Etkinliğinin Ölçülmesi ve Belediyeler Üzerine Bir Uygulama.* Yayımlanmamış Doktora Tezi. Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Akpınar, M. (2011). Denetim Anlayış ve Metodolojisinde Değişimin adı: İç Denetim. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, 7*(14), 285-305.

Aksoy, M. (2008). *Kamuda İç Kontrol & İç Denetim.* Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği.

Aksoy, T. (2007). *Basel II ve İç Kontrol.* Ankara: Ankara SMMM Odası.

Aksoy, T. (2014). Değişim ve Farkındalık Kavramları ile Uluslararası Denetim Standartı 500 Işığında: İç Denetim Sürecinde İç Denetim Kanıtları. H. Kıral içinde, *İç Denetim "yönetime değer katmak"* (s. 173-208). Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

Aktuğlu, M. A. (1983). *Denetleme ve Revizyon.* İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları.

Akyel, R. (2010). Türkiye'de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 17*(1), 83-97.

Alptürk, E. (2008). *İç Denetim Rehberi.* Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Arcagök, M. S. (2006). İç Kontrol. C. C. Aktan içinde, *Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme* (s. 129-146). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

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

Arı, N. (2012). Uluslararası İç Denetim Standartları Açısından Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu'nun (KMYKK) İncelenmesi. *Denetişim*(9), 12-22.

Arslan, A. (2002). Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim. *Maliye Dergisi*(140), 1-14.

Arslan, M. C. (2014). *Büyükşehir Belediyelerinin İç Denetim Uygulamaları.* İstanbul: T.C. Marmara Belediyeler Birliği Yayını No:82.

Arslan, N. (2014). *Kamuda İç Denetim Sistemi: Büyükşehir Belediyesi Örneği.* Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Konya: Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

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

Aslan, S. (2003). *Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim.* İstanbul: Avcıol Basım Yayın.

Aydoğan, S. D. (2016). Türkiye'de Bağımsız Denetimin Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*(ICAFR 16 Özel Sayısı), 771-785.

Bağdatlı, S. (2010). *Hukuk Sözlüğü (AB Hukuku Terimleri Sözlüğü İlaveli).* İstanbul: Derin Yayınları.

Bakkal, H., & Kasımoğlu, A. (2012). İç Kontrol Sistemine Karşılaştırmalı Bir Bakış "COSO ve COCO Modeli". *Mevzuat Dergisi, 15*(178), 1-14.

Barış, A. E. (2019). *İç Denetim Sisteminin Milli Eğitim Bakanlığı Taşra Örgütü Denetim Sistemine Uyarlanması ve Bir Model Önerisi.* Yayımlanmamış Doktora Tezi. Ankara: Hacettepe Üniversitesi, Eğitim Bilimleri Enstitüsü.

Barış, A. E., & Baskan, G. A. (2020). İç Denetim Sisteminin İl Milli Eğitim Müdürlüğü Denetim Sistemine Uyarlanması ve Bir Model Önerisi. *Pegem Eğitim ve Öğretim Dergisi, 10*(1), 103-146.

Başaran, M., Şahiner, E., Koçak, A., & Kazan, A. (2010). *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (Gerekçeli-Açıklamalı).* İzmir: İzden Yayıncılık.

Batmaz, Y. (2015). Denetim Üzerinden Kamu Yönetimindeki Değişimi Anlamak. *Sayıştay Dergisi*(98), 5-19.

Bayrı, M., & Ersoy, S. (2010). TİDE Bünyesinde İç Denetim Konulu Akademik Tez Veri Tabanı Oluşturulmasına Yönelik Bir Çalışma. *Akademik Forum 2010* (s. 119-173). İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü.

Biçer, A. A. (2006). *İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü ve Bir Uygulama.* İstanbul: Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Bozkurt, N. (2015). *Muhasebe Denetimi (7. Baskı).* İstanbul: Alfa Yayınları.

Brand, K., & Boonen, H. (2007). *IT Governance based on CobiT 4.1 - A Management Guide.* Netherlands: Van Haren Publishing.

Brink, V. Z., & Witt, H. (1982). *Modern İnternal Auditing.* USA: John Wiley&Sons.

Bülbül, M. (2009). *Kamu İç Kontrol Sistemi ve Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum.* Ankara: Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti.

BÜMKO. (2006). *Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi.* Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü.

BÜMKO. (2014). *Kamu İç Kontrol Rehberi.* Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü.

Calderon, T. G., Song, H., & Wang, L. (2016). Audit Deficiencies Related to Internal Control. *The CPA Journal*, 33-40.

Campbell, P. L. (2003). *An Introduction to Information Control Models.* Albuquerque, New Mexico: Networked Systems Survivability & Assurance Department Sandia National Laboratories(SAND2002-0131).

Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & K. Raghunandan, K. (2005). Changes in Internal Auditing During the Time of the Major US Accounting Scandals. *International Journal of Auditing*(9), 117-127.

Cascarino, R. E. (2007). *Auditor's Guide to Information Systems Auditing.* New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.

Champlain, J. j. (2003). *Auditing Information Systems.* New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.

Christ, M. H., Emett, S. A., Summers, S. L., & Wood, D. A. (2012). The Effects of Preventive and Detective Controls on Employee Performance and Motivation . *Contemporary Accounting Research*, 432-452.

COSO. (2013a). *İç Kontrol - Bütünleşik Çerçeve (Çerçeve ve Ekler).* İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları No:11.

COSO. (2013b). *İç Kontrol - Bütünleşik Çerçeve Yönetici Özeti.* İstanbul: TİDE Yayınları NO:11.

COSO. (2019). COSO Resmi Web Sitesi: https://www.coso.org/Pages/aboutus.aspx (Erişim Tarihi: 07.12.2019)

Coşkun, A. (2000). *Performans ve Risk Denetim Terimleri (1. Basım).* Ankara: Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü.

Cömert, N. (2015). İç Kontrollerle İlgili Teorik Çerçeve ve COSO İç Kontrol Yaklaşımı. G. Kurt , & T. U. Uysal içinde, *Kobilerde Risk Temeli İç Kontrol* (s. 115-195). Ankara: Gazi Kitabevi.

Çalışkan, R. (2015). Osmanlı Devletinden Cumhuriyet Dönemine Yüksek Denetim Olgusu ve Gelişim Süreci. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, *12*(32), 57-75.

Çalışkan, Y., & Çiftçi, Y. (2017). 5018 Sayılı Kanun Kapamında Kamu Kurumlarında İç Kontrol Sistemi: Maliye Bakanlığı Uygulamasının İncelenmesi. *İşletme Bilmi Dergisi (JOBS)*, *5*(3), 105-125.

Çelikay, D. Ş. (2012). *Türkiye'de İç Denetimin Kamu ve Özel Sektör Uygulamaları Açısından Karşılaştırılması ve Bir Araştırma.* Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü .

Çokluk, Ö., Şekercioğlu, G., & Büyüköztürk, Ş. (2010). *Sosyal Bilimler İçin Çok Değişkenli İstatistik: SPSS ve LISREL Uygulamaları.* Ankara: PEGEM Akademi.

Dahya, J., McConnell, J. J., & Travlos, N. G. (2002). The Cadbury Committee, Corporate Performance, and Top Management Turnover. *The Journal Of Finance, LVII*(1), 461-483.

Davies, M. (2009). Effective Working Relationships Between Audit Committees And İnternal Audit—The Cornerstone Of Corporate Governance İn Local Authorities, A Welsh Perspective. *Journal of Management and Governance, 13*, 41-73.

Demirbaş, T., & Çetinkaya, T. (2018). *Kamu Mali Yönetiminde Kontrol ve İç Denetim.* Bursa: Ekin Yayınevi.

Demirel, A. (2017). *Kamu Yönetiminde İç Denetimin Yapısal ve İşlevsel Sorunları: Üniversiteler Üzerine Bir Araştırma.* Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Konya: Necmettin Erbakan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Demirkan, U. (1996). *İngilizce ve Fransızca Karşılıklarıyla Maliye Terimleri Sözlüğü.* Ankara: Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Başkanlığı Yayınları Yanın no:1996/342.

Derici, O. (2013). *İç Kontrol Sistemi ve Kurumsal Risk Yönetimi.* Ankara: Hilal Form Matbacılık.

Derici, O. (2015). *İç Kontrol ve Risk Yönetimi.* Ankara: BEKAD yayınları.

Devellioğlu, F. (1970). *Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lugat.* Ankara: Doğuş Ltd. Şti.

Duman, Ö. (2008). *Muhasebe Denetimi ve Raporlama (2. Baskı).* Ankara: TESMER Yayın no:78.

Durmuş, C. N., & Taş, O. (2008). *SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim* . İstanbul: Alfa Yayınları.

ECIIA. (2007). *ECIIA 25th Anniversary Booklet.* Brussells: ECIAA.

ECIIA. (2019). *2017/2018 ECIIA Annual Report.* Brussels: ECIIA.

Efe, A. (2016). Kamu Yönetiminde COBIT-5 Çerçevesinde Risk Yönetimi: Türkiye'de Kalkınma Ajansları Özelinde Bir Analiz. *Uluslararası Eğitim, Bilim ve Teknoloji Dergisi, 2*(1), 1-18.

Endaya, K. A., & Hanefah, M. M. (2016). Internal Auditor Characteristics, İnternal Audit Effectiveness, And Moderating Effect of Senior Management. *Journal of Economic and Administrative Sciences, 32*(2), 160-176.

Eralp, İ., & Bozbaş, B. (2014). *Kamu Yönetiminde İç Kontrol & Ön Mali Kontrol.* Antalya: Bekad Yayınları.

Erdoğan, M. (2005). *Denetim.* Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Erdoğan, S. (2009). *İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi.* Ankara: DPT Uzmanlık Tezleri Yayın No:2799.

FRC. (2005). *Internal Control: Revised Guidance for Directors on the Combined Code.* London: The Financial Reporting Council.

Frumusachi, L. (2017). İnternal Control in Public Health Services Institutions. *Revista/Journal Economica, 1*(99), 123-134.

Fülop, M. T., & Szekely, S. V. (2017). The Evolution Of The İnternal Auditing Function in the Context of Corporate Transparency. *Audit Financiar, 3*(147), 440-450.

Gamayuni, R. R. (2018). The Effect of Internal Audit Function Effectiveness and Implementation of Accrual Based Government Accounting Standard on Financial Reporting Quality. *eview of Integrative Business and Economics Research, 7*(1), 46-58.

Geller, A. N. (1991). *İnternal Control:* . New York: Cornell University.

Gökalp, B. (2013). *Kamu Yönetiminde İç Denetim Etkinliğinin Ölçülmesi.* Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Gönen, S., & Çelik, M. (2005). Rekabet Üstünlüğü Sağlamada İç Denetim Ve İnsan Kaynakları Yönetiminin Stratejik Ortaklığı. *Ege Akademik Bakış, 5*(1-2), 41-46.

Gönülaçar, Ş. (2007). İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler I. *Mali Hukuk Dergisi*(130), 1-21.

Güçlü, F. (2005). *Muhasebe Denetimi -İlkeler ve Teknikler-.* Ankara: Detay Yayıncılık.

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

Gürbüz, H. (1990). *Muhasebe Denetimi (3.Baskı).* İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.

Güredin, E. (1997). *Denetim (7. Baskı).* İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.

Güvemli , O., Aytulun, A., & Şişman, B. (2013). Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Gelişmesi ve İlk Meslek Örgütlenmesi: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği - 1942. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araşırmaları Dergisi*(4), 19-49.

Hall, J. A. (2011). *Accounting İnformation Systems (Seventh Edition).* Mason-Ohio: South-Western Cengage Learning.

Hasanefendioğlu, B., & Uzel, M. (2017). COSO Aladdin'in Sihirli Lambası mı? (Tüm Yönleriyle COSO Bazlı İç Kontrol Sistemi). *Mali Çözüm Dergisi*(411), 209-226.

Herz, R. H., Monterio, B. J., & Thomson, J. C. (2017). *Leveraging the COSO Internal Control—Integrated Framework to Improve Confidence in Sustainability Performance Data.* Institute of Management Accountants (IMA): https://www.imanet.org/insights-and-trends/external-reporting-and-disclosure-management/coso-framework-and-sustainability?ssopc=1 (Erişim Tarihi: 16.07.2019)

Hood, C. (1991). A Public Management For All Seasons? *Public Administration Review Vol.69*, 3-19.

İbiş, C., & Çatıkkaş, Ö. (2012). İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış. *Sayıştay Dergisi*(85), 95-121.

ICAEW. (2019). The Institute of Chartered Accountants in England and Wales Web Sitesi: https://www.icaew.com/technical/corporate-governance/codes-and-reports/turnbull-report (Erişim Tarihi: 12.06.2019)

İDKK. (2007a). *İç Denetim Koordinasyon Kurulu 2006 Yılı Faaliyet Raporu.* Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

İDKK. (2007b). *Kamu İç Denetimi Strateji Belgesi (2008-2010).* Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

İDKK. (2008). *İç Denetim Koordinasyon Kurulu 2007 Yılı Faaliyet Raporu.* Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

İDKK. (2009). *2008 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu.* Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

İDKK. (2010a). *2009 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu.* Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

İDKK. (2010b). *2011-2013 Kamu İç Denetimi Strateji Belgesi.* Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

İDKK. (2011). *2010 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu.* Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

İDKK. (2012). *2011 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu.* Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

İDKK. (2013a). *Kamu İç Denetim Rehberi.* Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

İDKK. (2013b). *2014-2016 Dönemi Kamu İç Denetim Strateji Belgesi.* Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

İDKK. (2014a). *2013 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu.* Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

İDKK. (2014b). *Kamu Bilgi Teknolojileri Denetimi Rehberi.* Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

İDKK. (2015). *2014 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu.* Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

İDKK. (2016a). *2017-2019 Dönemi Kamu İç Denetim Strateji Belgesi.* Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

İDKK. (2016b). *2015 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu.* Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

İDKK. (2016c). *Kamu Denetçileri İçin Performans Denetimi Rehberi.* Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

İDKK. (2017). *2016 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu.* Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

İDKK. (2018a). *İdareler İtibariyle Güncel Dolu-Boş Kadro Sayıları*. Hazine ve Maliye Bakanlığı Web Sitesi: https://www.hmb.gov.tr/duyuru/idareler-itibariyle-guncel-dolu-bos-ic-denetci-kadro-sayilari (Erişim Tarihi:03.03.2020)

İDKK. (2018b). *2017 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu.* Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

İDKK. (2018c). *Kamu İç Denetim Reform Uygulamalarının Derinleştirilmesi Projesi Kapsamlı Değerlendirme Raporu.* Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

İDKK. (2019). *2018 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu.* Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

IFAC. (2006). *Internal Controls - A Review of Current Developments.* New York: İnternational Federation of Accountants.

IFAC. (2019). *About IFAC › Organization Overview › History*. IFAC Resmi Web Sistesi: https://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history (Erişim Tarihi: 09.07.2019)

IIA. (2008). *Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi.* İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE).

IIA. (2012). *What is Internal Audit? Information to Help You Understand the Role and Value ff Internal Audit.* London: Chartered Institute of Internal Auditors.

IIA. (2016). *Sawyer's İç Denetçiler için Rehber (6. versiyon)* (1. Cilt). (Ç. Özbek, Çev.) İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Derneği.

IIA. (2018). *Mesleki Uygulama Çerçevesi Kapsamında Uluslararası İç Denetim Standartları (2016).* Türkiye İç Denetim Enstitüsü: https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf (Erişim Tarihi:05.10.2018

IIA. (2019). *The Institute of Internal Auditors 2018 Annual Report.* Lake Mary, USa: IIA.

INTOSAI. (2004). *INTOSAI: 50 Years (1953-2003).* USA: INTOSAI.

INTOSAI GOV 9130. (2007). *Guidelines for Internal Standarts for the Public Sector* . Vienna: INTOSAI Professional Standards Committee .

ISACA. (2012a). *COBIT 5 - A Business Framework for the Governance and Management of Enterprise IT.* United States of America: ISACA.

ISACA. (2012b). *A CobiT Overwiew- ISACA Webinar Program*. ISACA Web Sitesi: http://www.isaca.org/COBIT/Documents/A-COBIT-5-Overview.pdf (Erişim Tarihi:23.06.2019)

ISACA. (2015). *2014 Annual Report.* USA: ISACA.

ISACA. (2019). *2018 Annual Report.* USA: ISACA.

Ismael, H. R., & Roberts, C. (2018). Factors Affecting the Voluntary Use of Internal Audit: Evidence From the UK. *Managerial Auditing Journal, 33*(3), 288-317.

Kahyaoğlu, S. B. (2013). Kariyer Olarak İç Denetim Mesleğinin Geleceğini Şekillendiren Ulusal ve Küresel Gelişmeler. *Akademik Forum 2012 "Denetim Mesleğinin Gelişimi ve Beklentiler"* (s. 159-167). İstanbul: TİDE Yayınları Yayın No:5.

Karcıoğlu, R., & Kurnaz, E. (2017). Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne (AB) Üyelik Süreci Kapsamında Kamu Sektöründe İç Denetim Kültürü: İç Denetçilere Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*(52), 1-18.

Kaval, H. (2008). *Muhasebe Denetimi (3.Baskı).* Ankara: Gazi Yayınevi.

Kavut, L., Adiloğlu, B., & Baloğlu, G. (2017). *Türkiye'de İç Denetim Üzerine Yapılan Akademik Çalışmalar: 2010-2015 Analizi.* İstanbul : Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları Yayın No: 13.

Kavut, L., Adiloğlu, B., & Güngör, N. (2019). *Türkiye'de İç Denetim Üzerine Yapılan Akademik Çalışmaların Analizi: 2016-2017 ve 1985-2017 Değerlendirmeleri.* İstanbul : Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları Yayın No:16.

Kaya, B. (2014). İç Denetçilerin İç Kontrole İlişkin Rol ve Sorumlulukları. H. Kıral içinde, *İç Denetim "yönetime değer katmak"* (s. 281-306). Ankara: İDKK Yayınları.

Kaya, B. (2015). *İç Denetim, İç Kontrol vr Risk Yönetimi.* Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Kaya, İ. (1994). *Denetim Ders Notları.* İstanbul: İ.Ü Siyasal Bilgiler Fakültesi Ders Notu Yayınları.

Kayım, A. (2009). Basit Kontrol Modelinden COSO Modeline İç Kontrol Süreci: Kurumsal Bazda ve Süreç Bazında Kontrollerin Tasarımına İlişkin Bir Uygulama Örneği. *Denetişim*(3), 41-58.

Kepekçi, C. (1982). *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü.* Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları.

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

KGK. (2020). *Tanıtım Kitapçığı.* KGK Resmi Web Sitesi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Kariyer_Uzman%C4%B1.pdf (Erişim Tarihi:03.06.2020)

Kılıç, B. İ. (2014). *Bilgi Teknolojilerinin İç Denetimde Yarattığı Değişimler.* Balıkesir: Dora.

Kıral, H. (2014a). Kamu İdarelerinde İç Denetimin 10 Yıllık Geçmişi ve Özel Sektör Karşılaştırmalarıyla Geleceğine İlişkin Değerlendirmeler. *Kamu İdarelerinde Daha Etkili Bir Yönetim İçin Nasıl Bir İç Denetim? Konferansı* (s. 167-173). Ankara: TBMM Basımevi.

Kıral, H. (2014b). İç Denetimin Kurumsal Risk Yönetimindeki Rolü. H. Kıral içinde, *İç Denetim "Yönetime Değer Katmak"* (s. 317-322). Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları.

Kızıl, C., & Kocur, D. K. (2017). Antik Çağlarda Muhasebe ve Dinlerin Muhasebeye Bakış Açısı . *Kesit Akademi, 3*(10), 327-339.

Koçak, S. Y., & Kavakoğlu, Y. (2010). İl Özel İdarelerinde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma. *Sayıştay Dergisi*(77), 119-148.

Koçberber, S. (2008). Dünya'da ve Türkiye'de Denetim Etiği. *Sayıştay Dergisi*(68), 65-89.

Korkmaz, U. (2007). Kamuda İç Denetim (II). *Bütçe Dünyası Dergisi, 2*(26), 40-49.

Köroğlu, Ç. (2015). Türkiye'de Cumhuriyetin İlanından Günümüze Kadar Muhasebe Denetimi Konusunda Yaşaman Gelişmeler. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 8*(3), 31-44.

Köse, H. Ö. (2007). *Dünya'da ve Türkiye'de Yüksek Denetim.* Ankara: T.C. Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları.

Köse, H. Ö. (2014). Performans Denetimi. H. Kıral içinde, *İç Denetim "Değer Katmak"* (s. 433-464). Ankara: İDKK.

Köse, Y. (2008). *Türkiye'de Kamu Mali Yönetiminde Yeniden Yapılanma Ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunun Türk Kamu Mali Yönetim Sistemine Etkileri.* Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Sakarya: Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Kurnaz, N., & Çetinoğlu, T. (2010). *İç Denetim Güncel Yaklaşımlar.* Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

Kurt, G., & Uçma, T. (2013). COSO İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve Projesinin Yenilikleri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi (MÖDAV)*(2), 79-89.

Kurt, G., & Uysal, T. U. (2015). İç Kontrollerle ilgili Teorik Çerçeve ve Coso İç Kontrol Yaklaşımı. G. Kurt , & T. U. Uysal içinde, *Kobilerde Risk Temelli İç Kontrol* (s. 196-219). Ankara: Gazi Kitabevi.

Küçük, İ. (2013). Türk Devletlerinde Mali Yönetim - VIII.-XIII. Yüzyıllar Arası. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(4), 223-245.

Kükrer, E., & Kavak, S. (2020). Kamu Sektöründe İç Denetimin Etkinliğini Olumsuz Etkileyen Faktörler. H. KIRAL içinde, *İç Denetim, Kuruma Değer Katmak* (s. 79-118). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Landsittel, D. L., & Rittenberg, L. E. (2010). COSO:Working with the Academic Community. *Accounting Horizons, 24*(3), 455-469.

Lenhart, N., & Defliese, P. (1957). *Montgomery's Auditing (Eighth Edition).* New York: The Ronald Press Company.

Leon, L. A., Abraham, D. M., & Kalbers, L. (2010). Beyond Regulatory Compliance for Spreadsheet Controls: A Tutorial to Assist Practitioners and a Call for Research. *Communications of the Association for Information Systems (AIS Journal) Vol. 27, Article 28.*, 541-560.

Mantar, A. (2013). *İç Denetim Sürecinin Kontrol Faaliyetleri Üzerindeki Rolü: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Konunu Açısından Bir Araştırma.* Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Eskişehir: Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Marşap, B. G. (2015). KOBİ'ler Açısından İç Kontrol'ün Önemi Ülkemizde İç Kontrol ve Denetim ile İlgili Düzenlemeler. G. Kurt, & T. U. Uysal içinde, *Kobilerde Risk Temelli İç Kontrol* (s. 17-28). Ankara: Gazi Kitabevi.

Mazza, T., & Azzali, S. (2015). Effects of Internal Audit Quality on the Severity and Persistence of Controls Deficiencies. *International Journal of Auditing*(19), 148-165.

Mihret, D. G., & Woldeyohannis, G. Z. (2008). Value-added role of internal audit: an Ethiopian case study. *Managerial Auditing Journal, 23*(6), 567-595.

Mil, H. İ. (2016). *Türk Kamu Denetim Sistemi.* Ankara: Gazi Kitapevi.

Miller, R. W. (1957). *Operations Auditing, a Study of the Newest Phase of Internal Auditing "Master Thesis".* Virginia: University of Richmond.

Moeller, R. (2009). *Brink's Modern İnternal Auditing* (7. Baskı b.). New Jersey: Wiley.

Ömürbek, V., & Altay, S. Ö. (2011). Turizm İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Manavgat Bölgesindeki Beş Yıldızlı Otellerde Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 16*(1), 379-402.

Önal, A. (2012). Kamu Yönetimi Anlayışındaki Değişim ve İç Denetim. *Denetişim*(10), 16-20.

Önce, S., & İşgüden, B. (2012). İç Denetim Faaliyetinin Gelişen ve Değişen Bilgi Teknolojileri Ortamı Açısından Değerlendirilmesi: İMKB-100 Örneği. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*(17), 38-70.

Örenay, H. (2009). Kamu İç Mali Kontrol Sisteminde Merkezi Uyumlaştırma Birimi ile Denetim Komitesinin / Kurulunun Rolü. *Denetişim*(1), 28-34.

Öz, M. (2015). *Üniversitelerde İç Denetimin Etkinliğinin Artırılmasına Yönelik Bir Alan Araştırması.* Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Konya: Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü .

Özbek, Ç. (2012). *İç Denetim Cilt No:1* (1. Baskı b.). İstanbul: TİDE Yayınları.

Özer, M. (1997). *Denetim (1. Cilt)* . Ankara: Özkan Matbaacılık.

Özeren, B. (2000). *İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları.* Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı.

Özgül, A., Akmeşe , S., & Bayrı, A. M. (2013). İç Denetim Mesleğinin Akademik Eğitimden Beklentileri, Mesleki Akademik Gelişim İçin Öneriler. *Akademik Forum 2012 "Denetim Mesleğinin Gelişimi ve Beklentiler* (s. 168-218). İstanbul: TİDE Yayınları Yayın No:5.

Öztürk, S. (2016). *Muhasebe Hileleri ile Mücadelede Kontrol Öz Değerlendirmenin Rolü.* Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

Pasquini, A., & Galie, E. (2013). COBIT 5 and the Process Capability Model. Improvements Provided for IT Governance Process. *Proceedings of FIKUSZ '13 Symposium for Young Researchers* (s. 67-76). Budapeşte: Obuda University.

Peasnell, K. V., Pope, P. F., & Young, S. (2000). Accrual Managemet To Meet Earnings Targets: UK Evidence Pre-and Post-Cadbury. *British Accounting Review*(32), 415-445.

Pehlivanlı, D. (2010). *Modern İç Denetim.* İstanbul: Beta.

Petersen, A. (2018). *The Effectıveness Of Internal Control Actıvıtıes To Combat Occupatıonal Fraud Rısk In Fast-Movıng Consumer Goods Small, Medıum And Mıcro Enterprıses (Smmes) In The Cape Metropole.* Cape Town: Cape Peninsula University of Technology .

Pickett , S., & Pickett, J. (2005). *Auditing For Management - The Ultimate Risk Management Tool.* West Sussex/England: Wiley.

Pickett, S. (2010). *The İnternal Auiditing Handbook* (3th edition b.). Witshire: Wiley.

Ramamoorti, S. (2003). Chapter 1. Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects. S. Ramamoorti içinde, *Research Opportunities in Internal Auditing* (s. 1-23). Altamonte Springs: The İnstitute of Internal Auditors Research Foundation.

Reiserv, J. (2017). Muhasebe Denetimi Tarihçesi. (H. Erdinç, Dü.) *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(12), 197-203.

Root, S. J. (1998). *Beyond COSO: Internal Control to Enhance Corporate Governance* . New York: John Wiley& Sons. Inc.

Sabuncu, B. (2017). İşletmelerde İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 161-174.

Sağlam, N., & Yolcu, M. (2014). *Türkiye Denetim Standartlarına Göre Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi ve Raporlanması.* Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Sarens, G., & De Beelde, I. (2005). Working Paper:Interaction Between Internal Audit and Different Organisational Parties: an Analysis of Expectations and Perceptions. *PhD Workshop of the Third EARNET Symposium No. 05/353* (s. 1-33). Amsterdam: Ghent University, Faculty of Economics and Business Administration.

Sayıştay. (2015). *2014 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu.* Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı.

Sayıştay. (2016). *2015 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu.* Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı.

Sayıştay. (2017). *2016 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu.* Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı.

Sayıştay. (2018a). *2017 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu.* Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı.

Sayıştay. (2018b). *Düzenlilik Denetim Rehberi (SDR.1).* Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı.

Sayıştay. (2019a). *2018 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu.* Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı.

Sayıştay. (2019b). *Kamu İşletmeleri Denetim Rehberi (SDR.6).* Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı.

Schandl, A., & Foster, P. L. (2019). *COSO Internal Control - Integrated Framework: An Implementation Guide for the Healthcare Provider Industry.* Durham: The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO).

Schemmann, M. (2010). *External and İnternal Auditing - The İnternatinal Standarts.* Thai Sunset Publications.

Selimoğlu, S. K. (2014). Denetimin Genel Çerçevesi. S. K. Selimoğlu, & Ş. Uzay içinde, *Muhasebe Denetimi* (s. 1-11). Ankara: Gazi Kitapevi.

Selimoğlu, S. K., & Ertan, Y. (2015). İç Kontrol ve Risk Değerleme. G. Kurt, & T. U. Uysal içinde, *Kobilerde Risk Temelli İç Kontrol* (s. 77-114). Ankara: Gazi Kitabevi.

Selimoğlu, S. K., & Özbek, C. Y. (2018). *İç Denetim: Uluslararası İç Denetim Standartları ile Uyumlu.* Ankara: Nobel.

Selimoğlu, S. K., & Saldı, M. H. (2018). Küresel Bir Bakış Açısıyla Türkiye'de İç Denetimin Gelişimi. *Business&Management Studies: An International Journal, 6*(4), 1395-1416.

Selimoğlu, S. K., Özbirecikli, M., & Uzay, Ş. (2017). *Bağımsız Denetim (2. Basım).* Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.

Silvoso, J. A., & Bauer, R. D. (1965). *Auditing.* Cincinnati, Ohio: South-Western Publishing Company.

Suiçmez, H. (2014). Verimlilik ve Etkinlik Terimleri (Tarihsel Bakış). *Mülkiye Dergisi, 26*(234), 169-183.

Swinkels, W. H. (2012). Exploration of a Theory Of Internal Audit: a Study on the Theoretical Foundations of Internal Audit in Relation to the Nature and the Control Systems of Dutch Public Listed Firms. *UvA-DARE* , 25-68.

Tabakoğlu, A., & Taşdirek, O. Ç. (2015). Osmanlıda Mali Denetimin Kurumsal Gelişimi-Maliye Teftiş Heyetinin Kuruluşu. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 13*(2), 91-113.

TDK. (2004). *Güncel Türkçe Sözlük Hakkında-İktisat Terimleri Sözlüğü.* Türk Dil Kurumu Resmi web sitesi: sozluk.gov.tr (Erişim Tarihi: 18.07.2019)

Tekin, F., & Çelikkaya, A. (2018). *Vergi Denetimi (8.Baskı).* Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Tekin, Ö. F. (2017). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun Yeni Kamu Yönetimi İlkeleri Bağlamında İncelenmesi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal ve Teknik Araştırmalar Dergisi*(14), 199-218.

TİDE. (2008). *Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi.* İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü.

TİDE. (2010). *Türkiye'de İç Denetim Üzerine Yapılan Akademik Çalışmaların Analizi 1985-2010.* İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları Yayın No:1 .

TİDE. (2012). *Meslekte Mükemmelliğin Küresel Paydaşı Türkiye İç Denetim Enstitüsü.* İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, No:4.

TİDE. (2016). *Mesleki Uygulama Çerçevesi Kapsamnda Uluslararası İç Denetim Standartları.* Türkiye İç Denetim Enstitüsü Web Sitesi: https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf (Erişim Tarihi: 05.10.2018)

TİDE. (2018). *İç Denetimin Tanımı*. Türkiye İç Denetim Enstitüsü Web Sitesi: https://www.tide.org.tr/page/26/Ic-Denetimin-Tanimi (Erişim Tarihi: 05.10.2018)

Tietze, A. (2002). *Tarihi ve Etimolojik Türkiye Türkçesi Lugatı Birinci Cilt (A-E).* İstanbul-Wien: Simurg Kitapçılık.

Tok, P. (2010). *Türkiye'de İç Denetim ve İç Denetçilik.* Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Muğla: Muğla Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Tokan, Ö. (2016). Büyük Selçuklular ve Irak Selçukluları Döneminde Dîvân-ı İşrâf. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 4*(20), 1623-1634.

Tosun, H. (2001). *1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu.* Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği.

Turguter, N. (2015). *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Açıklaması.* Ankara: TODAİE Yayın No:384.

Tüm, K., & Reyhanoğlu, M. (2015). İç Kontrol Sisteminin Örgüt Kültürünü Belirlemesindeki Rolü. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 12*(31), 395-422.

Türedi, H. (2011a). Türk Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İç Denetim ve İlgili Olarak Yapılan Çalışmalar. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 9*(16), 22-46.

Türedi, H. (2011b). Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İç Kontrol. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 9*(16), 99-127.

Türedi, H., & Koban, A. O. (2016). COSO İç Kontrol Modelinde Risk Değerlendirme Faaliyetleri. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, 12*(46), 155-177.

Türker, M., Pekdemir, R., Selvi, Y., & Yılmaz, F. (2002). *Sınırlı Uygunluk Denetimi (SUD) El Kitabı.* Ankara: TÜRMOB Yayınları-194.

Unegbu, A. O., & Kida, M. İ. (2011). Effectiveness of Internal Audit as Instrument of Improving Public Sector Management. *Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences, 2*(4), 304-309.

Uyar, S. (2009). *İç Kontrol ve İç Denetim: 5018 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirme.* Ankara: Gazi Kitapevi.

Uysal, F. (2014). Kamu İdarelerinde İç Denetimin 10 Yıllık Geçmişi ve Özel Sektör Karşılaştırmalarıyla Geleceğine İlişkin Değerlendirmeler. *Kamu İdarelerinde Daha Etkili Bir Yönetim İçin Nasıl Bir İç Denetim? Konferansı* (s. 153-166). 2014: TBMM Basımevi.

Uysal, T. U. (2015). Giriş. G. Kurt, & T. U. Uysal içinde, *Kobilerde Risk Temelli İç Kontrol* (s. 1-15). Ankara: Gazi Kitabevi.

Uzay, Ş. (1999). *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma.* Ankara: SPK Yayın No:132.

Uzay, Ş., Tanç , A., & Erciyes, M. (2009). Türkiye'de Muhasebe Denetimi Geçmişten Geleceğe-1. *Mali Çözüm*(Sayı 95), 125-140.

Uzun, A. K. (2009). Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve İç Denetim Yaklaşımı. *Denetişim*, 69-65.

Uzun, A. K. (2014). İç Denetim Ne (Değil) dir? H. Kıral (Dü.) içinde, *İç Denetim Yönetime Değer Katmak* (s. 55-68). Ankara: İDKK yayınları.

Van Gansberghe, C. N. (2005). "Internal auditing in the public sector: a consultative forum in Nairobi, Kenya, shores up best practices for government audit professionals in developing nations. *Internal Auditor, 62*(4), 69-73.

Vanstapel, F. (2004). *Guidelines for Internal Control Standarts for the Public Sector.* Vienna: INTOSAI.

Vijayakumar, A. N., & Nagaraja, N. (2012). Internal Control Systems: Effectiveness of Internal Audit in Risk Management at Public Sector Enterprises. *BVIMR Management Edge, 5*(1), 1-8.

Wilson, T., Wells, S., Little , H., & Ross, M. (2014). A History of Internal Control: From Then to Now. *Academy of Business Journal, 1*, 73-79.

Yalkın, L. D. (2011). *Bilgi Teknolojileri Denetimi: Kavramsal Çerçeve, Aşamaları, Sınırları, Sorunları.* Yayımlanmamış Doktora Tezi. Ankara: Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yarmalı, S., Alp, S., & Öz, E. (2010). *Ansiklopedik Ekonomi Terimleri Sözlüğü.* İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Yılancı, M. (2006). *İç Denetim Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma (2. Baskı).* Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

Yıldırım, V. (2019). *Üniversitelerde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonunun Değerlendirilmesi: Bir Üniversite Örneği* . Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yılmaz, G. (2014). İç Denetimde Dış Kaynak Kullanımı. H. Kıral içinde, *İç Denetim "yönetime değer katmak"* (s. 235-246). Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

Yurdakul, D. D. (2014). Avrupa Birliği'nde İç Denetim Sistemi: Üye Ülke Uygulamaları. H. Kıral içinde, *İç Denetim "yönetime değer katmak"* (s. 535-574). Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları.

Yurtsever, G. (2009). *Teftişten İç Denetime Banka Müfettişliği.* İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği.

Yurtsever, G. (2014). Günümüzde İç Denetçilerin Sahip Olması Gereken Temel Yetkinlikler ve Bilgiler. H. Kıral içinde, *İç Denetim "yönetime değer katmak"* (s. 135-157). Ankara: İDKK Yayınları.

Yüncü, F. (2016). *Kamuda İç Kontrol Sistemi ve Toplam Kalite Yönetimi İlişkisi.* Yayımlanmamış Mali Hizmetler Uzmanlığı Uzmanlık Tezi. Ankara: T.C. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı.

EKLER

Ek Listesi

Ek-1 Etik Kurul Kararı

EK-2 Anket Formu

Ek-1

Ana. Üni. Evrak Tarih ve Sayısı: 25/01/2019-E.9753

T.C.
ANADOLU ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

BENUKZ3E8

Sayı : 66166206-050.99
Konu : Etik Kurulu Kararı hk.

Sayın Engin KÜKRER

Dilekçeniz ile istenilen, "Kamuda İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü" başlıklı BAP kapsamında yüksek lisans tez çalışmasına ilişkin talebiniz Etik Kurulu tarafından değerlendirilmiş olup konuya ilişkin karar yazımız ekinde gönderilmektedir.
Bilgilerinizi rica ederim.

e-imzalıdır
Prof. Dr. Metin ÇOŞKUN
Müdür V.

Ek:Etik Kurulu Kararı

Evrakı Doğrulamak İçin: http://belgedogrulama.anadolu.edu.tr/enVision-Sorgula/BelgeDogrulama.aspx?V=BENUKZ3E8 Pin Kodu: 43802
Yunus Emre Kampüsü Tepebaşı/Eskişehir
Telefon No: +90 222 335 08 95/3243/1261 Faks No: +90 222 335 05 95
E-Posta: sosens@anadolu.edu.tr İnternet Adresi: www.sosbilens.anadolu.edu.tr
Bilgi İçin: Gülsu YÜCEL
Unvan: Büro Personeli

Ek-1

Evrak Kayıt Tarihi: 18.01.2019 Protokol No: 5326 Tarih: 23.01.2019

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL VE BEŞERÎ BİLİMLER BİLİMSEL ARAŞTIRMA VE YAYIN ETİĞİ KURULU
KARAR BELGESİ

ÇALIŞMANIN TÜRÜ:	BAP Projesi-Yüksek Lisans Tez Çalışması
KONU:	Sosyal Bilimler
BAŞLIK:	Kamuda İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü
~~PROJE~~/TEZ YÜRÜTÜCÜSÜ:	Prof. Dr. Necdet SAĞLAM
TEZ YAZARI:	Engin KÜKRER
ALT KOMİSYON GÖRÜŞÜ:	-
KARAR:	Olumlu

Prof.Dr. Coşkun BAYRAK
(Başkan-Eğitim Fak.)

Prof.Dr. T. Volkan YÜZER *(Başkan Yardımcısı-Açıköğretim Fak.)*	**KATILMADI** **Prof.Dr. Esra CEYHAN** *(Eğitim Fak.)*
Prof.Dr. Münevver ÇAKI *(Güzel Sanatlar Fak.)*	**Prof.Dr. M. Erkan ÜYÜMEZ** *(İkt. ve İdari Bil. Fak.)*
Prof.Dr. Handan DEVECİ *(Eğitim Fak.)*	**Prof.Dr. Emel ŞIKLAR** *(İkt. ve İdari Bil. Fak.)*

Sayın İç Denetçi;

"Kamuda İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü" adlı yüksek lisans tezi çalışmasında kullanılmak üzere hazırlamış olduğumuz anket formu aşağıda sunulmuştur. Anketimiz 24 sorudan oluşan kısa bir anket olup en fazla 5 dakikanızı alacaktır.

Araştırma ile ilgili olarak Anadolu Üniversitesi Etik Kurulundan onay alınmıştır. Cevaplarınız hiçbir kurum veya kişiyle paylaşılmayacaktır. Sorulara nesnel ve samimi cevaplar vereceğinize inanıyoruz. Araştırmamıza gösterdiğiniz değerli katkılardan ötürü şimdiden teşekkür ederiz.

Anket sorularını sadece kamuda görev yapan iç denetçilerin cevaplaması gerekmektedir. Lütfen soruları tam olarak okuduktan sonra kendinize en uygun olan seçeneği işaretleyiniz.

Prof. Dr. Necdet SAĞLAM
Anadolu Üniversitesi
İİBF Öğretim Üyesi

Engin KÜKRER
Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Yüksek Lisans Öğrencisi

A. Çalışmakta olduğunuz kamu kurumunu göz önünde bulundurarak görev yaptığınız iç denetim biriminin durumunu yansıtan en uygun seçeneği işaretleyiniz.	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
	1	2	3	4	5
1. Kamu İç Kontrol Standartları, kurumumuz personeli tarafından bilinmektedir.	1	2	3	4	5
2. Kurumumuz, Kamu İç Kontrol Standartlarıyla uyumludur.	1	2	3	4	5
3. İç kontrol sistemi, üst yönetim tarafından benimsenmiştir.	1	2	3	4	5
4. Birimimizce, üst yöneticiye kurumda iç kontrol sisteminin işleyişi hakkında bilgilendirme yapılmaktadır.	1	2	3	4	5
5. Birimimizde "Kontrol Ortamı" bileşenine yönelik hususlar yapılan denetimlerde değerlendirilmektedir.	1	2	3	4	5
6. Birimimiz "Kontrol Ortamı" bileşenine yönelik konularda diğer birimlere eğitim ve danışmanlık hizmeti vermektedir.	1	2	3	4	5
7. Birimimiz tarafından etkin olarak "Performans Denetimi" yapılmaktadır.	1	2	3	4	5
8. İç denetçiler tarafından, denetlenen sürece ilişkin risk değerlendirmesi yapılmaktadır.	1	2	3	4	5
9. Denetimlerde, denetlenen sürece ilişkin birimin yapmış olduğu risk değerlendirmesinin yeterli olup olmadığı incelenmektedir.	1	2	3	4	5
10. Birimimizce, risk yönetim sürecine ilişkin konularda idareye eğitim ve danışmanlık hizmeti verilmektedir.	1	2	3	4	5
11. Denetimlerde, idarelerin denetlenen süreçle ilgili belirlemiş olduğu kontrollerin yeterli olup olmadığı incelenmektedir.	1	2	3	4	5
12. Denetimlerde, idarenin faaliyetleri, mali karar ve işlemleriyle ilgili yazılı prosedürlerin yeterli olup olmadığı incelenmektedir.	1	2	3	4	5
13. Denetimlerde "Görevler Ayrılığı" ilkesinin doğru uygulanıp uygulanmadığı incelenmektedir.	1	2	3	4	5
14. Denetimlerde yöneticilerce yapılması gereken "Hiyerarşik Kontroller"in yeterli olup olmadığı incelenmektedir.	1	2	3	4	5
15. Denetimlerde "Faaliyetlerin Sürekliliği" standardını sağlamaya yönelik olarak alınan tedbirlerin yeterli olup olmadığı incelenmektedir.	1	2	3	4	5

→ Arka Sayfada Devam Etmektedir.

Ek-2

A. Çalışmakta olduğunuz kamu kurumunu göz önünde bulundurarak görev yaptığınız iç denetim biriminin durumunu yansıtan en uygun seçeneği işaretleyiniz.	**Kesinlikle Katılmıyorum**	**Katılmıyorum**	**Kararsızım**	**Katılıyorum**	**Kesinlikle Katılıyorum**
	1	2	3	4	5
16. Birimimizde Bilgi Teknolojileri (BT) alanında denetim faaliyetleri yürütülmektedir.	1	2	3	4	5
17. Denetimlerde, denetlenen birimin yatay ve dikey iletişim sistemlerinin yeterli olup olmadığı incelenmektedir.	1	2	3	4	5
18. Denetimlerde, denetlenen birimin raporlama prosedürlerinin yeterli olup olmadığı incelenmektedir.	1	2	3	4	5
19. Denetimlerde denetlenen birimin kayıt, dosyalama ve arşivleme sistemlerinin yeterli olup olmadığı incelenmektedir.	1	2	3	4	5
20. Denetimlerde hata, usul ve yolsuzlukların bildirilmesine ilişkin prosedürlerin yeterli olup olmadığı incelenmektedir.	1	2	3	4	5
21. Birimimiz tarafından, idaremizin iç kontrol sistemine yönelik olarak "Sistem Denetimi" yapılmaktadır.	1	2	3	4	5
22. İdare tarafından yapılan iç kontrol sistemi değerlendirmelerinde birimimizin sunmuş olduğu raporlar dikkate alınmaktadır.	1	2	3	4	5
23. Denetim sonucunda tespit edilen bulguların eylem planı çerçevesinde giderilme durumu, birimimizce izlemeye tabi tutulmaktadır.	1	2	3	4	5
24. Birimimizde iç denetim faaliyetleri, kamu iç denetim standartlarına uygun bir şekilde yürütülmektedir.	1	2	3	4	5

B. Kişisel Bilgiler: Lütfen Size Uygun Seçeneği İşaretleyiniz	
Cinsiyetiniz:	☐ Erkek ☐ Kadın
Denetim Alanındaki Tecrübeniz:	..... yıl
Eğitim Durumunuz:	☐ Lisans ☐ Yüksek Lisans ☐ Doktora
Çalışmakta Olduğunuz İdare Türü:	☐ Genel Bütçeli İdare ☐ Mahalli İdare ☐ Özel Bütçeli İdare ☐ SGK
Uluslararası bir denetim sertifikasına sahip misiniz?	☐ Evet ☐ Hayır
Kamu İç Denetçi Sertifikası Dışında Sahip Olduğunuz Mesleki Sertifikalar: (Üstteki soruya yanıtınız "Evet" İse Lütfen sahip olduğunuz sertifikaları işaretleyiniz?)	☐ CIA ☐ CRMA ☐ CISA ☐ CGAP ☐ CFSA ☐ CCSA ☐ Diğer : .....

C. "Kamuda İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü" ile ilgili araştırmamızda verdiğiniz cevaplara ilave olarak belirtmek istediğiniz bir husus varsa lütfen aşağıda belirtiniz:

Katılımız için teşekkür ederiz.