

T.C.
NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
SİYASET BİLİMİ VE KAMU YÖNETİMİ ANABİLİM DALI
SİYASET BİLİMİ VE KAMU YÖNETİMİ BİLİM DALI

KAMU YÖNETİMİNDE İÇ DENETİMİN YAPISAL VE
İŞLEVSEL SORUNLARI: ÜNİVERSİTELER ÜZERİNE
BİR ARAŞTIRMA

ABDULLAH DEMİREL

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN
YRD. DOÇ. DR. ERDAL BAYRAKCI

KONYA-2017

T.C.
NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
SİYASET BİLİMİ VE KAMU YÖNETİMİ ANABİLİM DALI
SİYASET BİLİMİ VE KAMU YÖNETİMİ BİLİM DALI

KAMU YÖNETİMİNDE İÇ DENETİMİN YAPISAL VE
İŞLEVSEL SORUNLARI: ÜNİVERSİTELER ÜZERİNE
BİR ARAŞTIRMA

ABDULLAH DEMİREL

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN
YRD. DOÇ. DR. ERDAL BAYRAKCI

KONYA-2017



T.C.
NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



YÜKSEK LİSANS TEZİ KABUL FORMU

Öğrencinin	Adı Soyadı	Abdullah DEMİREL
	Numarası	148104011006
	Ana Bilim / Bilim Dalı	Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi / Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi
	Programı	Yüksek Lisans
	Tez Danışmanı	Yrd. Doç. Dr. Erdal BAYRAKCI
	Tezin Adı	Kamu Yönetiminde İç Denetimin Yapısal ve İşlevsel Sorunları: Üniversiteler Üzerine Bir Araştırma

Yukarıda adı geçen öğrenci tarafından hazırlanan "Kamu Yönetiminde İç Denetimin Yapısal ve İşlevsel Sorunları: Üniversiteler Üzerine Bir Araştırma" başlıklı bu çalışma 03/04/2017 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği/eyçekluğu ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Sıra No	Danışman ve Üyeler		
	Unvanı	Adı ve Soyadı	İmza
1	Yrd. Doç. Dr.	Erdal BAYRAKCI	
2	Doç. Dr.	Mehmet GÖKÜŞ	
3	Yrd. Doç. Dr.	Erhan ÖRSELLİ	



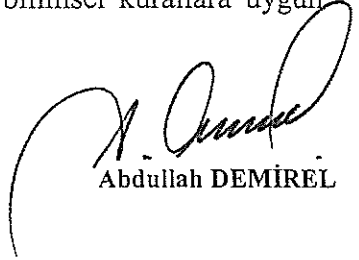
T.C.
NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Bilimsel Etik Sayfası

Öğrencinin	Adı Soyadı	Abdullah DEMİREL		
	Numarası	148104011006		
	Ana Bilim / Bilim Dalı	Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi / Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi		
	Programı	Tezli Yüksek Lisans	X	
		Doktora		
Tezin Adı	Kamu Yönetiminde İç Denetimin Yapısal ve İşlevsel Sorunları: Üniversiteler Üzerine Bir Araştırma			

Bu tezin hazırlanmasında bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini, tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel kurallara uygun olarak atıf yapıldığını bildiririm.


Abdullah DEMİREL

 KONYA	T.C. NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü	 NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ KONYA SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
--	---	---

ÖZET

Öğrencinin	Adı Soyadı	Abdullah DEMİREL		
	Numarası	148104011006		
	Ana Bilim / Bilim Dalı	Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi / Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi		
	Programı	Tezli Yüksek Lisans	x	
		Doktora		
	Tez Danışmanı	Yrd. Doç. Dr. Erdal BAYRAKCI		
Tezin Adı	Kamu Yönetiminde İç Denetimin Yapısal Ve İşlevsel Sorunları: Üniversiteler Üzerine Bir Araştırma			

Kamu yönetiminde denetim anlayışı özellikle son yıllarda değişim göstermiş ve dış denetiminin yanı sıra kamu kurumları iç denetim kavramı ile de tanışmışlardır. Klasik anlamda kamu idareleri bünyesinde yer alan teftiş birimlerinden farklı olarak ortaya çıkan iç denetim, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ile tüm iş ve işlemlerde risk esaslı denetim anlayışını benimsemiştir. 5018 sayılı Kanunla Türk kamu yönetimi alanına giren iç denetim sistemi henüz yeni olduğundan bir takım sorunları da beraberinde getirmiştir.

Bu çalışmanın 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 kapsamda çalışmanın birinci bölümünde denetim kavramları açıklanarak denetimin rolü ve öneminden bahsedilmiştir. İkinci bölümde iç denetim kavramı tüm boyutları ile açıklanarak detaylı olarak anlatılmıştır. Üçüncü ve son bölümde ise iç denetimin yapısal ve işlevsel sorunları ele alınarak devlet üniversitelerinde görev yapan iç denetçilere alan araştırması kapsamında anket çalışması yapılmıştır. Yapılan çalışmadan elde edilen bulgular SPSS ile yorumlanarak, üniversitelerde iç denetimin yapısal ve işlevsel sorunları tespit edilmiş, bunlar yüzde ve frekans dağılımları ile tablolaştırılarak anlatılmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: İç Denetim, Denetim, Yapısal ve İşlevsel Sorunlar, Devlet Üniversiteleri

 KONYA	T.C. NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü	 NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
--	---	--

ABSTRACT

Author's	Name and Surname	Abdullah DEMİREL		
	Student Number	148104011006		
	Department	Political Science and Public Administration		
	Study Programme	Master's Degree (M.A.)	x	
		Doctoral Degree (Ph.D.)		
	Supervisor	Asst. Prof. Erdal BAYRAKCI		
Title of the Thesis/ Dissertation	Structural And Functional Problems Of Internal Audit In Public Administration: A Study On Universities			

The concept of auditing in public administration has changed especially in recent years and the public institutions have also met with the concept of internal audit as well as external auditing. In the classical sense, internal audit, which differs from the inspection departments in public administrations, adopts the risk-based audit approach in all business and transactions as well as effective, economic and efficient use of resources. With the Law No. 5018 entering into the field of Turkish Public Administration, the internal audit system has brought some problems with it since it is new.

The purpose of this study is to present the solution proposals by taking into consideration the structural and functional problems of internal audit which emerged as a new audit conception in public administration. In this first part of the study, the concepts of audit are explained and the role and importance of audit are mentioned. In the second part, the concept of internal audit is explained in detail with all its dimensions. In the third and last section, the structural and functional problems of the internal audit were taken into consideration and a questionnaire study was carried out within the scope of the survey on the internal auditors working in state universities. Findings obtained without the study were interpreted with SPSS and it was seen that there were structural and functional problems in internal auditing at universities and they were tried to be explained by tabulation with percentage and frequency distributions.

Keywords: Internal Auditing, Auditing, Structural and Functional Problems, State Universitie

İÇİNDEKİLER

Özet.....	I
Abstract.....	II
İçindekiler.....	III
Tablolar Listesi.....	VI
Şekiller Listesi.....	VII
Kısaltmalar Listesi.....	IX
Önsöz.....	XI
Giriş.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM KAVRAMI

1.1. Denetim Nedir?.....	4
1.2. Denetimin İlkeleri.....	5
1.2.1. Bağımsızlık.....	6
1.2.2. Yasallık.....	6
1.2.3. Nesnellik.....	7
1.2.4. Dürüstlük.....	7
1.3. Denetim Türleri.....	8
1.3.1. Denetimin Amacına ve Konusuna Göre Denetim.....	8
1.3.1.1. Mali (Finansal) Denetim.....	8
1.3.1.2. Uygunluk Denetimi (Hukuki Denetim).....	10
1.3.1.3. Faaliyet Denetimi (Performans Denetimi).....	10
1.3.2. Statüsüne Göre Denetim.....	12
1.3.2.1. İç Denetim.....	12
1.3.2.2. Dış Denetim.....	13
1.3.2.2.1. Bağımsız Denetim.....	14
1.3.2.2.2. Kamu Denetimi.....	15
1.4. Denetimin Kamudaki Rolü ve Önemi.....	16

İKİNCİ BÖLÜM

İÇ DENETİM

IV

2.1. İç Denetim Nedir?.....	18
2.2. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi.....	20
2.3. İç Denetimin Amacı ve Kapsamı.....	23
2.4. İç Denetimin Uygulanması	24
2.4.1. Uygunluk Denetimi.....	25
2.4.2. Performans Denetimi	25
2.4.3. Mali Denetim	26
2.4.4. Bilgi Teknolojileri Denetimi.....	27
2.4.5. Sistem Denetimi.....	28
2.5. İç Denetim Süreci	28
2.5.1. İç Denetimin Planlanması	28
2.5.2. İç Denetimin Yürütülmesi.....	29
2.5.3. İç Denetim Sonuçlarının Raporlanması	30
2.5.4. İç Denetimin İzlenmesi	31
2.6. İç Denetimin Unsurları	32
2.6.1. Güvence Sağlama ve Danışmanlık	32
2.6.2. Değer Katma	33
2.6.3. Standartlara Uygunluk	33
2.6.4. Bağımsızlık ve Tarafsızlık	34
2.6.5. Risk Odaklı Denetim.....	35
2.6.6. Meslek Ahlak Kuralları.....	35
2.7. İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi	37
2.8. Türk Kamu Yönetiminde İç Denetimin Yeri ve Önemi	39
2.8.1. İç Denetçinin Görevleri.....	41
2.8.2. İç Denetçilerin Nitelikleri, Atanması ve Görevden Alınması.....	42
2.8.3.İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) ve Görevleri.....	44
2.9. Kamu Yönetiminde İç Denetime Geçiş Süreci.....	45
2.10. Teftiş ve İç Denetim Görev Örtüşmesi	47
2.11. İç Denetim Uygulamalarında Karşılaşılan Sorunlar	50
2.11.1. İç Denetçinin Yetkinliği ile İlgili Sorunlar	51

2.11.2. Üst Yönetim ile İlgili Sorunlar.....	53
2.11.3. Sistem ile İlgili Sorunlar	54
2.11.4. Kurum İçi Sorunlar	56
2.11.5. İç Denetim İle İlgili Sorunlar	58
2.12. Üniversitelerin Yapısı ve İşleyişi.....	60
2.13. Üniversite Yönetimi.....	61
2.13.1.Rektör.....	61
2.13.2.Senato.....	63
2.13.3.Üniversite Yönetim Kurulu.....	64
2.14. Üniversitelerin Görev ve Sorumlulukları	64
2.15. Üniversitelerin Denetimi.....	66
2.15.1. Üniversitelerin İç Denetimi.....	66
2.15.2. Üniversitelerin Dış Denetimi	67

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÜNİVERSİTELERDE İÇ DENETİMİN YAPISAL VE İŞLEVSEL SORUNLARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

3.1. Araştırmanın Amacı.....	70
3.2. Araştırmanın Evreni ve Sınırlılıkları.....	71
3.3. Araştırmanın Yöntemi.....	72
3.4. Araştırma Bulgularının Analizi.....	73
3.4.1. Katılımcıların Sosyo-Demografik Özellikleri.....	73
3.4.2. İç Denetimin Yapısal Sorunlarına Yönelik Değerlendirmeler....	77
3.4.3. İç Denetimin İşlevsel Sorunlarına Yönelik Değerlendirmeler....	84
Sonuç ve Öneriler	92
Kaynakça	97
Ekler.....	103
Özgeçmiş	106

TABLolar LİSTESİ

Tablo 2.1. Özellikleri Bakımından İç Denetim ve İç Kontrolün Karşılaştırılması.....	39
Tablo 2.2. Teftiş ve İç Denetimin Karşılaştırılması.....	49
Tablo 3.1. Ankete Katılan İç Denetçilerin Cinsiyet Dağılımı	74
Tablo 3.2. Ankete Katılan İç Denetçilerin Yaş Dağılımı	74
Tablo 3.3. Ankete Katılan İç Denetçilerin Eğitim Durumu.....	75
Tablo 3.4. Ankete Katılan İç Denetçilerin Kamu İç Denetçi Sertifika Derecesi.....	75
Tablo 3.5. Ankete Katılan İç Denetçilerin Sahip Oldukları Diğer Mesleki Sertifikalar	76
Tablo 3.6. Ankete Katılan İç Denetçilerin İç Denetçi Olarak Çalışılan Süre	76
Tablo 3.7. Ankete Katılan İç Denetçilerin Daha Önceki Görev Unvanı	77

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 2.1. İç Denetimin Organizasyon Yapısındaki Yeri.....	40
Şekil 2.2. Türkiye Geneli İç Denetçi Kadro Sayısı.....	58
Şekil 3.1. Üniversitelerde İç Denetim Gerekliliğinin Değerlendirilmesi	78
Şekil 3.2. Üniversitelerdeki Personel Yapısının İç Denetime Etkisinin Değerlendirilmesi.....	78
Şekil 3.3. İç Denetçiler İle Genel Sekreter Arasındaki İlişkinin Değerlendirilmesi.....	79
Şekil 3.4. İç Denetçilerin Özlük Haklarının Değerlendirilmesi.....	80
Şekil 3.5. İç Denetim Mevzuatının Yapısal Ve İşlevsel Yeterliliğinin Değerlendirilmesi.....	80
Şekil 3.6. İç Denetim İle Teftiş Yapısı Arasındaki Benzerliğin Değerlendirilmesi	81
Şekil 3.7. İç Denetim Koordinasyon Kurulu İle İç Denetim Birimleri Arasındaki İlişkilerin Değerlendirilmesi	82
Şekil 3.8. İç Denetçilerin Üniversitelerdeki İtibar Ve Saygınlığının Değerlendirilmesi 82	
Şekil 3.9. İç Denetim Birimlerinin Harcama Birimi Olmamasının İç Denetime Olan Etkisinin Değerlendirilmesi	83
Şekil 3.10. İç denetçilerin atanma tercihlerinin değerlendirilmesi	84
Şekil 3.11. İç Denetimin Üniversitelerde Etkinliğinin Değerlendirilmesi.....	85
Şekil 3.12. İç Denetçilerin Denetim Güçlüğü Çektiği Alanların Olup Olmadığının Değerlendirilmesi.....	85
Şekil 3.13. İç Denetçilerin Üst Yönetici İle Arasındaki İletişimin Değerlendirilmesi ...	86
Şekil 3.14. Üst Yönetimin İç Denetime Desteğinin Değerlendirilmesi.....	87
Şekil 3.15. Üniversitelerde Tek Bir Denetim Yapısının Olmasının İç Denetime Etkisinin Değerlendirilmesi	87
Şekil 3.16. İç Denetçilik Mesleğinin Geleceğinin Değerlendirilmesi	88
Şekil 3.17. İç Denetim Raporlarındaki Bulguların Üst Yönetici Tarafından Dikkate Alınmasının Değerlendirilmesi.....	88
Şekil 3.18. İç Denetim Faaliyetlerinin Kurum Çalışmalarına Etkisinin Değerlendirilmesi.....	89
Şekil 3.19. Üniversitelerde İç Denetim Faaliyetlerinin Bağımsızlığının Değerlendirilmesi.....	90

Şekil 3.20. Üniversitelerde Görev Yapan İç Denetçilerin Nitelik Ve Nicelik Olarak Yeterliğinin Değerlendirilmesi	90
Şekil 3.21. İç Denetimde Risk Esaslı Denetimin Değerlendirilmesi	91

KISALTMALAR LİSTESİ

a.g.e.	Adı Geçen Eser
a.g.k.	Adı Geçen Kaynak
a.g.m.	Adı Geçen Makale
AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
ASKİ	Ankara Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü
BKK	Bakanlar Kurulu Kararı
CGAP	Certified Government Auditing Professional
CIA	Uluslararası İç Denetçi Sertifikası
COCO	Canadian Institute of Chartered of Accountants Committee
COSO	The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway
Ed.	Editör
IIA	Institute of Internal Auditors- İç Denetçiler Enstitüsü
INTOSAI	Uluslararası Yüksek Denetim Kuruluşları Örgütü
İDDK	İç Denetim Koordinasyon Kurulu
İDMUB	İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Birimi
İİBF	İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
KİDGR	Kamu İç Denetim Genel Raporu
KİT	Kamu İktisadi İşletmeleri
KMÜ	Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi
KMYKK	Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu
NCFFR	National Commission on Fraudulent Financial Reporting
PTT	Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü
s.	Sayfa
SAS	Statement of Auditing Standards
SBE	Sosyal Bilimler Enstitüsü
SEC	Security Exchange Commission
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TDK	Türk Dil Kurumu

TİDE	Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TODAİE	Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü
TRT	Türkiye Radyo Televizyonu
TÜBİTAK	Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
YÖK	Yükseköğretim Kurulu

ÖNSÖZ

Kamu yönetiminde en büyük sorunlardan bir tanesi de kamu kaynaklarının etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun kullanılması ile muhasebe kayıtlarının doğru tutulması gibi saydamlığın ve hesap verebilirliğin sağlanamıyor olmasıdır. Kamuda şeffaflığın sağlanması ve önlemlerin alınması hem kamu idarelerinin hem de bunları izleyen merkezi idarelerin görevleridir. Bu görev ve sorumluluklar yerine getirilerken şüphesiz en hızlı ve etkin sonuç alınabilecek yöntemler kullanılmalıdır. Bu yöntemlerin başında ise denetim mekanizmaları gelmektedir. Denetim mekanizmaları da bağımsız ve tarafsız olduğu zaman anlam ve önem kazanmaktadır.

Tez çalışmamın ortaya çıkmasında, yüksek lisans ders ve tez aşamasında yardımlarını esirgemeyen tez danışmanım sayın Yrd. Doç. Dr. Erdal BAYRAKCI ve ders döneminde bilgilerinden tecrübelerinden faydalandığım kıymetleri hocalarıma teşekkür ederim.

Anket çalışmamda gerek yazılı gerek sözlü olarak bana yardımcı olan, bilgilerini ve deneyimlerini paylaşan üniversitelerdeki tüm iç denetçilere teşekkür ederim.

Yüksek lisans yapma konusunda beni teşvik eden ve bana her türlü kolaylığı gösteren ve bu konuda bana güvenen daire başkanım Sayın Vedat ERDOĞAN'a teşekkür ederim.

Hayatım boyunca desteklerini, emeklerini ve sevgilerini esirgemeyen ailem; başta annem Sema DEMİREL'e merhum babam Maaz DEMİREL'e, ablam Sultan DEMİRCİ'ye ve abim Yasin DEMİREL'e çok teşekkür ederim. Desteğini her zaman yanımda hissettiğim hayat arkadaşım Özlem DEMİREL'e çok teşekkür ederim.

Giriş

Denetim, insan hayatının sosyalleşmeye başlamasıyla birlikte her dönemde yerini almıştır. Kökeni neredeyse insanlık tarihi kadar eski olan denetim, göz ardı edilemez bir gerçek olarak karşımıza çıkmaktadır. Endüstri devrimiyle birlikte hareketlenen ekonomik yaşam ve buna bağlı olarak kamu otoritesinin farklı düşünce yapısı ile bu yaşama müdahil olması ise, kamunun almış olduğu karar ve yapmış olduğu eylemlerinin denetimine farklı bir boyut kazandırmıştır¹.

Kamu adına alınan ve uygulanan kararların geleneksel devlet anlayışı içerisinde etkin olduğu, özellikle sekteye uğrayan ekonomik hayatın ve bundan doğrudan etkilenen kurumların tutunabilmeleri için devlet, her alana doğrudan müdahale etmeye başlamış ve kendini her alanda hissettirmiştir. Sonraları devletin bu kadar hayatın içinde olması sorgulanmış; devlete düzenleyici ve denetleyici roller yüklenerek modern bir tarz oluşturulmaya çalışılmıştır. Buradaki amaç; çağdaş bir kamu yönetimi oluşturup yönetsel anlamda insan odaklı olmaya doğru yol almaktır.

Ülkemizde, klasik kamu yönetimi anlayışından modern kamu yönetimi anlayışına geçmek adına bir eğilim mevcuttur. Yönetsel sorumluluk, yatay organizasyon, sonuç odaklı, gelecek yönelimli, katılımcılığı destekleyen ve paylaşımcı, etik değerleri benimseyen, hantal yapısını üzerinden atabilmiş, karar almada hızlı olan, şeffaf ve hesap verebilen modern bir kamu yönetimi oluşturma çabaları, küresel etkilerle birlikte demokratik bir toplum bakış açısında sürmektedir. Bu noktada sistemin iyileştirilmesi gerekliliğinden doğan; merkezi idare, yerel yönetimler, insan kaynakları yönetimi ve denetim sistemi başta olmak üzere birçok alanda değişim isteğinden söz etmek mümkündür².

Konuya iç denetim penceresinden bakıldığında, ülkemizde aslında iç denetim kavramının çok da yeni bir kavram olmadığı görülmektedir. Bankacılık ve kamu sektöründeki teftiş kurulları hemen hemen elli yıllık bir geçmişe sahiptir. Özel sektörde ise; köklü bazı kurumlarda 20 yıldan fazla süredir bazı temel iç denetim teşebbüsleri söz konusudur. Fakat tüm bu oluşum ve çabalar, dünyada iç denetimin

¹ Erdal Kuluçlu, Yönetimin Denetiminden Denetimin Yönetimine, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 63, Ekim-Aralık 2006, s. 3

² Gönülaçar, İç Denetimin Bürokratik Serencamı, **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı 135, Mayıs-Haziran 2008, s. 1

ilerlediği istikametten farklılık arz etmekte ve çoğunlukla güncel yöntem ve teknikleri yakalayamamaktaydı. Buna rağmen oldukça iyi niyetli çabalar olduğunu ve geçmişe yönelik pek çok hata ve usulsüzlüğün belirlenmesinde önemli rol üstlendiklerini kabul etmek gerekir³.

Özel kesim tarafından azami derecede kullanılan iç denetim faaliyeti, son zamanlarda kamu iç mali kontrol sisteminin de ayrılmaz bir parçası haline gelmiştir. Özellikle AB'ye aday statüdeki ülkelerde, kamuda hesap verilebilirliğin ve mali saydamlığın sağlanmasına yönelik etkili bir iç denetim sisteminin kurulması gerekliliği ortaya çıkmış ve sonuç olarak iç denetim sistemi, bu ülkelerin temel kanunlarında, ikincil ve üçüncül mevzuatlarında düzenlenmiştir.

Ülkemizde de iç denetim sistemi 5018 sayılı Kanunu'nda yerini almıştır. Kanun, beraberinde kamu yönetimine yeni kavramlar da getirmiştir. “Bu kavramlar arasında iç denetim, stratejik plan ve performans yönetimi vb. bulunmaktadır. 20. yüzyılın ilk yarısından itibaren geniş ve karmaşık yapıdaki örgütlenmelerin ortaya çıkması ile denetim fonksiyonunun gelişimi hızlanmıştır. Son dönemlerde kamu sektöründe etkinliği arttırmaya yönelik çabalarda özel sektör yönetim tekniklerinin kullanılmasının yaygınlık kazanması kamu sektöründe de iç denetim uygulamalarının benimsenmesine” neden olmuştur⁴.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu yönetiminde yeni bir denetim anlayışı sunan iç denetim, beraberinde getirdiği sorunların çözülmesi ve etkin bir iç denetim sisteminin hayata geçirilmesi varsayımları ile hazırlanan çalışmanın temel sorunsalı; Kamu yönetiminde iç denetim konusunun incelenip, iç denetimin yapısal ve işlevsel sorunlarının tespit edilmesine yönelik algıların belirlenmesidir.

İç denetim kavramının analizi yapılarak kamu yönetiminde yaşadığı sorunların irdelenmesi, iç denetim sisteminin etkinliğini zayıflatan hususlar tespit edilerek bu sorunların hangi araçlardan kaynaklandığının görülmesi ve kamu yönetiminde iç denetim konusunda üniversitelerde görev yapan iç denetçilerin

³ Bertan Kaya, **İç Denetim Nedir?**, www.bertankaya.net , Erişim Tarihi (09.11.2016)

⁴ Ümit Şahin, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda İç Denetim Sistemi, **KMÜ İİBF Dergisi**, Yıl 10, Sayı 15, Aralık, , Karaman, 2008, s. 290

algılarını ölçerek, çalışmada hazırlanan teorik çerçevenin ampirik bir çalışmayla sınanması bu çalışmanın amacını oluşturmaktadır.

Türk kamu yönetiminde köklü bir geçmişe sahip olmayan iç denetim sisteminin geliştirilmesi ve farkındalık oluşturulması amacıyla akademik alanda bu tür çalışmalara ihtiyaç duyulması, iç denetim konusunda özellikle üniversiteler temelinde iç denetimin yapısal ve işlevsel sorunları üzerine çok fazla araştırma yapılmamış olması ve iç denetim konusunda yapılacak olan mevzuat düzenlemelerine ışık tutacak nitelikte olması çalışmanın önemini ortaya koyar niteliktedir.

Çalışmaya kapsamlı bir literatür taraması ile başlanmıştır. Literatür taraması yöntemi kapsamında ikincil kaynaklardan yararlanılmış, konuyla ilgili daha önceden yazılmış, yerli ve yabancı kitaplar, lisansüstü tezler, makale ve bildirimler ile internette yayınlanan konuya ilişkin çeşitli kaynaklar incelenmiştir. Çalışmada ikincil kaynakların yanı sıra birincil kaynaklardan da yararlanılmıştır. MB, INTOSAI, İDKK, IIA ve TİDE gibi kurum ve kuruluşların hazırlamış olduğu araştırma raporları çalışmada kullanılmıştır. Ayrıca çalışmada iç denetime yönelik yasal ve kurumsal mevzuat incelenmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde; denetim kavramı tanımlanmış, denetim ilkeleri ile denetim türlerine değinilerek kamudaki önemi vurgulanmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde; iç denetim kavramı açıklanarak, iç denetimin tarihsel gelişimi, amacı, kapsamı, uygulanması, süreci, unsurları ile önemine değinilmiş, iç denetim sistemine geçiş sürecinden bahsedilerek kamuya bütünleşmesinde yaşanan yapısal ve işlevsel sorunlar, bu alanda yapılan bir çalışma model alınarak karşılaştırma yapılmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde; iç denetçilere anket yapılarak, üniversitelerde iç denetimin yapısal ve işlevsel sorunları tespit edilmeye çalışılmıştır.

Sonuç olarak bu çalışma ile konuya ilişkin yorum ve öneriler getirilerek ileride yapılacak çalışmalara ve düzenlemelere ışık tutabilir nitelikte olması amaçlanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM KAVRAMI

Denetim, yönetimin amaçlarını gerçekleştirmek için planlama, örgütlenme, yönetme, eşgüdüm kavramlarıyla birlikte değerlendirilmesine ihtiyaç duyulan bir kavramdır. Yönetim sürecinin asli kavramlarından birisi olarak denetim, yönetimin varlık nedenini gerçekleştirip gerçekleştirmediğinin sağlamasını yapar. Yönetim, kendine ilk hedef olarak amaçlarına ulaşmayı seçer. Ancak yönetimin gerçekleştirilmiş olması tek başına yeterli değildir. Çünkü iyi yönetim, önceden belirlemiş olduğu amaç ve hedeflerine en uygun şekilde ulaşılması durumunda gerçekleşmiş olur. Bunun için de yönetimin denetimle test edilmesi gereklidir⁵.

1.1. Denetim Nedir?

Literatüre bakıldığı zaman denetim kavramının farklı tanımları yapılmıştır. Bu tanımlar; konulara, zamana, yere ve kişilere göre değişmektedir. Bu da denetim kavramının ne kadar geniş bir alanda karşımıza çıktığını ve kullanıldığını göstermektedir.

Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlüğü'nde denetim kavramı; “Kamu ya da özel bir kuruluşa ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun saptanması ve rapor edilmesi amacı ile bir uzman birim tarafından kanıt toplama ve değerlendirme süreci” yine aynı sözlükte, bir başka tanım olarak, denetim; “Veri derleme sürecinde güvenilirlik ve geçerlik gerekçeleriyle araçların ölçümlenmesi ve değişkenlerin egemenlik altına alınmasına ilişkin gözlem ya da ölçüm önlemlerinin tümü⁶.” olarak ifade edilmektedir.

Yönetimin biliminde denetim; örgütü amacına uygun bir işlerliğe kavuşturan ve çalışanların tutum ve davranışlarına tesir eden, kendi içinde bir geribildirim

⁵ Mehri Tufan, Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde Kamuda İç Denetim: Türkiye'deki İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi Üzerine Bir Araştırma, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi SBE, 2012, s. 3

⁶ Türk Dil Kurumu, **Büyük Türkçe Sözlük**, www.tdk.gov.tr, Erişin Tarihi (10.11.2016)

mekanizmasını da içeren bir süreçtir⁷. Henry Fayol'a göre denetim; "her şeyin, verilen emirlere ve konulmuş kurallara uygun yapılıp yapılmadığının gözetimidir⁸."

Kamu yönetiminde denetim, bir kurumun, kuruluşun veya bir örgütün belirli bir plan, program veya projenin yapısı, işleyişi ve çıktılarının önceden belirlenmiş standartlara uygunluk seviyesini araştırma, gözleme, sorgulama gibi yöntemlerle tespit edilerek belirlenmesi ve elde edilen bulguların nesnel ve sistemli bir biçimde değerlendirilerek ilgili taraflara iletilmesi süreci olarak tanımlanabilir⁹.

Yukarı yapılan tanımlamalar doğrultusunda denetimin üç ana ögesi olduğu söylenebilir;

- ✓ İlk önce denetimin belli amaçlarının bulunması şarttır. Bu amaçlar örgütün ana amaçlarıdır.
- ✓ Denetimin ikinci ögesi verimliliklidir. Belirlenen amaçlara verimli bir biçimde, gerektiğinden fazla para, emek, malzeme ve zaman harcamadan ulaşmak önemlidir.
- ✓ Üçüncü öge ise zamandır. Önceden belirlenen amaç ve sonuçlara, tahmin edilen zaman içinde ulaşmak gerekmektedir¹⁰.

1.2. Denetimin İlkeleri

Denetim bir doğruluk, uygunluk ve akılcılık sorgulaması olarak tanımlandığına göre, bu faaliyetin kendisinin de kalite ve güvenilirlik sorgulamasına konu edilmesi gerektiği şüphesizdir. Anılan kalite ve güvenilirliğin güvencesi ise, denetimin önceden belirlenmiş ilkelere uygunluğuna bağlıdır¹¹.

⁷ Yücel Ertekin, Çağdaş Yönetim ve Denetim, **Türk İdare Dergisi**, Sayı 70, Aralık 1998, s. 496

⁸ Kemal Tosun, **İşletme Yönetimi**, Mars Yayınları, İstanbul, 1984, s. 129'dan akt. Adem Yaman, Kamu Yönetimin Yeniden Yapılandırma Sürecinde Türk Denetim Sistemine Genel Bir Bakış Güncel Sorunlara İlişkin Değerlendirme ve Öneriler, **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı 133, Ocak-Şubat 2008, s. 1

⁹H. Ömer Köse, Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim, **Yayımlanmamış Doktora Tezi**, İstanbul Üniversitesi SBE, 2000, s. 4

¹⁰ Erhan Köksal, Türkiye'de Merkezi Hükümetin Taşra Örgütünün Denetimi, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt:20, Sayı 3, Ankara, 1998, s. 43

¹¹ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 1996, s. 17

Ne iş yapılırsa yapılsın, bir işi yapmanın belirli bir kuralı ve kendine göre ölçütleri var olduğu gibi, denetimin de bazı prensipleri bulunmaktadır. Denetimin ilkeleri; bağımsızlık (independence), yasallık (legality), nesnellik (objectivity) ve dürüstlük (honesty)'tür. Adı iç denetim, dış denetim ya da kamu denetimi olsun her denetim görevlisinin (denetçinin) kabul etmesi gereken tartışılmaz kurallar olarak adlandıracağımız denetimin ilkeleri aşağıda kısaca özetlenmiştir.

1.2.1. Bağımsızlık

Bağımsızlık, denetim görevi ile görevlendirilmiş kişilerin hiçbir güç ve makamın etkisi, yönlendirmesi ve baskısı altında kalmadan, yalnızca kendi mesleki deneyim bilgisi ve denetim bulgularına göre denetim faaliyetini gerçekleştirerek raporlamasıdır¹². Denetleyenin, adına denetleme yapılan karşısında bağımsız olması gerekip gerekmediği ve bunun olabilirliği tartışılabilir. Dış denetimlerde bu bağımsızlık bir zorunluluktur. Adına denetleme yapılan kurum karşısında gerçek bir bağımsızlıktan söz edilmezse de görevin ifası sırasında ve denetlenen karşısında bunun olabilmesi gerekir¹³.

1.2.2. Yasallık

Yasallık, denetçinin denetim faaliyetini icra ederken, denetim faaliyeti kapsamına giren tüm düzenlemeleri dikkate alarak, alınan karar ve işlemlerin yürürlükte bulunan meri mevzuat hükümleri çerçevesinde yapılıp yapılmadığını kontrol etmesi olarak tanımlanabilir.

Hukuka uygunluk denetimi olarak da adlandırılan bu denetim türünde, yönetim faaliyetlerinin yasal ilkelere göre değerlendirilmesi yapılmaktadır. Özellikle kamu denetimleri için önemli bir ilke olup, denetimin hukuka uygun yürütülmesi ve

¹² <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetimTerimleriSozlugu.aspx>, Erişim Tarihi (11.10.2016)

¹³ Cevdet Atay, **Devlet Yönetimi ve Denetimi**, Alfa Yayınları, İstanbul, 1999, s. 354

yasallığın denetlenmesi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Yasallığın denetlenmesi; denetimin konusu ya da denetleme normları kapsamında ele alınmaktadır¹⁴.

1.2.3. Nesnellik

Nesnellik, bir örgütün denetlenmesi esnasında denetçinin kişisel görüş ve düşüncelerinden sıyrılarak ulaştığı bulguları tarafsız olarak değerlendirmesi ve nesnel bir kanaat oluşturması olarak değerlendirilebilir. Nesnellik; denetçinin, denetleme yaparken sadece olanı dikkate alması ve olması gerekenle karşılaştırarak sonuca varmasıdır. Bu görevi sırasında yan tutmaması, hiçbir dış etki altında kalmadan, duygularına kapılmadan karar vermesi gerekmektedir. Kamusal nitelikli denetimlerde kurumdaki faaliyetlerin amaçları ve ilkeleri önceden nesnel olarak belirlendiğinden, denetiminin de nesnel olması gerekir¹⁵.

1.2.4. Dürüstlük

Dürüstlük kavram olarak incelendiğinde karşılığı doğruluk olarak görülmektedir. Denetim sırasında tespit edilen bulguların olduğu gibi yansıtılması olarak tanımlanmıştır. Bir başka deyişle, denetçinin denetim süresi boyunca ulaştığı bilgi ve belgeleri mesuliyet duygusu ile taraflara aynı şekilde ulaştırmasıdır. Bu ilke denetim yapacak olan kişilerde aranması gereken en önemli niteliklerden biri olup, mesleki bilgilerden daha fazla önem verilmesi gerektiği söylenebilir.

İç denetçilerde yerleşmiş olan dürüstlük duygusu, taraflarda ve ilgililerde güven oluşturarak, iç denetçilerin verdikleri hükümlere itimat edilmesine yönelik bir ortam sağlar. İç denetçiler, denetim faaliyetlerini doğruluktan ayrılmama, dikkat ve sorumluluk bilinciyle hareket ederek yaparlar. Hukuka mümkün olduğunca bağlıdır; hukukun ve denetçilik mesleğinin ihtiyaç duyduğu istisnai durumların açıklamalarını yaparlar. Yasa dışı bir eyleme bilerek ve isteyerek dâhil olmaz veya iç denetim mesleği ile örgüt açısından yüz kızartıcı eylemlere teşebbüs etmezler¹⁶.

¹⁴ Tufan, a.g.e., s. 19

¹⁵ a.g.e., s. 47

¹⁶ http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=etik_kurallar, Erişim Tarihi (11.10.2016)

1.3. Denetimin Türleri

Denetim faaliyetlerinin çeşitlerine göre sınıflandırılması hususunda küçük farklı görüş ayrılıkları bulunsa da esas olarak kaynakların çoğunun görüş birliğine içerisinde olduğu söylenebilir. Denetim kavramı, iki farklı şekilde sınıflandırılabilir. Birincisi denetimin amacına ve konusuna göre; ikincisi ise denetimin statüsüne göre yapılan sınıflandırmadır.

1.3.1. Denetimin Amacına ve Konusuna Göre Denetim

Amacına göre denetimin uygulanma nedeni, örgüte ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere göre geçen döneme ilişkin bilgilerle karşılaştırmasının yapılarak, örgüt hakkında belli bir fikre ulaşmayı temin etmektir¹⁷. Amacına ve konusuna göre denetimi üç başlık altınca incelemek yerinde olacaktır.

1.3.1.1. Mali (Finansal) Denetim

Mali (finansal) denetim; gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun, mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir¹⁸. Mali denetim, bir kurumun ya da organizasyonun mali (finansal) tablolarının uluslar arası genel kabul görmüş muhasebe teknik ve ilkelerine veya organizasyonun yasal statüsü gereği farklı bir muhasebe sistemine uygun düzenlenip düzenlenmediğini tespit etmeye yönelik, bu tabloların ve bunların dayanağını oluşturan kayıt, belge ve diğer emareler üzerinden yürütülen çalışmalara dayanan ve tespit edilen bulguları denetim raporunda özetleyen sistematik incelemidir¹⁹.

Finansal tablo denetiminden beklenen amaçların çeşitliliğine karşın, tüm ilgili gruplar için tek bir tablo düzenleyeceğinden, aynı tablonun farklı denetimlere tabi

¹⁷ Tamer Aksoy, **Tüm Yönleriyle Denetim**, Yetkin Hukuk Yayınları, 2002, s. 56

¹⁸ Erkan Karaaslan, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa Göre Denetim, **Mali Hukuk Dergisi**, sayı 121, (Ocak-Şubat) 2006, s. 21

¹⁹ Hasan Kaval, **Muhasebe Denetimi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005, s. 10

tutulması da mümkündür. Bağımsız denetçi tarafından finansal tabloların güvenilirliğini ve doğruluğunu araştırmak, hata ve yanlışları ortaya çıkarmak ve finansal tablolar hakkında mantıksal bir çerçevede denetçi görüşü bildirmek gibi amaçlar güdülür²⁰.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu ise mali denetimi, “Kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları esas alınarak, mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetimi,” olarak tanımlamıştır²¹.

Yukarıda verilen tanımlamalar incelendiğinde mali tabloların denetimi ve yorumlanması bir ülkenin geleceğini etkileyebilir. Finansal tablolara bakıldığında kamu kurumlarının, işletmelerin ve diğer organizasyonların içinde bulunduğu durumu tespit etmek, gerekli önemleri almak için son derece önemlidir. Bu mali tablo verileri, tüm kamuoyuna açık olduğu takdirde; yatırımcılara, halka ve diğer yararlanıcılara doğru bilgiler aktararak mali kararlara yön verebilme kabiliyetine sahip olur.

Mali tablolarını gizleyen, raporlarını hep olumlu gösterip son derece kritik mali krize sürüklenen Yunanistan bu durumu özetler niteliktedir. Yunanistan yaratıcı muhasebe tekniği (muhasebe manipülasyonu)²² denilen muhasebe sistemi ile mali tablolarını gerçeği yansıtmayacak şekilde yorumlamış ve mevzuat ile muhasebe tekniği açısından hiçbir sorun yokmuş gibi lanse etmiştir. Nihayet sistem krize girince gerçek anlaşılmıştır.

²⁰ Leyla Babayeva, Uluslararası Denetim Standartları Uygulaması: Türkiye-Azerbaycan Karşılaştırması, **Yayınlanmamış Doktora Tezi**, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir, 2011, s. 7

²¹ <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6085.pdf>, Erişim Tarihi (13.10.2016)

²² Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri dahilinde veya bu sınırlar dışında hileli finansal raporlama, kazanç yönetimi ve gelirin yıllar itibarıyla belirli bir düzeyde tutulmasına ilişkin uygulamaları da kapsayacak saldırgan tercihlerin benimsenmesinden hareketlerle finansal verilerle oynamaya yönelik herhangi bir adım olarak tanımlanabilir. Davut Aygün, Yaratıcı Muhasebe Stratejileri, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Ekim 2013, s. 50 http://iibfdergi.ogu.edu.tr/makaleler/121220_8-2_EK%C4%B0M%202013_Makale_0.pdf, Erişim Tarihi (18.12.2016)

1.3.1.2. Uygunluk Denetimi (Hukuki Denetim)

Uygunluk denetimi, bir kurumun veya kuruluşun mali işlemlerinin ve diğer faaliyetlerinin belirlenmiş usullere, kurallara ve mevzuata uygunluğunun incelenmesidir. Uygunluk denetimi, idarenin tüm birimlerini kapsamaktadır²³.

Bu nedenle, iç denetçiler ile birlikte dış denetçiler, tüm mevzuat hükümlerini göz önüne alarak uygunluk denetimi yapmaktadırlar. Mevzuat hükümleri genel manada başta yasalar olmak üzere tüzük ve yönetmelik hükümleri ile özel manada örgütün ana sözleşme hükümleri, ilke ve standartlara benzer meslek kurallarıdır. Bu manada başta 5018 Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu sırasıyla İç Denetçiler ile Dış Denetçiler için temel yasal dayanak olmaktadır. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa dayanılarak çıkarılan ikincil ve üçüncül düzey mevzuat da iç denetçilerin hangi yöntem ve usuller doğrultusunda denetim faaliyetlerini yerine getireceklerini belirlemektedir²⁴.

1.3.1.3. Faaliyet Denetimi (Performans Denetimi)

Faaliyet denetimi, bir organizasyon veya işletmenin faaliyetlerini genel olarak etken ve etkin çalışıp çalışmadığını ortaya koymayı amaçlayan bir denetim türüdür. Etkenlik, işletmenin amaç ve hedeflerine ulaşmada başarılı olup olmadığını ölçmeye yaramaktadır. Etkenlik ise; işletmenin amaçlarına ulaşmada kaynakları verimli kullanıp kullanmadığını ölçme görevini yerine getirmektedir²⁵.

“Faaliyet denetiminde, faaliyet sonuçları verimlilik standartlarıyla karşılaştırılır ve örgütün önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere ulaşıp ulaşmadığı ölçülür. Bu açıdan faaliyet denetimine performans denetimi de denir. Bununla birlikte; denetim raporlarında, işletme yönetimine önerilerde de bulunduğu için

²³ Mehmet Aksoy, Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim, **Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları**, Ankara, 2008, s. 38

²⁴ M. Fahrettin Önder, **Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyum**, Asil Yayınları, Isparta, 2008, ss. 15-17

²⁵ Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, Alfa Yayınları, 4. Baskı, İstanbul, 2006, s. 23

faaliyet denetimi aynı zamanda bir danışmanlık hizmeti olarak da değerlendirilebilir²⁶.”

Uluslararası Yüksek Denetim Kuruluşları Örgütü (INTOSAI) tarafından 1977 yılında Peru'nun başkenti Lima'da 9'uncusu düzenlenen kongrede kabul edilen ve bugün hala yararlanılmakta olan ilkeleri belirleyen “The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts” başlıklı sonuç bildirgesinde, “Yasallık Denetimi, Kurallara Uygunluk Denetimi ve Performans Denetimi” başlıklı 4. ncü bölümünde; “Bu tür denetime ek olarak aynı derecede önemli bir tür denetim daha vardır ki; o da performans denetimidir. Performans denetimi; kamu yönetiminin performansını, ekonomikliğini, etkililiğini ve verimliliğini incelemeye yönelmiştir. Performans denetimi sadece belirli mali işlemleri (operations) değil, hükümetin yönetsel ve organizasyonel tüm eylemlerini kapsar.” metnine yer verilerek, kamu kurumlarında performans denetiminin yapılması gereği vurgulanmış ve performans denetimi kavramı, INTOSAI'nin denetim standartları arasına girmiştir²⁷.

Yine ülkemizde performans denetimini yapmakla yetkili olan kurum Sayıştay Başkanlığı olup bu husus 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda farklı maddelerinde şöyle yer almıştır: “Performans: Kamu idarelerince belirlenen hedef ve göstergelere ulaşma seviyesini” ve “Performans denetimi: Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesini”, ifade eder²⁸.

Faaliyet denetiminde denetçiler sadece örgüt içerisinde yürütülen faaliyetlerle değil, bunun yanında yönetsel kontrollerle de ilgilenir. Faaliyet denetiminde denetçi, örgüt politikalarının, iç kontrolün ve örgütün belirlenmiş amaç ve hedeflerine ulaşmasını olumlu ya da olumsuz etkileyecek her türlü faaliyetin başarısını ve etkinliğini değerlendirmektedir. Bu nedenle iç denetçilerin örgüt amaçlarının belirlenmesi, politikaların geliştirilmesi gibi örgütün planlama prensipleri konusunda

²⁶ Bayram Aslan, Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Kırıkkale Üniversitesi SBE, 2008, s. 11

²⁷ <http://www.intosai.org>, Erişim Tarihi (10.11.2016)

²⁸ 6085 sayılı Sayıştay Kanunu

bilgi sahibi olması gerekmektedir. Denetçiler; sorumlulukların belirlenmesi, yetkilerin verilmesi gibi konularda örgüt prensiplerini yakından tanımalıdır²⁹.

1.3.2. Statüsüne Göre Denetim

Denetim, denetimi yapan birimlerin statüsü ya da genel anlamda denetimin statüsü açısından üçlü ayırımı tabi tutulabilir. Bunlar; iç denetim, dış denetim ve yüksek denetimdir. İç denetim iç denetçiler, dış denetim bağımsız dış denetçiler ve kamu denetçileri, yüksek denetim ise parlamentolar adına denetim yapan kamu denetçileri tarafından yerine getirilir³⁰.

Bir başka açıdan bakıldığında, denetimi, denetçinin statüsüne göre belirlemek yerinde olacaktır. Bu durumda; denetimi yapan kişi kurum personeli ise bunu iç denetim, kurum dışından bir personel ise bunu da dış denetim olarak niteleyerek bir ayırımı gitmek uygun olacaktır.

Burada statüsüne göre denetim; iç denetim, dış denetim şeklinde; dış denetimi ise bağımsız denetim ve kamu denetimi olarak açıklanacaktır.

1.3.2.1. İç Denetim

Bu çalışmamın ana temasını oluşturan iç denetim, ikinci bölümde tüm yönleri ile değerlendirileceğinden burada sadece genel kabul görmüş birkaç tanıma vermekle yetinilecektir.

İç denetim kısaca; “bir örgütün kendi içinde denetlenmesidir³¹.” İç denetim, kuruluşa yönelik bir hizmet olarak o kuruluşun faaliyetlerini incelemek ve

²⁹Sawyer Lawrence vd., **Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing**, 5. Edt, IIA, USA, 2013, s. 301'den akt. İsmail Mallı, Kamu Mali Yönetiminde İç Denetimin Önemi ve Farklı Ülkelerde Uygulanan İç Denetim Modellerinin Karşılaştırılması, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Gazi Üniversitesi EBE, Ankara, 2013, s. 48

³⁰Aslan, **a.g.e.**, s. 11

³¹Atay, **a.g.e.**, s. 38

değerlendirmek amacıyla kuruluşun bünyesinde oluşturulan bağımsız bir değerlendirme fonksiyonu olarak tanımlanmaktadır³².

5018 sayılı Kanununun 63. Maddesinde; “İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir.” şeklinde ifade edilmiştir.

1.3.2.2. Dış Denetim

Dış denetim; kurumun kendi personeli olmayan denetçilerden oluşan, kurumla organik bağı bulunmayan bağımsız ve farklı bir tüzel kişiliği olan denetim organı, grubu veya kişisi tarafından denetlenmesidir. Dış denetim bağımsız denetim ve kamu denetimi şeklinde iki gruba ayrılarak incelenebilir³³.

Türk Kamu Yönetimi açısından bakıldığında ülkemizdeki kamu kurum ve kuruluşlarının istisnalar dışında dış denetimi Sayıştay tarafından yapıldığı görülmektedir. Anayasal bir statüye sahip olan Sayıştay’ın, dış denetim açısından en üst yapıyı temsil ettiği söylenebilir. Anayasa’nın 160. Maddesinde Sayıştay’ın bu görevi aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir:

“Sayıştay, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir. Sayıştay’ın kesin hükümleri hakkında ilgililer yazılı bildirim tarihinden itibaren on beş gün içinde bir kereye mahsus olmak üzere karar

³² Baran Özen, İç Denetim Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları, **Sayıştay Yayınları**, Ağustos 2000, Ankara, s. 1

³³ <http://www.alfabetadenetim.com.tr/page.php?sayfa=Yay%FDnlar%FDm%FDz&id=6>, Erişim Tarihi (14.11.2016)

düzeltilmesi isteminde bulunabilirler. Bu kararlar dolayısıyla idari yargı yoluna başvurulamaz...³⁴.”

2010 tarihli 6085 sayılı yeni Sayıştay Kanunu ile Sayıştay’ın yetki alanı genişletilmiş mali denetimin yanında performans denetimi gibi yeni denetim sahalarının ilişkin denetim yetkisi verilmiştir. Sayıştay Kanununun birinci maddesinde; “Bu Kanunun amacı; kamuda hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlık esasları çerçevesinde, kamu idarelerinin etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak çalışması ve kamu kaynaklarının öngörülen amaç, hedef, kanunlar ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olarak elde edilmesi, muhafaza edilmesi ve kullanılması için Türkiye Büyük Millet Meclisi adına yapılacak denetimleri, sorumluların hesap ve işlemlerinin kesin hükme bağlanmasını ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmak üzere Sayıştay’ın kuruluşunu, işleyişini, denetim ve hesap yargılaması usullerini, mensuplarının niteliklerini ve atanmalarını, ödev ve yetkilerini, haklarını ve yükümlülüklerini ve diğer özlük işlerini, Başkan ve üyelerinin seçim ve teminatını düzenlemektir.” denilerek Sayıştay’ın denetim alanı belirlenmiştir³⁵.

Yine 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu dış denetimin Sayıştay tarafından yapılacağını vurgulamakla birlikte bu denetimin hangi kıstaslara göre yapılacağını da belirtmiştir³⁶.

Dış denetim bağımsız denetim ve kamu denetimi olarak ikiye ayrılır.

1.3.2.2.1. Bağımsız Denetim

Amerikan Muhasebeciler Birliği Denetim Kavramları Komitesi, bağımsız dış denetimi şöyle tanımlar; “sistemli bir çalışma, tarafsız bilgi ve kanıt toplama ve değerlendirme yöntemleri ile denetlenen kuruluşa ait ekonomik işlemler ve olayları tanımlamak için ileri sürülenlerin bildirilme biçiminin, geliştirilmiş olan ilkelere

³⁴ T.C. Anayasası, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2709.pdf>, Erişim Tarihi (12.11.2016)

³⁵ 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6085.pdf>, Erişim Tarihi (12.11.2016)

³⁶ Ayrıntılı bilgi için bknz. 5018 sayılı Kanun’un 68. Maddesi.

uygunluğu açısından inceleyerek, oluşturulan görüşleri şşletmelerle ilgili kullanıcılara iletmeadır³⁷.”

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'ya göre ise; “Bağımsız denetim, şşletmelerin yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, bu tablo ve bilgiler için belirlenen kıstaslara (rneğin, halka açık şirket finansal tabloları için Kurulca belirlenmiş veya kabul edilmiş finansal raporlama standartlarına) uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, genel kabul görmüş bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade eder³⁸.”

Yukarıdaki tanımlara göre bağımsız denetim şu an için bankalar ve özel sektöre yönelik bir denetim şekli olarak karşımıza çıkmaktadır. Kamu Kurumları'nda ise bağımsız denetimin henüz bir yer edinemediğini söyleyebiliriz. şöyle ki; Kamu kurum ve kuruluşları, kendi kuruluş kanunlarında denetimin nasıl yapılacağına ilişkin bir yapılanma mevcut olduğundan şu anki mevzuat açısından özellikle 5018 sayılı Kanunla böyle bir imkn tanınmamaktadır.

1.3.2.2.2. Kamu Denetimi

Kamu denetimi ya da bir başka değişle kamusal denetim, kamunun hem kamu üzerinde hem de özel sektör üzerinde yaptığı denetim olarak tanımlanabilir. “Kamu denetimi, görev ve yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına, kamunun ihtiyaçlarını karşılamak üzere denetim yapan kişi ve kurumlarca gerçekleştirilen finansal tablolar, uygunluk ve performans denetimlerini ifade eden kamusal bir fonksiyondur.³⁹”

Kamusal denetim, kanun hükümlerine dayanılarak bakanlık ve diğer kamu kurumlarına bağlı denetim elemanlarınca yapılır. Örneğin, vergi denetimi, banka ve sigorta şirketlerinin denetimi, iş güvenliği denetimleri gibi. Ülkemiz itibariyle bu tür

³⁷ Aslan, a.g.e., s. 12

³⁸ <http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=6&pid=9&subid=1>, Erişim Tarihi (14.11.2016)

³⁹ <http://www.muhasabe-online.com/forum/mesleki-makaleler/denetimin-onemi-ve-denetim-turleri/?wap2>, Erişim Tarihi (13.11.2016)

denetimi yapan belli başlı organlar; Maliye Bakanlığı, Sayıştay, Devlet Denetleme Kurulu, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, Radyo ve Televizyon Üst Kurulu ve Bankacılık Denetleme Kurulu'dur.

1.4. Denetimin Kamudaki Rolü ve Önemi

Denetim, “kamudaki işlevi bakımından ele alındığında, kamu idarelerinin hukuka uygun faaliyet gösterip göstermediklerini, kamuda üretilen ve açıklanan bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığını ortaya koymak ve yönetimlerin hesap verme yükümlülüklerinin yerine getirilmesini sağlamak üzere tarafsız ve bağımsız organ veya kişilerce gerçekleştirilen bir faaliyet olduğu anlaşılmaktadır⁴⁰.”

Devletin büyümesi ve yükünün artması ile birlikte kamu yönetimi ve yöneticileri ön plana çıkmıştır. Kamu yönetimi, kamusal işlerle ilgili yapı ve faaliyetlerden oluşur. Kamusal işler, toplum hayatının devletle irtibatlı ortak hizmetlerinden meydana gelir. Vatandaş olarak halk, kamu yönetimini çoğu zaman güçlü, sorun çıkarıcı ve tek taraflı hareket eden bir örgüt; müşteri olarak ise verimsiz ve bürokratik bir yapı biçiminde değerlendirme eğilimindedir. Kamu yönetimi, bilgi ve uzmanlık kaynağı, karar verme gücü, istikrarlı bir statü ve profesyonellik gibi nitelikleriyle siyasi iktidar karşısında önemli bir güç merkezi haline gelmiştir. Bu gelişmeler karşısında, kamu yönetiminin hizmet yükü ve rolü artmış, buna bağlı olarak verimliliği, etkinliği, denetimi ve hizmet sunduğu çevreye karşı sorumluluğu konuları önem kazanmıştır⁴¹.

Yönetim ve idarelerin, mali ya da diğer karar ve eylemlerinin mevzuata uygunluğunun denetlenmesi, kamu kaynaklarının etkili kullanımı yönünden büyük önem arz etmektedir. Hesap verme sorumluluğu ve saydamlığın hüküm sürdüğü bir toplumda fonksiyonel bir denetim, ekonomi anlamında sınırlı olan kamu kaynaklarından en üst düzeyde verimin alınmasını sağlayabilecektir. Bu sebeptir ki

⁴⁰ N.Z. Gürkan, Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Süleyman Demirel Üniversitesi SBE, Isparta, 2009, s. 9

⁴¹ Bilal Eryılmaz, **Kamu Yönetimi**, 8. Baskı, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 2015, s. 367

kamu yönetimi alanındaki yeniliklerde yer alan önemli kilometre taşlarından birisi de denetim sisteminin gözden geçirilmesidir⁴².

Denetimin bu tanımlamaları ve açıklamalarından, “onun bir uzmanlık alanı ve uluslararası tanım ve standartlarda yürütülen bir mesleki faaliyet olduğu anlaşılmaktadır. Bu yönüyle, dünyada denetim, ayrı bir disiplin olarak kabul edilmekte, meslek kuruluşlarının kabul ettiği standart ve etik kurallar çerçevesinde bir mesleki faaliyet olarak yürütülmekte, geleneksel yaklaşımdan farklı olarak da riskli ve önemli alanları dikkate alarak stratejik önceliklere göre yürütülen sürekli ve sistematik bir faaliyet olarak görülmektedir⁴³.”

⁴² TÜSİAD, **Kamu Reformu Araştırması**, Yayın No 2002/12-335, Aralık, 2002, s. 199

⁴³ <http://eprints.sdu.edu.tr/>, Erişim Tarihi (18.12.2016)

İKİNCİ BÖLÜM

İÇ DENETİM

İç denetim; kurumlarca yürütülen iş ve işlemlerin yönetim dışından ve tarafsız bir gözle değerlendirilmesidir. İç denetçi bu değerlendirmenin odağına risk unsurunu koyar. Risk geleceğe yöneliktir. İç denetimin, risk odaklı bir denetim olmasının temel sebebi de bu geleceğe yönelik olma vasfıdır. İç denetim yönetimin bir aracıdır. İç denetim, idareciler ve çalışanların eksik ve kusurları ile hatalarını tespit etmeye yönelik değil, aksine eksiklerini tamamlamaya çalışan bir faaliyettir. Bu sebeple kurum genelinde güvenilmesi ve her zaman desteklenmesi gereken bir fonksiyondur⁴⁴.

2.1. İç Denetim Nedir?

“İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur⁴⁵.”

İç denetimi kamu yönetimi açısından tanımlamak gerekirse, bir kurum bünyesinde yer alan ve kurum yönetimi tarafından olası usulsüzlükleri, hataları ve verimsiz uygulamaları asgari seviyeye indirmek amacıyla, kurumun kendini oluşturan tüm sistemlerini ve izleklerini kontrol altında tutmak ve değerlendirmek üzere görev verilen birimin faaliyetidir⁴⁶.

İç denetimin rolü, bir organizasyonun risk yönetimi, yönetim ve iç kontrol süreçlerinin etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığının denetlenerek buna ilişkin bağımsız güvence sağlamasıdır⁴⁷.

⁴⁴ www.bertankaya.net, Erişim Tarihi (09.11.2016)

⁴⁵ <https://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=IcDenetiminTanimi>, Erişim Tarihi (13.11.2016)

⁴⁶ Sacit Yörüker, **Denetim Terimleri**, Sayıştay Yayınları, Ankara, 1999, s. 9

⁴⁷ <https://www.iaa.org.uk/about-us/what-is-internal-audit/>, Erişim Tarihi (12.11.2016)

5018 sayılı Kanununun 63. maddesinde iç 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.” denilerek tanımlanmıştır.

Yukarıda yapılan tanımlamadan da anlaşılacağı üzere iç denetim in iki ayağı bulunmaktadır.

- Nesnel güvence sağlama ve
- Danışmanlık faaliyetleridir.

İç denetim birimleri yerine getirdikleri faaliyetlerle idarenin üst yönetimine güvence hizmeti verir. Verilen bu güvence mutlak olmayıp, makul güvencedir.

Bu güvence:

- Kurumun çeşitli birimlerde uygulanan iç kontrol faaliyetlerinin etkin çalıştığı,
- Mali ve mali olmayan tüm karar ve işlemlerin mevzuata uygun olarak yürütüldüğü,
- Tüm bilgi ve raporların güvenilir olduğu,
- İşlerin yürütülmesinde etkinliğin, ekonomikliğin ve verimliliğin sağlandığı,
- Varlıkların ve kaynakların korunduğu konuları ile ilgilidir⁴⁸.

İç denetim faaliyetlerinin diğer yönü danışmanlık faaliyetleridir. Bununla, idarenin sorunlu alanlarının düzeltilmesinde, süreç ve sistemlerin iyileştirilmesi ve geliştirilmesinde iç denetçilerin bilgi ve tecrübelerinden yararlanılması

⁴⁸ Mahmut Akpınar, Denetim Anlayış ve Metodolojisinde Değişimin Adı: İç Denetim, **ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 7, Sayı 14, Zonguldak, 2011, s. 291

amaçlanmaktadır. Bu nokta, iç denetim faaliyetlerini mevcut teftiş birimlerince yürütülen faaliyetlerden ayıran temel hususlardan birisidir⁴⁹.

Yukarıda verilen farklı iç denetim tanımlarından anlaşılacağı üzere iç denetim, kurumların bir iç hizmeti olup kurumun iç kontrol sistemini ve diğer faaliyetlerini değerlendirmek, denetlemek ve üst yönetime görüş ve önerilerde bulunmak ve aynı zamanda nesnel güvence⁵⁰ ve danışmanlık hizmeti veren bir denetim faaliyeti olarak tanımlanabilecektir. İç denetim günümüzde hem özel sektör hem de kamu sektörüne hitap etmekte, karmaşıklaşan ve sürekli gelişen teknoloji ile birlikte modern çağı yakalamak için kaçınılmaz bir yönetim aracı olarak karşımıza çıkmaktadır.

2.2. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi

Çağdaş iç denetim anlayışının doğup gelişmesi özellikle İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra Amerika'da gerçekleşmiş ve son yirmi beş yılda artan bir gelişme ivmesi yakalamıştır. Amerika'daki şirketlerin mali raporlarının doğruluğunun incelenmesi ve muhasebe kayıtları ile uyum sağlanması olarak nitelendirilebilecek olan dış denetim faaliyetlerinin yanı sıra, kurumların gelişen ve giriftleşen işlem hacmi, dünyanın farklı coğrafyalarında faaliyet gösterilmesi, faaliyetlerde etkinlik ve verimliliğin öne çıkması, şeffaflık ve kurumsal yönetim kavramlarının önem kazanması iç denetim faaliyetlerinin kapsam, yöntem ve içeriğinin hızla gelişmesine neden olmuştur. Yönetim adına denetim olarak başlayan iç denetim zamanla bünyesine işlevsel denetim, iç kontrol süreçlerinin ve risk yönetiminin değerlendirilmesi ve işlem süreçlerinin analiz edilmesiyle kurum faaliyetlerinde etkinlik ve verimliliğin artırılması gibi modern unsurları kendi bünyesine taşımış, yönetim adına denetim kavramından kurum faaliyetlerine dönük kurum dışına bağımsız bir değerlendirme sunan yönetimin denetimi olarak adlandırılabilir bir işlevselliğe dönüşmüştür. İç denetimin, anılan tüm gelişmeleri kendi bünyesine

⁴⁹ Akpınar, a.g.e., s. 292

⁵⁰ **Nesnel Güvence:** "Bir organizasyonda, etkin bir iç kontrol sisteminin var olduğuna, risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve işlem süreçlerinin etkin bir şekilde işlediğine, üretilen bilgilerin doğruluğuna ve tamlığına, varlıkların korunduğuna, faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun olarak gerçekleştirildiğine ilişkin kurum içine ve kurum dışına yeterli güvencenin verilmesi."

taşıması ve standartlarıyla genel geçer uygulama metotlarıyla günümüzdeki modern yönetim felsefesine uygun uzmanlaşmış bir meslek olması, 1941 yılında Amerika'da kurulan İç Denetçiler Enstitüsü (İDE) ile birlikte gerçekleşmiş ve “iç denetim” kurumsal kimlik kazanmıştır⁵¹.

Türk Hukuku açısından değerlendirdiğimizde 1926 tarihli 865 sayılı eski Ticaret Kanunu ve daha sonra 1957 yılında kabul edilen Türk Ticaret Kanunu ile bunu takip eden 5411 sayılı Bankacılık Kanunu ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile mevzuatımıza yansıtılmıştır⁵².

Modern anlamda iç denetim özel sektör uygulamalarında karşımıza çıkmakla beraber 2003 yılında yayınlanan 5018 sayılı Kanunla birlikte Kamuya da bir iç denetim sistemi getirilmiştir. Böylelikle kamu kurumları kendi iç denetim sistemini kurup bu anlamda denetim ihtiyacını karşılayacaklardır.

“İç denetimin öneminin artmasına neden olan kilometre taşlarından bazıları aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- 1933 yılında Amerika'da SEC (Security Exchange Commission)'in kurulması,
- 1941 yılında Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (Institute of Internal Auditors -IIA)'nın kurulması,
- 1956 yılında IIA tarafından "Statement of Responsibilities of the Internal Auditors"ın yayınlanması,
- 1985 yılında The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Committee (COSO)'nin kurulması,
- 1987 yılında Treadway Komisyonu tarafından "National Commission on Fraudulent Financial Reporting" (NCFR Raporu)'in yayınlanması,
- 1989 yılında IIA tarafından “İç Denetim Standartları”nın yayınlanması,

⁵¹ http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Faaliyet%20Raporlar%C4%B1/2008_yili_kamu_icdenetim_genel_raporu.pdf, Erişim Tarihi (17.11.2016)

⁵² Fahrettin Önder, **Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyum**, Öz Baran Ofset, Ankara, 2008, s. 46

- 1990 yılında IIA tarafından iç denetim için ilk resmi tanımın yapılması,
- 1991 yılında SAS (Statement of Auditing Standards) no: 65 "The Auditors Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statement"ın yayınlanması,
- COSO tarafından 1992 yılında "İç Kontrol Çerçevesi"nin yayınlanması,
- 1992 yılında İngiltere'de Cadbury Komisyonu tarafından "Cadbury Raporu"nın yayınlanması,
- 1995 yılında Kanada'da "Canadian Institute of Chartered of Accountants" tarafından "Guidance on Control" (COCO Raporu)'ün yayınlanması,
- 1995 yılında IIA'in Türkiye şubesi olarak Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE)'nün kurulması,
- 1999 yılında İngiltere'de "The Financial Reporting Council" tarafından "Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code" (Turnbull Raporu)'nin yayınlanması,
- 1999 yılında IIA Yönetim Kurulu tarafından "İç Denetim Mesleki Uygulama Çerçevesi"nin kabul edilmesi,
- 1999 yılında "Blue Ribbon Committee Raporu"nın yayınlanması,
- 2002 yılında Afrika'da "The King Report on Corporate Governance for South Africa" (King Raporu) isimli raporun yayınlanması,
- Enron Skandalı sonrası 2002 yılında Amerika'da "Public Accounting Reform and Investor Protection Act. (Sarbanes-Oxley) Yasası"nın kabul edilmesi,
- COSO tarafından 2006 yılında "Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi"nin yayınlanması,

• 2007 yılında IIA Yönetim Kurulu tarafından "Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Çerçevesinin Kabul Edilmesi"⁵³.”

2.3. İç Denetimin Amacı ve Kapsamı

Genel bir bakışla iç denetimin amacı, kurum varlıklarının içerden ve dışarıdan gelebilecek tüm zararlara karşı korunup korunmadığını, faaliyetlerinin önceden belirlenmiş politikalar ile uyumlu gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini araştırmaktır⁵⁴.

İç denetimin amacı, her türlü riski bularak bertaraf etmektir. Başka bir deyişle iç denetim, kuruluş içinde faaliyetlerin önceden saptanan standartlara, politikalara ve hedeflere uygun bir şekilde yerine getirilip getirilmediğini kontrol eden faaliyetlerin tamamı olarak tanımlanabilir⁵⁵.

İç denetimin ana görevlerinden biri, risk yönetim süreçlerinin tam, etkin ve verimli olduğu konusunda üst yönetime ve yönetim kuruluna nesnel güvence sağlamaktır. İç denetim faaliyeti, bu işin bir parçası olarak, üst yönetime, sorumluluklarını yerine getirmesi ve görevlerini yerine getirmesinde yardımcı olmak için danışmanlık görevi yürütür, yol gösterir ve işlerin yapılmasına yönelik olanak sağlar⁵⁶.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in beşinci maddesinde; “İç denetim faaliyeti; kamu idarelerinin faaliyetlerinin amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara, performans programlarına ve mevzuata uygun olarak planlanmasını ve yürütülmesini; kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını; bilgilerin güvenilirliğini, bütünlüğünü ve zamanında elde edilebilirliğini sağlamayı amaçlar.....İç denetim, nesnel güvence sağlamanın yanında, özellikle risk yönetimi, kontrol ve yönetim

⁵³ http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?mn=1&p=1070, Erişim Tarihi (18.11.2016)

⁵⁴ Ersin Güredin, **Denetim**, Beta Yayınları, 1994, s. 15

⁵⁵ Tamer Saka, İç Denetim Mesleği, Bankacılık ve Risk Yönetimi, **İç Denetim Dergisi**, 2001, s. 50

⁵⁶ Aslan, **a.g.e.**, s. 29

süreçlerini geliştirmede idarelere yardımcı olmak üzere bağımsız ve tarafsız bir danışmanlık hizmeti sağlar”⁵⁷. şeklinde tanımlanmıştır.

İç denetim kapsam olarak, bir kurumun yurtdışı ve taşra teşkilatını da içine alarak tüm işlem ve faaliyetlerinin denetime tabi tutulmasıdır. Bu denetimlerin temelinde risk odaklılık mevcuttur.

Yine söz konusu yönetmelikte iç denetimin kapsamından bahsederek şöyle tanımlamıştır. İç denetimin alanı⁵⁸;

a) Kamu idaresinin iç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi,

b) Risk yönetimi için öneriler geliştirilmesi ile risk değerlendirme ve risk yönetim metodlarının uygulama ve etkinliğinin incelenmesi,

c) Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlama amaçlı performans değerlendirmelerinin yapılması ve idarelere önerilerde bulunulması,

ç) İdarenin faaliyet ve işlemlerinin mevzuata, belirlenen hedef ve politikalara uygunluğunun denetlenmesi,

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.

⁵⁷ <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=3.5.200610654&MevzuatIliski=0&sourceXmIsearch=i%C3%A7%20denet>, Erişim Tarihi (20.11.2016)

⁵⁸ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik; Madde 7.

2.4. İç Denetimin Uygulanması

Kamu idarelerinde yapılan iç denetim uygunluk denetimi, performans denetimi, mali denetim, bilgi teknolojisi denetimi ve sistem denetimi olmak üzere beş şekilde gerçekleştirilmektedir. İç denetim, bu denetim yöntemlerinden bir veya birkaçını kapsayacak şekilde risk esasına dayalı olarak yapılabilir. Bununla birlikte, bir faaliyet ve/veya konu kamu idaresinin tüm birimlerinde denetim kapsamına alınabilir.

2.4.1. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi kamu idarelerin uymakla yükümlü oldukları, kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer düzenlemeler çerçevesinde bu mevzuata uyup uymadıklarının incelenmesidir. Aynı zamanda uygunluk denetimi, yasal mevzuat ve üst yönetimin belirlediği kurallara uyulup uyulmadığının tespitinde kullanılır. Bahsedilen üst yönetim kurum içinden olabileceği gibi kurum dışından da olabilir. Uygunluk denetimi sonrası ortaya çıkan bulgular, ilgili ve yetkili kişilere ya da kurumlara rapor edilir⁵⁹.

Geleneksel Türk denetim anlayışına baktığımız zaman en sık karşılaşılan ve uygulanan denetim türüdür. Önceden var olan bir mevzuat ve onu uygulamaya çalışan bir örgüt/kurum vardır. Denetçiler bu örgütün önceden belirlenmiş olan mevzuata ne kadar uyup uymadığını, hatalarını ve eksikliklerini tespit eder. Uygunluk denetimi hem iç hem de dış denetim tarafından yapılır.

Uygunluk denetimi, yapıldığı alanlara bakıldığında en geniş kapsama sahiptir; ama denetimin esası itibarıyla en dar kapsamlı olan denetim türüdür. Bu denetim türünde genellikle dar kapsamlı bir ölçüt belirlenerek faaliyetin belirlenen ölçütlere ne oranda uygun yapıp yapılmadığı belirlenir⁶⁰. Dolayısı ile tek başına uygunluk denetiminin yapılması iç denetim sürecinde etkinliği azaltabilir.

⁵⁹ Nazmi Z. Gürkan, **İç Denetim**, 2. Baskı, Maliye Bütçe Kontrolörleri Derneği Araştırma İnceleme Dizisi, Ankara, 2005, s. 37

⁶⁰ Ahmet Başpınar, Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış, **Maliye Dergisi**, 2005, Ankara, s. 39

2.4.2. Performans Denetimi

Faaliyet denetimi olarak da adlandırılan bu denetim şeklinde kurumun önceden belirlenmiş hedef ve amaçlara ulaşip ulaşmadığı ölçülmeye çalışılır. Bu bakımdan performans denetimi, idare faaliyetlerini yürütmek üzere kullanılan kaynakların verimlilik, ekonomiklik, etkinlik ve etkililik yönünden denetlenmesidir⁶¹.

Soylu'ya göre performans denetimi, “hesap verme sorumluluğunun tesis edilmesi ve dolayısıyla kamunun tüm paydaşları için kamu idarelerinin etkin ve verimli bir şekilde yönetilmesinin, kamusal faaliyetlerin çıktı ve sonuçlarının bilinmesinin güvencesi durumundadır. Dolayısıyla kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığının tespiti ancak fonksiyonel bağımsızlığa sahip bir denetim sistemiyle mümkün olabilecektir. Ayrıca, karar vericilere kamu kaynaklarının gelecekte tahsis edileceği faaliyet ve projeler konusunda yardımcı olacak, bir anlamda verimsiz ve etkin olmayan alanlara kamu kaynaklarının tahsisini önlemiş olacaktır⁶².”

Peter Drucker'in “ölçmezseniz yönetemezsiniz” sözü performans yönetimi denince ilk akla gelen sözdür. Bir işin sağladığı katma değer ancak ölçüldüğü zaman ortaya çıkacaktır. Nasıl ki, bir şirketin başarısı belirli bir periyotta hesaplanan karı ile doğru orantılı ise, bir kurumun başarısı da önceden belirlenmiş olan hedeflerine ulaşma seviyesi ile doğru orantılıdır. Bu ölçünün tespit edilmesi de ancak performans yönetimi ile olabilir⁶³.

2.4.3. Mali Denetim

Mali denetim kamu idarelerinde uygulanacak iç denetim uygulamalarından birisi olup, gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun ve mali tabloların güvenilirliğinin incelenmesidir. Mali denetim

⁶¹ Güredin, a.g.e, s. 15

⁶² Hüseyin Soylu, İç Denetimin Yeni Bir Yaklaşım Olarak Kamu Sektöründe Uygulanması Ve Mevcut Uygulamaların, Verimlilik Ve Başarısı: Türkiye Örneği, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi SBE, Karaman, 2010, s. 110

⁶³ Mustafa Demir, Alandakilerin Bakış Açısıyla Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Atılım Üniversitesi SBE, Ankara, 2010, s. 61

sonrası elde edilen sonuçlar kapsamında, denetim sürecinden geçen birim veya sürece ilişkin oluşturulan iç kontrollerin etkinliği ve yeterliliği de değerlendirmeye dahil edilir. Mali denetim, denetçilerin çalışmalarının finansal öğelerini kapsamaktadır. İç kontrolün, risk yönetiminin, dürüstlüğün ve iyi davranış kurallarına uygunluğun denetlenmesidir⁶⁴.

Mali tabloların denetlenmesindeki asıl amaç, mali tabloların bir bütün olarak belirlenmiş ölçütlere göre uyum içinde bulunup bulunmadıklarının kontrol edilmesidir. Uluslararası temel muhasebe ilkelerine göre hazırlanmaları gereken ve denetim faaliyeti kapsamında yer alan mali tablolar bilanço, gelir tablosu, mali durumlardaki değişimleri gösteren tablolar vb. Finansal tabloların denetçiler tarafından denetlenmesi sırasında, bu finansal tabloların farklı gruplarca farklı amaçlar için kullanılacağı hususu dikkate alınır⁶⁵.

2.4.4. Bilgi Teknolojileri Denetimi

İç Denetim Koordinasyon Kurulu İç Denetim Rehberinde bilgi teknolojisini şu şekilde tanımlamıştır: “Bilginin toplanması, işlenmesi, depolanması, iletişim ağları aracılığıyla bir yerden bir yere iletilmesi, kullanıcıların hizmetine sunulması, yönetilmesi, saklanması ve güvenliğinin sağlanması ile söz konusu sistemlerde saklanan bilgiye erişim kurallarının belirlenmesinde yararlanılan yazılım ve donanım teknolojilerini kapsayan bütüne bilgi teknolojisi” denir⁶⁶. Bilgi teknolojisi denetimi ise, bilgi teknolojisi üzerinde yapılan her türlü inceleme, denetleme ve araştırmadır.

Bilgi sistemleri denetimlerinin amacı; bilgisayar sistemleri ve bilgi teknolojileri üzerindeki kontrollerin yeterli olup olmadığının belirlenmesidir. Bilgi güvenliğinin sağlanabilmesi için, bilgi sistemleri üzerinde güçlü kontroller olması gerekmektedir. Bilgi sistemlerindeki kontrol zayıflıkları işletmenin finansal ve

⁶⁴ Yaşar Kocael, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununda Öngörülen İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Gaziosmanpaşa Üniversitesi SBE, Tokat, 2010, s. 81

⁶⁵ Güredin, a.g.e., s.14

⁶⁶ Kamu İç Denetim Rehberi, https://www.yok.gov.tr/documents/10279/7708108/kamu_ic_denetim_rehberi.pdf/c211ed07-a2f1-4008-8626-41ced0e6e045, Erişim Tarihi (21.11.2016)

operasyonel kayıtları üzerinde olumsuz etkiler yaparak işletme için büyük riskler oluşturabilmektedir⁶⁷.

2.4.5. Sistem Denetimi

Sistem, bütünlüğü sağlamak veya başarmak amacıyla bir araya getirilen etkileşimli çalışan parçaların bütününe verilen addır⁶⁸. Sistem denetimi ise, denetlenen birimin iç kontrol sisteminin ve faaliyetlerinin; teşkilat yapısına artı değer katıcı bir yaklaşımla incelenmesi, varsa eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve standartlara uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan usullerin yeterliliğinin ölçülmesi yoluyla değerlendirilmesidir⁶⁹.

2.5. İç Denetim Süreci

İç denetim faaliyetleri; planlama, denetimin yürütülmesi, raporlama ile izleme aşamalarından oluşmaktadır⁷⁰. Aşağıda sırası ile bu aşamalardan kısaca bahsedilecektir.

2.5.1. İç Denetimin Planlanması

İç denetim planı yapılırken; “iç denetim faaliyetlerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini sağlamak amacıyla denetimin kapsamını, denetlenecek alan ve konuları, ihtiyaç duyulan işgücü ve diğer kaynakları içerecek şekilde, birim yöneticileriyle görüşülerek ve Kurulca hazırlanan iç denetim stratejik planı da dikkate alınarak, üç yıllık dönemler için hazırlanır. Bu plan, her yıl risk değerlendirmesi sonuçlarına göre gözden geçirilerek, gerektiğinde değiştirilir⁷¹.”

⁶⁷ Volkan Ulutaş, Muhasebe Sisteminde İç Kontrol ve İç Denetimin Önemi, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Kocaeli Üniversitesi SBE, 2010, s. 58

⁶⁸ Kocael, **a.g.e.**, s. 82

⁶⁹ İç Denetçilerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik; Madde 8.

⁷⁰ <http://www.icdenetim.gov.tr/sureci>, Erişim Tarihi (07.04.2017)

⁷¹ Aksoy, **a.g.e.**, s. 120

İç denetim planlaması yapılırken aşağıdaki hususlar göz önüne alınmalı ve mutlaka belgelendirilmelidir:

- Denetim kapsamının ve amaçlarının belirlenmesi,
- Denetlenecek birim ve faaliyet hakkında tüm geri plan bilgilerine ulaşılması,
- Denetimin yürütülmesi için gerekli kaynakların belirlenmesi,
- Denetim hakkında bilgi sahibi olması gereken tüm taraflarla iletişim kurulması,
- Denetimin vurgu alanlarını tespit etmek üzere faaliyetleri, riskleri ve kontrolleri yakından tanımak ve denetlenenlerin görüş ve önerilerini almak için, mümkünse, bir alan taraması yapılması,
- Denetim programının yazılması,
- Denetim sonuçlarının kime, ne zaman ve nasıl iletileceğinin belirlenmesi,
- Denetim çalışma planı için onay alınması⁷².

2.5.2. İç Denetimin Yürütülmesi

Denetim faaliyetlerinin ikinci aşamasında iç denetçi, denetim plan ve programlarında belirlenen amaç ve hedeflere ulaşabilmek amacıyla öncelikle bir çalışma planı hazırlar ve ön çalışma yapar. Bilgi ve belgelere en doğru şekilde ulaşabilmek amacıyla uygun çalışma kâğıtları ve ilgili formlar hazırlanır. İç denetçi bilgi ve belgelere ulaşmada sağlıklı bir yöntem izlemek amacıyla önceki yıllarda düzenlenmiş raporlar varsa bu raporlardan ve çalışma kâğıtlarından, ayrıca dış denetim yapılmışsa bunlardan da faydalanır.

Tüm bu çalışmaların ardından yönetici ve çalışanların da katılacağı bir açılış toplantısı düzenlenir. Bu toplantıda; denetimin amacı, kapsamı, denetim süresi,

⁷² Ulutaş, a.g.e., s. 63

bulguların değerlendirilmesi, denetimin raporlanması gibi hususlar görüşülür. İç denetçi sonraki aşamada, yüksek riskli alanlar öncelikli olarak tespit edilecek şekilde bir risk değerlendirme çalışması yapar. Buna bağlı olarak bilgi ve belgelerin güvenilirliğini sağlamak amacıyla çeşitli test yöntemleri uygulanır. Bu test yöntemleri arasında; Fiziki inceleme yöntemi, doğrulama yöntemi, yeniden hesaplama yöntemi, belge inceleme yöntemi, bilgi toplama (soruşturma) yöntemi, analitik inceleme gibi yöntemler uygulanır⁷³.

Denetim faaliyetinin yürütülmesinin son aşaması kapanış toplantısıdır. İç denetçi tarafından bilgi ve belgelere dayanarak oluşturulan bulgular denetlenen birime gönderilir. Birim yöneticisi ve çalışanları tarafından denetim bulguları üzerinde bir çalışma yapılır ve kapanış toplantısı gerçekleştirilerek, geliştirilen önerilerle birlikte bir sonuca ulaşılr⁷⁴.

2.5.3. İç Denetim Sonuçlarının Raporlanması

Denetçi kapanış toplantısında denetlenen birimler ile denetim sonucu elde edilen bulgular üzerinde yapılan görüşmeler de göz önüne alınarak bir taslak rapor hazırlar. Denetçi, taslak haline getirdiği denetim raporunu belirli bir zamanda cevaplandırılmak üzere denetlenen birim amirine bir yazı ekinde gönderir. Birim amiri, gerekmesi durumunda kurumdaki çalışanlardan ve ilgililerden görüş alarak taslak raporu verilen zamanda cevaplandırarak denetçiye sunar. Risklerin seviyesi ve önemi konusunda denetçi ile birim amiri aynı kanaatteler ise, uygun bir sürede önlem alınması hususunda anlaşılır ve yapılacaklar denetlenen birimce bir eylem planına bağlanır. “İç denetçi denetlenen birimden alınan cevaplar ile bunlara ilişkin değerlendirmelerini de ekleyerek oluşturduğu nihai raporunu, iç denetim birimi aracılığıyla üst yöneticiye sunar. Raporlar üst yönetici tarafından değerlendirilerek gereği için ilgili birimler ve strateji geliştirme birimine verilir. Denetim raporunda belirtilen önlemlerin alınıp alınmadığı üst yönetici tarafından izlenir⁷⁵.”

⁷³ <http://www.denetimnet.net/PrintPage.aspx?pgID=9955>, Erişim Tarihi (09.04.2017)

⁷⁴ Mall, a.g.e., s. 58

⁷⁵ Özkan Yılmaz, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu Kapsamında İç Denetimin Değerlendirilmesi ve Öneriler, İstanbul, 2008, s. 41

Kamu adına yapılan harcamalarının denetlenmesi esnasında ulaşılan bulgularda, denetçinin üst yöneticiye bağlı olması ve denetim raporunu doğrudan üst yöneticiye sunması, bununla birlikte raporun gereklerini yapma sorumluluğunun üst yöneticide olması, 5018 sayılı Kanunun üst yöneticiye duyduğu güvenin bir işareti olarak değerlendirilmektedir⁷⁶.

Denetçiler tarafından yapılan farklı türdeki uygunluk, performans, mali, bilgi teknolojisi ve sistem denetimi sonucundaki “Denetim Raporu”, danışmanlık faaliyetleri kapsamında yapılan inceleme ve araştırma ile usulsüzlük ve yolsuzluk tespitine dair çalışmalar sonucunda “ İnceleme Raporu ” düzenlenir⁷⁷.

2.5.4. İç Denetimin İzlenmesi

Denetlemenin ne gibi bir sonuç verdiği, denetleme sonrasında önerilen konuların yerine getirilip getirilmediği, ne gibi düzeltmeler yapıldığı, ancak denetleme sonuçlarının değerlendirilmesi ve buna bağlı olarak izlenmesi ile mümkün olmaktadır⁷⁸.

İç denetçiler, denetim bulguları doğrultusunda doğru işlemlerin yapılıp yapılmadığını görebilmek için denetim sonuçlarını takip etmekle yükümlüdürler. Kamu İç Kontrol Standartlarına göre izleme, “denetlenen kurum ya da birimin iç kontrol sisteminin kalitesini değerlendirmek üzere yürütülen ve tüm izleme faaliyetlerini içine alan bir gözetim mekanizmasıdır⁷⁹.”

İç denetim sonucu denetçi tarafından tavsiye edilen düzeltici işlem ve öneriler ilgili raporda belirtilen zaman içinde yerine getirilir. Düzeltici işlemin gerçekleştirilmesinin belli bir zamana ihtiyaç duyulması durumunda bu konu denetim raporuna verilen cevapta belirtilir ve dönemsel gelişmeler ilgili birimce altı aydan az

⁷⁶ Rasim Sarıkaya, Kamu Harcamalarında Etkinliğin Sağlanması Bakımından İç Denetimin Rolü, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi, İstanbul, 2008, s. 105

⁷⁷ <http://icdenetim.sanayi.gov.tr/ServiceDetails.aspx?dataID=157>, Erişim Tarihi (22.11.2016)

⁷⁸ Nuri Tortop vd, **Yönetim Bilimi**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2007, s. 36

⁷⁹ Demir, a.g.e., s. 78

olmamak üzere dönemler halinde iç denetim birimine bildirilir. Raporda vurgulanan hususlara karşı önlemlerin alınıp alınmadığı üst yönetici tarafından izlenir⁸⁰.

2.6. İç Denetimin Unsurları

İç denetimin temel unsurları Güvence Sağlama ve Danışmanlık, Değer Katma, Standartlara Uygunluk, Bağımsızlık ve Tarafsızlık, Risk Odaklı Denetim ve Meslek Ahlak Kuralları olarak sıralanabilir. Aşağıda bu maddelere sırasıyla kısaca değinilecektir.

2.6.1. Güvence Sağlama ve Danışmanlık

İç denetimin kapsamı, güvence ve danışmanlık faaliyetleri dâhil edilerek genişletilmiş, böylece pro-aktif bir kimliğe bürünerek yönetime, kontrol, risk yönetimi ve kurumsal yönetim noktalarında danışmanlık ve güvence hizmeti vermeye başlamıştır⁸¹.

İç denetim, “kurumun risk yönetimi ile kontrol ve yönetim süreçlerinin etkin bir şekilde işlediğine, üretilen bilgilerin doğruluğuna ve tamlığına, faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğine, varlıklarının korunduğuna dair kurum içine ve kurum dışına yeterli güvencenin verilmesidir⁸².” İç denetim faaliyeti kapsamında yapılan denetimler gerek kuruma gerekse üst yöneticiye makul bir güvence sağlar.

İç denetim, “nesnel güvence sağlamanın yanında, özellikle risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini geliştirmede idarelere yardımcı olmak üzere bağımsız ve tarafsız bir danışmanlık hizmeti sağlar. Danışmanlık hizmeti, idarenin hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin ve işlem süreçlerinin sistemli ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunulmasıdır”⁸³.

⁸⁰Yılmaz, a.g.e., s. 42

⁸¹ Davut Pehlivanlı, **Modern İç Denetim**, 1. Basım, İstanbul, 2010, s. 8

⁸²İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik; Madde 5.

⁸³İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik; Madde 5.

2.6.2. Değer Katma

Değer katma, danışmanlık ve güvence hizmetleriyle kurumun amaçlarını gerçekleştirme fırsat ve alternatiflerini arttırmaktır. Faaliyetlerin geliştirme imkânlarını belirleyerek riske maruz kalmasını azaltmaktır.

Değer katma iç denetim unsurlarının en önemlilerinden bir tanesidir. Çünkü bir kurumda yapılan standart işlere kurum içinden değer katmak gerçekten zor olmaktadır. Zira iç denetim geleneksel teftiş yapısından çok farklı bir boyut kazanmış kurumların korkulu rüyası değil, koruyup kollayan, eksikleri giderici ve yönlendirici statüsü ile eğitici bir kimliğe bürünmüştür.

2.6.3. Standartlara Uygunluk

İç denetim, esas olarak kuruma değer katmak amacıyla yapılması öngörülen ve bu amaca ulaşılması ancak uluslararası genel kabul görmüş denetim standartlara uygun olarak yerine getirilmesi halinde mümkündür. Aksi durumda, yapılan denetim bir iç denetim faaliyeti olarak kabul edilmeyecektir⁸⁴.

Denetim standartlarına uygun bir şekilde yürütülen iç denetim, risk esaslı olmasının yansıra sistematik, devamlı ve disiplinli bir yaklaşımla gerçekleştirilmektedir. Kısaca, ancak belirli bir denetim standartlarına göre yürütülen bir denetim faaliyeti başarıya ulaşabilir⁸⁵.

5018 sayılı Kanununun 63. maddesinde iç denetimin genel kabul görmüş standartlar çerçevesinde yapılacağından bahsedilmektedir. İç denetim standartları ulusal çapta olabileceği gibi uluslararası çapta da olabilir. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsüne taraf olan ülkeler bu enstitü tarafından belirlenmiş olan standartlara uymak zorundadırlar. Ülkemizde iç denetim standartları konusunda İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun belirlemiş olduğu standartların yanında uluslararası belirlenmiş olan standartlar da uygulanmaktadır. Böyle iç denetimin uluslararası bir

⁸⁴ Aslan, **a.g.e.**, s. 29

⁸⁵ Canan Güner, **Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim**, Devlet Muhasebe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara, 2009, s. 108

normla yapılıyor olması iç denetimin dünya ölçeğinde bir kurumsal yapıya sahip olduğunun bir göstergesi olarak nitelendirilebilir.

2.6.4. Bağımsızlık ve Tarafsızlık

Bağımsızlık, tarafsızlığı veya tarafsızlık duruşunu bozabilecek şartların dışında kalmaktır. Tarafsızlığa yönelik her türlü tehditlere karşı, iç denetçi hem şahsi olarak hem de kurum düzeyinde mücadele etmelidir. Tarafsızlık, iç denetçilerin görevlerini, denetim sonucunda ortaya çıkan ürüne gerçekten ve dürüst bir şekilde inanacakları ve bu ürünün kalitesinden ciddi bir taviz vermeyecekleri şekilde yerine getirmelerini sağlayan objektif bir zihinsel tutumdur. Tarafsızlık, iç denetçilerin, denetim konularına ilişkin karar ve yargılarda herhangi bir telkin altında bulunmamaları gerekir⁸⁶.

5018 sayılı Kanununun 63 ve 64. maddelerinde iç denetimin bağımsızlığına yönelik düzenlemeler yer almaktadır. Ayrıca İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte de “İç denetçiler, iç denetim faaliyetine ilişkin görevlerini yerine getirirken bağımsız hareket eder.” denilmiştir.

İç denetimde diğer bir konu ise tarafsızlıktır. İç denetçiler, denetime başlamadan önce, denetim sırasında ve denetimin raporlanması esnasında en üst düzeyde mesleki tarafsızlık sergilemek durumundadırlar. İç denetçiler tüm değerlendirmelerini adil ve önyargısız bir şekilde yaparak kendilerinin veya başkalarının menfaatlerinden etkilenmemelidirler. Çalışmaları sırasında tarafsızlığını ihlal eden veya ihlal edebilecek herhangi bir faaliyet veya ilişkinin içerisinde yer almazlar. Ayrıca tarafsızlıklarını etkileyebilecek bir durumla karşı karşıya kalmaları halinde bu hususu yetkili mercilere bildirmeleri gerekmektedir⁸⁷.

⁸⁶ Şener Gönülaçar, İç Denetimden Hedefler ve Beklentiler I, **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı:130, 2007, s.17

⁸⁷ Mallı, a.g.e, s. 55

2.6.5. Risk Odaklı Denetim

Geleneksel denetim anlayışını temellerinden sarsan en önemli özellik, risk odaklı denetim anlayışıdır. Risk odaklı denetim, kurumların faaliyet alanlarına ilişkin risklerin tanımlanmasını, risk düzeylerinin ölçülmesini ve bu riskler için uygulanan kontrollerin etkinlik ve yeterliliğinin gözden geçirilmesini ve yüksek riskli alanlara denetim önceliğinin verilmesini öngören denetim yaklaşımıdır⁸⁸.

Risk genel olarak kurumların amaç ve hedeflerine ulaşmasını engelleyecek her türlü durumları ifade eder. Riskler her zaman olumsuz bir durumun varlığı olarak algılansa da bazı durumlarda olumlu faaliyetlerin de risk kapsamında değerlendirilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Kamu idaresi yönetimi tarafından tanımlanan riskler, iç denetim birimi tarafından detaylı bir risk analizine tabi tutulur. Bu analiz sonrasında riskler, oran ve önem dereceleri belirlenerek sıralanır. İç denetim birimi tarafından, kurumun amaçları, bu amaçlara ilişkin hedefleri, faaliyetlerini, varlıklarını, yükümlülüklerini etkileyebilecek önemli risklere yönelik yapılan analiz neticesinde, en fazla risk içeren alan ve konulardan başlanmak suretiyle iç denetim planı ve uygulamaya ilişkin programlar hazırlanır. Yeni birim ve faaliyetler, revizyon içeren projeler, örgüt yapısı ve personel rejimindeki önemli değişiklikler, içerisinde yüksek risk barındırabileceğinden, denetim programına öncelikle alınır. Programların hazırlanmasında; üst yönetimin riskli gördüğü ve öncelik verilmesini istediği hususlar da dikkate alınmalıdır⁸⁹.

2.6.6. Meslek Ahlak Kuralları

Meslek ahlâk kuralları, mesleğin objektifliğine ve serbestliğine zarar vermeden olumlu ya da olumsuz herhangi bir etki ve baskıya maruz bırakılmadan denetim faaliyetinin hakkıyla icra edilmesini sağlayan değerler, ilkeler ve yükümlülükler bütünüdür. Bu kurallar doğal olarak meslekle uyuşmayan hususları ve

⁸⁸Bülend Özoğlu, Ceyhan Mercan ve Sabri Çakıroğlu, **Bir Güvence ve Danışmanlık Hizmeti: İç Denetim**, 1. Basım, İstanbul, Ocak 2010, s.157

⁸⁹ Ahmet Başpınar, Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu, **Maliye Dergisi**, Sayı 151, Temmuz-Aralık 2006, s. 27

bazı sınırlayıcı (yasaklayıcı) ögeleri içinde barındırmaktadır. İç denetçiler sorumluluklarını en etkin bir biçimde yerine getirebilmek için en üst seviyede davranış normlarına tabi olmalıdırlar⁹⁰.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununda iç denetçilerin uyacakları etik kuralların İç Denetim Koordinasyon Kurulunca belirleneceği hükme bağlanmıştır⁹¹. Ayrıca, iç denetçilerin Kurul tarafından belirlenen denetim standartlarına ve etik kurallara uymakla yükümlü olduğu, bu standart ve kuralların da uluslararası genel kabul görmüş standart ve kurallar dikkate alınarak belirleneceği ifade edilmiştir⁹².

Bu kapsamda, meslek ahlak kuralları, kamu iç denetim uygulamalarında meslek ahlak kültürünün yaygınlaştırılması ve geliştirilmesi amacıyla Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün (UIE) Meslek Ahlak Kuralları temel alınarak ve bu alanda faaliyet gösteren uluslararası mesleki kuruluşların metinlerinden de faydalanılarak oluşturulmuştur.

Meslek ahlak kuralları, “iç denetçilik görevi (mesleği) ve faaliyetleriyle ilgili İlkeler” ile “iç denetçilerden beklenen davranış tarzını tanımlayan Davranış Kuralları” ndan oluşur. Bu meslek ahlak kuralları, mesleğe girişte okunup imzalanarak iç denetçi tarafından iç denetim birimi ile üst yöneticiye sunulur.

Bu ilkeler ve davranış kurallarına baktığımızda şu dört başlık altında toplayabiliriz;

- Dürüstlük
- Tarafsızlık, Nesnellik, Bağımsızlık
- Gizlilik
- Yetkinlik (Ehil Olma)

⁹⁰Gönülaçar, a.g.e., s.12

⁹¹ 5018 sayılı Kanun, Madde; 67

⁹² İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Madde; 9

2.7. İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi

İç kontrol ve iç denetim birbirleri ile yakından ilişkili fakat ayrı iki kavramdır. İç kontrol ve iç denetim uzun senelerden bu yana var olan ancak özellikle son yıllarda zenginleşen ve derinleşen kavramlar olarak karşımıza çıkmaktadır⁹³.

5018 sayılı Kanunda iç 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”. şeklinde ifade edilmiştir.

İç kontrol, idarenin faaliyetlerini dinamik bir süreç olarak devam ettirmekte iken, iç denetim bu faaliyetler tamamlandıktan sonra devreye girmektedir. Buna ilaveten iç denetim, iç kontrolün faaliyetlerinin gerçekleşmesi esnasında yönetime danışmanlık hizmeti de sunabilir. İç denetimin, yönetime, iç kontrole yönelik değerlendirmelerde bulunması ve önemli bilgiler aktarması, iç kontrolün ikamesi anlamında değerlendirilmemelidir⁹⁴.

Bir idaredeki tüm personelin, idarenin ve görev yaptığı birimin misyonunu, amaç ve hedeflerini, risklerini ve bu çerçevede sorumluluklarını bilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede faaliyetlerini yürüttükleri sırada yöneticiler ile personelin sahip oldukları deneyim kontrolün izlenmesi açısından önem taşımaktadır. Bu nedenle, iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi görevi sadece üst yönetici, iç denetçi ve strateji geliştirme biriminin görevi olarak algılanmamalı, tüm birimlerin aktif bir şekilde bu sürece katılımı sağlanmalıdır⁹⁵.

İç denetçinin iç kontrol sürecinde yer alıp almaması ile ilgili Uzun’un şu tespiti yerindedir: “İç denetçi yönetim kontrolü sürecinde yer almamalıdır; sadece iç kontrolün değerlendirmesini yapmalı ve bu konuda bir hükme varmalıdır. İç

⁹³ Umut Korkmaz, Kamuda İç Denetim, **Bütçe Dünyası Dergisi**, Cilt 2, Ankara, 2007, s. 8

⁹⁴ Ali Kayım, **İç Denetim ve İç Kontrol: Kavramsal Çerçeve**, Vergi Raporları, 2006, s.86

⁹⁵ Mehmet Bülbül, **Kamu İç Kontrol Sistemi ve Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum**, İvme Yayıncılık, Ankara, 2009, s.120

denetçinin yeni bir faaliyet veya programın sistemleri ve prosedürleri hakkında görüş vermesi veya bunun bir ön denetimini yapması hususunda kesin bir itiraz yoktur (hatta bu konuda büyük çoğunluk bunu desteklemektedir). Ancak, iç denetçi, sürekli bir zeminde, yönetim kontrolü faaliyetiyle meşgul olmamalıdır. İç denetimin yönetim kontrolü ile arasındaki mesafeyi koruması esastır. Böylece, kurum, yönetim kontrolü konusundaki sorumluluğunun farkına varacak ve iç kontrolün etkili bir şekilde yürütülmesi çabası içerisinde olacaktır⁹⁶.”

Geniş anlamda iç kontrol, iç denetimi de kapsamakla birlikte dar anlamda denetim faaliyetleri dışında kalan kontrol faaliyetleriyle diğer unsurlardan meydana gelmektedir. Bu anlamda iç denetim kurumun iç kontrol sisteminin bir elemanı olmanın yanı sıra iç denetim faaliyetinin niteliği ve fonksiyonu gereği kurumun yönetim, risk yönetimi ve kontrol sisteminin etkinlik ve yeterliliğini değerlendirmektedir. Bu da, iç denetim faaliyetinin iç kontrol sistemi içindeki yerini ve rolünü ortaya koymaktadır⁹⁷.

⁹⁶ Fuat Uzun, İç Kontrol ve Fransa Uygulaması, **Yerel Yönetimler Dergisi**, Ankara, Cilt 12, 2007, s.

4

⁹⁷ Soylu, **a.g.e.**, s. 114

Tablo 2.1. Özellikleri Bakımından İç Denetim ve İç Kontrolün Karşılaştırılması

İÇ DENETİM	İÇ KONTROL
1.Bilginin doğruluğunu ve güvenilirliğini test edip, yönetime güvence vermek.	1.Bilginin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak.
2.Plan, program ve mevzuata uygunluğu kontrol etmek.	2.Plan, program ve mevzuata uygunluğu gerçekleştirmek.
3.Etkinlik ve verimliliği teşvik ederek artı değer kazanmak.	3.Etkinlik ve verimlilik sağlamak.
4.Risk denetimi suretiyle bağımsız ve tarafsız faaliyette bulunmak.	4.Başta yönetimce belirlenen hedeflere ve iç ve dış denetime hizmet etmek.

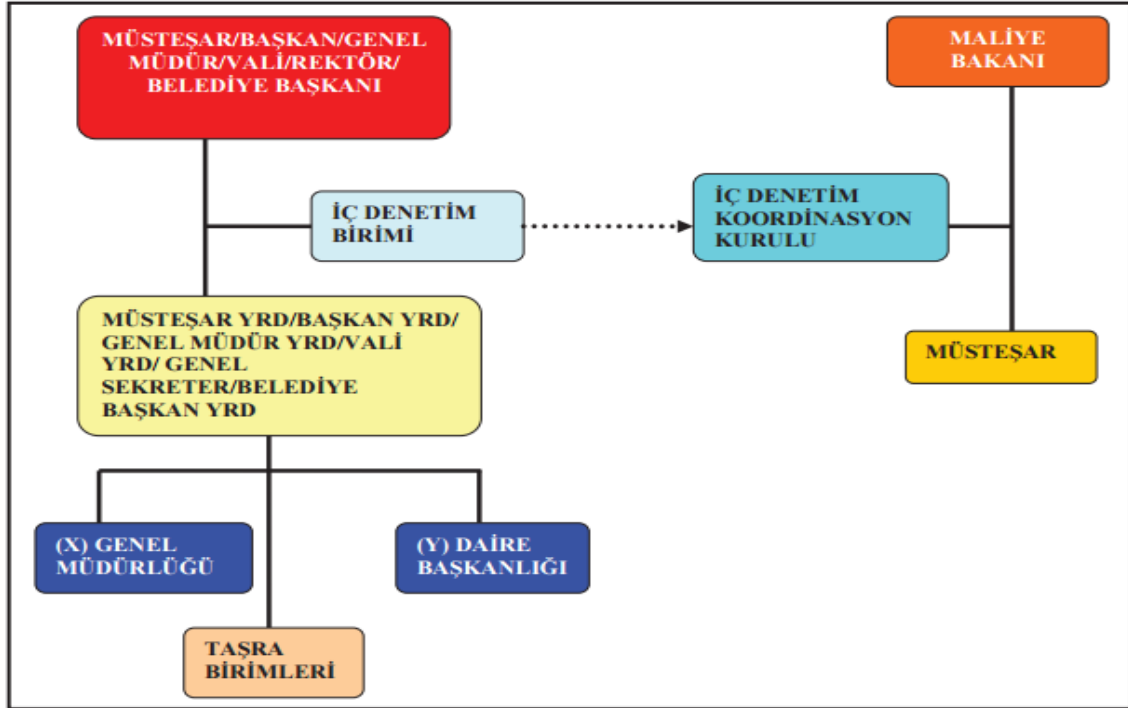
(Kaynak: M. Vefa Toroslu, İç Kontrol ve İç Denetim, Şubat 2014, İstanbul, s. 15)

2.8. Türk Kamu Yönetiminde İç Denetimin Yeri ve Önemi

Türk kamu yönetiminde iç denetim genel olarak, genel bütçeli kamu idareleri, özel bütçeli kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ile mahalli idarelerde yerini almıştır. Genel yönetim kapsamındaki bu idarelerden genel bütçeli kamu idarelerinde ve sosyal güvenlik kurumlarında iç denetim birimleri hemen hemen kurulmuş ancak özel bütçeli idareler, özelde üniversiteler ile mahalli idarelerde iç denetim birimleri kurulmaya çalışılmakta ve iç denetçi atamaları yapılmaktadır. İç denetim kurumsal organizasyon içerisinde doğrudan üst yöneticiye bağlı olarak teşkilatlanmıştır.

İç denetim birimlerinin kamu idarelerinin organizasyon yapısı içerisindeki konumu ve İDKK ile ilişkisi aşağıdaki grafikte gösterilmektedir.

Şekil 2.1. İç Denetimin Organizasyon Yapısındaki Yeri



(Kaynak: İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2013 Yılı Kamu İç Genel Durum Raporu, Ankara, Eylül, 2014, s. 24)

Şekilde görüldüğü üzere iç denetim birimleri ve iç denetçiler doğrudan üst yönetime bağlı olarak konumlandırılmıştır. Ayrıca İç denetçiler, sertifika eğitimlerini alması, iç denetim alanında hazırlanan mevzuata uyum ve iç denetim raporlarının bir örneğinin gönderilmesi bakımından İDKK ile de iletişim halindedirler.

1980'li yıllarda başlayan liberalleşme rüzgârlarıyla birlikte kamu yönetimi anlayışında da değişikliğe gidilmiş ve devletin fonksiyonları yeniden tanımlanmaya çalışılarak devlet olgusuna yeni anlamlar yüklenmiştir. Yeni kamu yönetimi anlayışı denen bu akım devleti bir özel sektör mantığı ile hareket etmeye zorlayarak ulusal ve uluslararası piyasalarda pozisyonunu belirlemiştir. Devletin gelişen ve bir o kadar da karmaşıklaşan yapısının da gözden geçirilmeye ihtiyaç duyduğu anlaşılmıştır.

Türk kamu yönetimi de bu akımdan nasibini alarak gelenekçi devlet anlayışını terk ederek yenilikçi devlet modeline doğru eksenini kaydırmıştır. Özellikle 1999 yılından sonra Avrupa Birliği'ne üye olma ve uyum süreci ivme kazanmış ve bununla birlikte kamu yönetiminde bazı reformlar kaçınılmaz olmuştur.

Bu alanların başında devletin şeffaflaşması, yolsuzlukların önlenmesi, mali yapıdaki bozukluklar, dönüşüm süreci ve hesap verilebilirlik ile denetim gelmektedir.

Geleneksel denetim ve teftiş anlayışının sistem üzerindeki etkisi ve kamu idarelerine katkısı çok sınırlı kalmaktaydı. Özel sektörün pek çok alanda kullandığı ve görece başarı elde ettiği iç denetim olgusu kamuya uyarlanarak yeni bir denetim sistemi denenmeye başlandı. İç denetimin başlıca gayesi, kamu idarelerini geliştirmek ve kamu idarelerine katkıda bulunarak nesnel güvence sağlamaktır. Ayrıca risk odaklı denetim anlayışı ile gelecek odaklı denetim anlayışı bu alandaki eksikliği doldurarak denetimde yeni bir farkındalık oluşturma hedefi ortaya koymuştur.

Ülkemizde iç denetim anlayışı kamu idarelerinde yeni yeni gelişmeye başlamıştır; ancak bu süreçte tam bir farkındalık oluştuğunu söylemek zor olacaktır. Bu dönüşüm, denetimde yeni bir soluk getirmekte ve yılların getirmiş olduğu alışkanlıklarda bazı direnç noktaları oluşturmaktadır. İç denetim, farkındalığın artması ve kurumsal bir kültür olarak kamu yönetimiyle bütünleştirilmesiyle işlerlik kazanarak daha etkin olacağı düşünülmektedir.

2.8.1. İç Denetçinin Görevleri

5018 sayılı Kanununda denetçilerin görevlerini şu şekilde sıralanmıştır⁹⁸:

- ✓ Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek,
- ✓ Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak,
- ✓ Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak,
- ✓ İdarenin harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek,

⁹⁸ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu; Madde 64

- ✓ Malî yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak,
- ✓ Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak,
- ✓ Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.

Yukarıda sayılan görevlere ilaveten iç denetçilerin;

- ✓ İç denetçi bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getireceği,
- ✓ İç denetçi, görevinde bağımsızdır ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemeyeceği ve yaptırılamayacağı,
- ✓ İç denetçiler, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunar. Bu raporlar üst yönetici tarafından değerlendirmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile malî hizmetler birimine verilir. İç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemler, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderileceği hususlarını hükme bağlanmıştır.

2.8.2. İç Denetçilerin Nitelikleri, Atanması ve Görevden Alınması

5018 sayılı Kanun'da iç denetimin iç denetçiler tarafından yapılacağına ilişkin bir hüküm bulunmaktadır. İç denetçilik, sertifikasyona dayalı kariyer bir denetim mesleği olup, iç denetçilerin nitelikleri, atanmaları, görevden alınmaları, başka görevlere atanmaları, görevlerini yerine getirirken uyacakları mevzuat, standartlar ve etik kurallar Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve ilgili mevzuatla düzenlenmiştir⁹⁹.

Kanunun iç denetçilerin nitelikleri ve atanması başlıklı 65. maddesinde iç denetçilerin atanması için gerekli şartlar düzenlenmiştir. 657 sayılı Devlet Memurları

⁹⁹ Nurtaç Arslan, Kamuda İç Denetim Sistemi: Büyükşehir Belediyeleri Örneği, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Selçuk Üniversitesi S.B.E., Kamu Yönetimini ABD, Konya, 2014, s. 37

Kanunu'nun 48'inci maddesinde belirtilen hususlara ilave olarak aşağıdaki şartları da taşıması gerekir. Bu şartlar şöyle sıralanmıştır:

- ❖ İlgili kamu idaresinin özelliği de dikkate alınarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen alanlarda en az dört yıllık yüksek öğrenim görmüş olmak,
- ❖ Kamu idarelerinde denetim elemanı olarak en az beş yıl veya İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nca belirlenen alanlarda en az sekiz yıl çalışmış olmak,
- ❖ Mesleğin gerektirdiği bilgi, ehliyet ve temsil yeteneğine sahip olmak,
- ❖ İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nca gerekli görülen diğer şartları taşımak.

Madde devamında “iç denetçi olarak atanacaklar, İç Denetim Koordinasyon Kurulu koordinatörlüğünde, Maliye Bakanlığı'nca iç denetim eğitimine tâbi tutulur. Eğitim programı, iç denetçi adaylarına denetim, bütçe, malî kontrol, kamu ihale mevzuatı, muhasebe, personel mevzuatı, Avrupa Birliği mevzuatı ve mesleki diğer konularda yeterli bilgi verilecek şekilde hazırlanır. Bu eğitimi başarıyla tamamlayanlara sertifika verileceği” hususları düzenlenmiştir.

Yine “İç denetçiler, bakanlıklar ve bağlı idarelerde, üst yöneticilerin teklifi üzerine Bakan, diğer idarelerde üst yöneticiler tarafından sertifikalı adaylar arasından atanır ve aynı usûlle görevden alınır.” mevzuat hükmü her ne kadar iç denetçilerin görevden alınması, atanması gibi usulde paralellik ilkesine dayandırılıyor olsa da, iç denetçilerin görevlerinin sona erdirilmesinde bazı şartların varlığı aranmaktadır.

Bu şartlar, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte şu şekilde sayılmıştır:

- İç denetçinin kendi isteği ile ayrılması,
- Başka bir göreve atanması veya seçilmesi,
- İç denetçilik mesleği ile bağdaşmayan hareketlerde bulunduğu raporla bağlanması ve bu raporun Kurul tarafından görüşülerek sertifikasının iptal edilmesi, gibi durumlarda iç denetçilerin görevleri sona erer.”

Ancak son madde hükmüne göre görevi sonra eren iç denetçiler, “kurumlarında, kariyerlerine veya mesleklerine uygun kadrolara atanırlar ve yeniden iç denetçi olamazlar” denilerek tekrar dönüş yolu iç denetçilere kapatılmıştır.

2.8.3. İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) ve Görevleri

5018 sayılı Kanun ile iç denetim merkezi uyumlaştırma görevi Maliye Bakanlığı'na bağlı İDKK'ya verilmiştir. Kanunun 66 ncı maddesi ile İDKK'nın yapısı belirlenmiştir. Buna göre, “Maliye Bakanlığı'na bağlı İç Denetim Koordinasyon Kurulu, yedi üyeden oluşur. Üyelerden biri Başbakanın, biri Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı¹⁰⁰ nın bağlı olduğu Bakanın, biri Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri İçişleri Bakanının, başkanı dahil üçü Maliye Bakanının önerisi üzerine beş yıl süre ile Bakanlar Kurulu tarafından atanır. Bunların 67 nci maddede belirtilen görevleri yapabilecek niteliklere sahip olması şarttır. Maliye Bakanı tarafından önerilecek adaylardan birinin ekonomi, maliye, muhasebe, işletme alanlarından birinde doktora derecesine sahip öğretim üyeleri arasından olması şartı aranır. Üyeler, bu sürenin sonunda yeniden atanabilirler.”

Kanunun 67'inci maddesinde “Kurulun kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere; İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun Görevleri aşağıdaki gibi belirlenmiştir:”

- a) İç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek,
- b) Uluslararası uygulamalar ve denetim standartlarıyla uyumlu risk değerlendirme yöntemlerini geliştirmek,
- c) Kamu idarelerinin denetim birimleri ile işbirliğini sağlamak,
- d) Yolsuzluk veya usulsüzlüklerin ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda önerilerde bulunmak,

¹⁰⁰ Teşkilat 2011 yılında Kalkınma Bakanlığı olarak yeniden organize edildi.

- e) Risk içeren alanlarda iç denetçilere program dışı özel denetim yaptırılması için kamu idarelerine önerilerde bulunmak,
- f) İç denetçilerin eğitim programlarını düzenlemek,
- g) İç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak,
- h) İdarelerin iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Maliye Bakanına sunmak ve kamuoyuna açıklamak,
- i) İşlem hacimleri ve personel sayıları dikkate alınmak suretiyle idareler ile ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi atanıp atanmayacağına karar vermek,
- j) İç denetçilerin atanmasına ilişkin diğer usulleri belirlemek,
- k) İç denetçilerin uyacakları etik kuralları belirlemek,
- l) Kalite güvence ve geliştirme programını düzenlemek ve iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirmek.

2.9. Kamu Yönetiminde İç Denetime Geçiş Süreci

Dünya’da yönetsel ve denetim alanındaki tüm gelişmelere bakıldığında birçoğunun çıkış noktası özel sektör olmuştur. Çünkü özel sektörün çalışma mantığı kar odaklı bir sisteme dayalı olduğundan, söz konusu yeniliklerin denenmesi, uygulanması ve sonuçlarının görülmesi kamu sektörüne göre daha olası görülmektedir. İç denetimin de bu yenilikçi hareketin başında geldiği ve ilk önce özel sektörde hayat bulduğu söylenebilir. Daha sonraları bunun kamusal yönetim alanında uygulamaya başlanması şüphesiz özel sektörde başarı sağladığından, her nerede bir yönetim, organizasyon ya da denetim faaliyeti varsa orada da iç denetimin olması kabul görmeye başlanmıştır.

Ekonomik, sosyal, kültürel ve teknolojik gelişmeler, yönetim bilimlerini doğrudan etkisi altına almakta, yeni yönetim düşün felsefelerinin ve yaklaşımlarının

çeşitlenmesine öncülük etmektedir. Günümüzün modern yönetim anlayışı, katılımcılığı ön planda tutarak paydaş beklentilerinin karşılanmasını içeren, yöneticilerin sorumluluk esasına dayalı şeffaf ve hesapverebilir bir yaklaşım tarzı gerektirmektedir. Bu yeni yaklaşım tarzı yönetim olarak da adlandırılmaktadır. Kamu sektöründe de bu değişimin etkilerini hissetmek mümkündür¹⁰¹.

Türkiye’de kamu kurum ve kuruluşlarında uluslararası standartlara uygun olarak iç denetim birimlerinin kurulması konusu, Türkiye’nin özellikle 1999 yılında Avrupa Birliği’ne (AB) aday ülke olarak resmen kabul edilmesiyle birlikte müzakere sürecinde 32. fasıl kapsamında ele alınmış ve 2000’li yılların başından itibaren de IMF ve Dünya Bankası ile yapılan anlaşmalar çerçevesinde bu konudaki çalışmalar ivme kazanmıştır¹⁰². Bu çalışmaların sonucu olarak 5018 sayılı Kanun ile birlikte iç denetim kamu yönetimi alanında uygulama alanı bularak kamu yönetimine dahil olmuştur.

2006 yılından itibaren bakanlıklarda, üniversitelerde, belediyelerde ve il özel idarelerinde iç denetim birimleri kurulmaya başlanmıştır. Haziran 2009’a kadar 200’den fazla kamu kurumunda 789 iç denetçinin atanması sağlanmıştır. Atananların %54’u denetmen, %34’ü müfettiş, %11’i kontrolördür¹⁰³. Bu kişiler eskiden kalan bir alışkanlıkla klasik müfettiş edasıyla yollarına devam etmekte, iç denetimin anlayışını içselleştirememektedirler. Bu durumun da ülkemizde iç denetim faaliyetinin gelişmesine engel olduğu düşünülmektedir.

Günümüzde iç denetimin geliştirilmesi ve kalitesinin artırılması hakkında çalışmalar yürüten İç Denetim Koordinasyon Kurulu bu süreci daha sürdürülebilir hale getirmek ve gerçekten uluslar arası bir standart yakalamak için, iç denetim birimi kurulmayan kurumlarda iç denetim birimlerini kurmak, üçüncül düzey mevzuat çalışmalarını tamamlamak, iç denetim faaliyetlerinin geliştirilme ile iç denetçilerin nicelik ve niteliklerinin artırılması, kurumsal kapasitenin geliştirilmesi, iç denetim konusundaki farkındalığın artırılması ve iç denetim faaliyetlerinin

¹⁰¹ M. Fatih Güner, Kamu Yönetiminde İç Denetime Geçiş Süreci ve Karşılaşılan Sorunlar: Kamu İç Denetiminin Değişimi Üzerine Bir Araştırma, **Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 18, Sayı 2, 2009, s. 212

¹⁰² Gürkan, a.g.e., s. 94

¹⁰³ E. Ayşe Şahin, Kamu Mali Karar Alma Süreçlerinin Etkinliği ve İç Denetim Fonksiyonu, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Isparta, 2007, s. 149

uyumlaştırılması ve koordine edilmesi konularını önceliklendirdiği 2015 yılı Kamu İç Genel Değerlendirme Raporu'ndan anlaşılmaktadır. Yukarıda belirtilen konularda yapılacak çalışmalar neticesinde iç denetim geçiş süreci tamamlanacak olup bundan sonraki sürecin daha sağlıklı işleyeceği söylenebilir.

2.10. Teftiş ve İç Denetim Görev Örtüşmesi

Ülkemizdeki kamu kurum ve kuruluşlarında yer alan teftiş ve denetim yapılanması uzun zamandır hem yapı itibariyle hem de fonksiyonları itibariyle yoğun eleştirileri üzerine çekmektedir. Söz konusu eleştirilerin kaynağını yönetim ve denetim sistemi ve anlayışındaki düzensizlik ve yanlışlıklar oluşturmaktadır. Türkiye'deki denetim ve teftiş yapısının en büyük sorunlarından birisi, teftiş ve denetimin Avrupa Birliği standardından farklı olarak, beraber yapılması ve çoğu zaman denetimin teftiş, teftişin de denetim olarak algılanmasıdır. Burada, teftişin idari düzeyde ve her yönetim kademesinde, üstlerin astlar üzerindeki kontrol faaliyeti olmasına karşın, denetimin; idareden bağımsız ve tarafsız bir değerlendirme işlevi olduğunun altının çizilmesi ve sistemi buna göre tasarlama gerekliliğinin vurgulanması olmalıdır. Denetim her şeyden önce, idareden bağımsız bir fonksiyon olarak konumlandırılmamıştır. Hesap verme anlayışı yönetim pozisyonunda oluşmadığından doğal olarak denetim de yeterli önemi kazanamamıştır. Diğer yandan, çeşitli unvan ve pozisyonlarda çok sayıda denetim biriminin oluşturulması, eşgüdüksüz, işbirliğinden uzak, görevlerin çakıştığı ve çatıştığı bir yapı ortaya çıkarmıştır¹⁰⁴.

Geleneksel teftiş anlayışına yönelik diğer eleştiriler şöyle sıralanabilir:

- “Sistemin, fonksiyonel bağımsızlığı sağlayacak mesleki güvencelere sahip olmaması,
- Kimi zaman kanaat zırhı altında sübjektif ve cezalandırıcı yaklaşımların benimsenmesi,

¹⁰⁴ Maliye Bakanlığı Kontrolörler Derneği, 2003, ss. 1-2

- Daha çok uygunluk denetimine odaklanıldığından faaliyet denetiminin ihmal edilmesi, bunun neticesinde yolsuzluk üreten sistemin tasfiyesi konusunda yeterli katkının sağlanamaması,
- Uluslararası standartlara uygun, çağdaş denetim yaklaşım ve tekniklerinden yararlanılmaması,
- Denetim raporlarının kamuoyuna açıklanmaması,
- Birkaç teftiş kurulu dışında, müfettişlerin hizmet içinde yetişmeleri için gerekli eğitimin verilmemesi,
- Teftiş ceza odaklı yürütüldüğünden, denetimin yöneticilerce talep edilmeyen, kaçınılan ve engellenen bir faaliyet olarak algılanması,
- Denetlenen ile denetleyen arasında karşılıklı güvensizliğin var olması¹⁰⁵.”

5018 Sayılı Kanun çıkartılırken teftiş ve iç denetim sistemi arasındaki ilişki tam olarak açıklanmamıştır. Bu kavramların arasındaki ilişkinin tam olarak belirlenmemiş olması, başlangıçta birbirlerinin alternatifi gibi algılanmıştır. Ancak teftiş ile iç denetim sistemi birbirlerine rakip olarak değil, tam aksine birbirlerini tamamlaması gereken iki önemli fonksiyon olarak düşünülmesi gerekmektedir. Bunun yanında iç denetim sistemi ile teftiş arasında da bir kısım farklılıkların olması da tabiidir¹⁰⁶.

¹⁰⁵Gönülaçar, **a.g.e.**, s. 3

¹⁰⁶Mallı, **a.g.e.**, s. 83

Tablo 2.2. Teftiş ve İç Denetimin Karşılaştırılması

Teftiş	İç Denetim
Risk değerlendirmesi yapmaz, mali uygunluk denetimi yapar.	Verimlilik, ekonomiklik ve etkililiği esas alan risk temelli denetimler gerçekleştirir.
Yanlış bir faturayı tespit eder.	Tüm yanlış faturalara sebep olan sistem zayıflığını ortaya çıkarır.
Hata bulma odaklıdır.	İdareye güven sağlar ve tavsiyede bulunur.
Polis algısı	Danışman ya da iç paydaş
Mali işlemlere odaklılık	Tüm faaliyetleri kapsar.
Denetim maliyeti sorgulanmaz.	Denetim kaynak kullanımını dikkate alır.
Sistematik olmayan ve kesintilidir.	Sistematik ve süreklidir.
Birey ve olay odaklılık	Sistem ve süreç odaklılık
Mevzuata uygunluk amaçlanır.	İdareyi geliştirme amaçlanır.
Geçmişe dönüklük	Gelecek odaklılık
Gelenekselcilik yaklaşımı	Yazılı kurallara bağlılık
Yönetmelik hesap verebilirlik söz konusudur.	Yönetim sorumluluğunu üstlenmez.

Yukarıda sayılan iç denetimi teftiştten ayıran ana temaları normatif olarak çok yerinde tespit edilmiş ve uluslararası standartlara uygun olarak düşünülmüştür. Türk kamu yönetiminde teftiş anlayışı çok güçlü bir geçmişe sahip olduğundan denetimin her ne kadar adı değişse de alışkanlar değişmediği müddetçe pratikte istenilen sonuçlar alınamayacaktır. Zira iç denetime geçiş sürecinde atanan iç denetçiler çoğunlukla gelenekselci teftiş zihniyetinden olduğu için farklı bir denetim modeli olacağı fazlasıyla sindirilememektedir. Çünkü denetleyenlerin ve denetlenenlerin

birçoğu iç denetim ile teftişin farklı olmadıklarını düşünmeleri, hatta teftiş kurulu olan kamu idarelerinde ayrıca bir iç denetim birimine ihtiyaç duyulmasının yersiz olduğu kanısı iç denetimin en önemli yapısal sorunu olarak ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından yayımlanan 2015 genel değerlendirme raporundaki temel politika ve öncelikler başlığında bu konu irdelenmiştir. Bu raporda, kamu iç kontrol sisteminin bütünlüğünün sağlanabilmesi ve herhangi bir görev çakışmasına sebebiyet verilmemesi amacıyla, iç denetim başkanlığının görevleri kapsamında aynı amaca yönelik olarak teftiş birimleri tarafından denetim faaliyetlerinin yürütülmemesine yönelik çalışmalar sürdürüleceği ifade edilmiştir. Böylelikle bu görev örtüşmesinde sorunu çözecek çözüm önerisi kamuoyuyla paylaşılmıştır.

2.11. İç Denetim Uygulamalarında Karşılaşılan Sorunlar

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu alanında yer almaya başlayan iç , genel anlam itibariyle her ne kadar çok çaba sarf edilse de tam anlamıyla anlaşılammış ve bazen yanlış uygulamalara mahal verildiği gözlemlenmiştir. İç denetimi hala geleneksel teftiş gibi algılayan üst yöneticiler, personeller, çalışanlar ve hatta bu işi icra eden iç denetçiler sorunların temelini oluşturmaktadır. Aşağıda daha önce bu alanda yapılan bir anket çalışmasının sonuçları¹⁰⁷ ile bu sorunlara açıklık getirmek amaçlanmıştır. 2009 yılında yapılan bu anket çalışması günümüzde hala güncelliğini korumaktadır. İç denetim, bir yandan geliştirme faaliyetleri içindeyken bir yandan da eksiklerini giderme konusunda adımlar atmak zorundadır. İç denetim uygulamalarında karşılaşılan sorunlar¹⁰⁸ başlıklar halinde açıklanmaya çalışılacaktır.

¹⁰⁷Güner, a.g.e. s. 215

¹⁰⁸ Bu sorunlar aynı zamanda iç denetimin yapısal ve işlevsel sorunlarına da atf yapmaktadır.

2.11.1. İç Denetçinin Yetkinliği İle İlgili Sorunlar

Günümüzde İç Denetim mesleğinin organizasyona katkı sürecinin önceki dönemlere göre daha fazla olduğu gerçeği ile iç denetçiler, iç denetimin uygulanması için hayati önem taşıyan bilgi, beceri ve gerekli diğer unsurlara sahip olmalıdırlar. İç Denetçiler, organizasyonun sorumluluklarının etkin bir şekilde yerine getirilmesi, kabul edilebilir maliyetler ile kontrollerin tanımlanması, risk değerlendirme ile bu risklerin etkilerinin azaltılması yönünde alınacak önlemler konusunda önerilerde bulunmakla sorumludurlar¹⁰⁹.

İç denetçiler icra ettikleri mesleğin doğası gereği, farklı disiplinleri içeren bir mesleki bilgi, birikim ve tecrübeye sahip, iç denetim uygulamalarını idrak etmiş nitelikte olmalıdır. Güner'in yapmış olduğu çalışma kapsamında sunulan genel sonuçlara göre; "iç denetçilerin atanmalarında mesleki yetkinliğin temel ölçüt olarak yeterli derecede kullanılmadığı anlaşılmaktadır. Bu bağlamda iç denetçilerin iç denetimi gerek teorik gerekse uygulama olarak bilmedikleri, iç denetim metodolojisine hâkim olmadıkları ifade edilmiştir. Diğer taraftan emekli olmaya yakın denetçilerin iç denetim kadrolarına başvurmaları, iç denetçiliğe geçen kamu personelinin müfettiş/kontrolör kökenli olmaları da sorun olarak gösterilmiştir. İç denetçinin yaşı ve önceki profesyonel teftiş deneyiminin iç denetim gibi yeni bir alanda değişime karşı direnç ve/veya iç denetim faaliyetini daha ziyade soruşturma odaklı bir yaklaşım olarak görme gibi geriye ket vurma şeklinde ortaya çıktığı belirtilmiştir. Bu sorunlara ek olarak, tamamen iç denetçinin kendisinden kaynaklanmamakla birlikte, iç denetçinin mesleki standartlara uygun denetim faaliyetleri gerçekleştirmemeleri de bir sorun olarak ifade edilmiştir."¹¹⁰

Halbuki iç denetçiler, teknik yetkinlik, eğitim, uyum sağlama, anlama, inisiyatif kullanma, bağımsızlık, objektiflik ve sorumluluk kalitesini birleştirir. İç denetçi profilinde profesyonel yetenek kadar karakter ve kişilik kalitesi de önem taşımaktadır. İç denetçiler mesleki görevlerini icra ederken geleneksel denetim anlayışı yerine katılımcı yaklaşımı tercih etmelidirler. İç denetçilerin,

¹⁰⁹ Ali Rıza Eşkazan, http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?p=990, Erişim Tarihi (04.12.2016)

¹¹⁰Güner, a.g.e., s. 218

uygulamalarında her seviyede çalışanlar ile ilişki kurabilmek gibi yüksek meziyetlere sahip olması beklenir.

İç denetimin genişleyen kapsamı çerçevesinde idarenin ihtiyaçlarına cevap verebilecek yetkinlik ve yeterlilik seviyesini karşılayabilecek iç denetçi görünümünün geliştirilmesi için mesleki uygulama ilkelerine uygunluğu esas alan **Uluslararası İç Denetçi Sertifikasyonunun (CIA)** gibi uluslar arası mesleki sertifikasyonların önemi gün geçtikçe artmaktadır. Sertifikalı iç denetçi sayının artmasının, beraberinde mesleki yetkinliğin yaygınlaştırılmasına önemli bir katkı sağlayacağı olasıdır.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun iç denetçilerin nicelik ve niteliklerinin artırılması konusunda 2015 yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu'nda şu hususlara dikkat çekmiştir¹¹¹;

- “İç denetçilere mevzuat uyarınca verilecek asgari yüz saatlik meslek içi eğitimin, Kurulca sağlanan eğitimlerin tekrarı olmayacak şekilde ve ilgili idarenin görev alanına göre belirlenecek kapsam doğrultusunda üç yıla yayılarak düzenli bir şekilde uygulanması,
- Başlangıçta ihtiyaç duyulan alanlarda eğitimlerin dışarıdan hizmet alımı yoluyla ya da diğer iç denetim birimlerindeki yetkin personel aracılığıyla yürütülmesi, sonraki dönemlerde iç denetçiler arasından eğitici olabileceklerin belirlenmesi ve bu denetçilerin, eğiticilerin eğitim programlarına katılımlarının teşvik edilerek, her iç denetim biriminin kendi eğitici kadrosunu oluşturması,
- İç denetim alanında akademik çalışması olan kişi ve kurumlarla işbirliği yapılması ve bu alandaki çalışmaların teşvik edilmesi,
- İç denetim alanında model teşkil eden ülkelere belli programlar dâhilinde çalışma ziyareti düzenlenmesi.”

¹¹¹ İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2015 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu, Ankara, 2016, s. 29

2.11.2. Üst Yönetim İle İlgili Sorunlar

Üst yönetim bir kamu kurumunu idare eden, yöneten ve denetleyen en üst seviyedeki kişi ya da komisyondur. İç denetim de üst yönetime nesnel güvence ve danışmanlık hizmeti veren ve kendisine doğrudan bağlı olan denetim yapılanmasıdır. Bu nedenle üst yönetim ile iç denetim arasında sıkı bir ilişkinin varlığı yadsınamaz bir gerçektir. Ancak bu gerçekliğin ardında her zaman doğru ilişkilerin yattığı söylenemez.

Güner'in araştırmasına göre üst yönetim ile ilgili sorunların iç denetçiler arasında en sorunlu alanlar olarak ortaya çıktığı gözlemlenmiştir. Şöyle ki, kurumsal çalışmaların başarılı olmasında üst yönetimin desteği önemli rol oynamaktadır. Üst yönetimin destek vermediği faaliyetlerin yürütülmesi oldukça zor görünmektedir. Bu bağlamda üst yönetim ile ilgili sorunlarda ilk sırada üst yönetimin iç denetim hakkında yeterince bilgi sahibi olmaması gelmektedir. Araştırmaya katılan katılımcıların üst yöneticilerin iç denetim sistemini kanuni bir zorunluluk olarak gördüklerini, neredeyse iç denetimin danışmanlık tarafından hiç haberdar olmadıklarını, sadece mevzuata uygunluk denetimi yapan bir faaliyet olarak tanımladıklarını, iç denetimi teftiş gibi gördüklerini ifade etmişlerdir. İkinci sorun olarak göze çarpan husus ise; üst yönetimin iç denetim uygulamalarına destek vermemeleridir. İç denetime destek vermeyen üst yönetim, iç denetçilerin çalışmalarına olumsuz yönde tesir etmekte; iç denetim çalışmalarından arzulanan faydaların sınırlı kalmasına neden olmaktadır¹¹².

Bir diğer çarpıcı nokta da; bu tez çalışmasının uygulama konusunu oluşturan, üniversiteler ile yerel yönetimlerde üst yönetimin iç denetime olan desteğinin oldukça düşük seviyede kaldığı şeklindeki ifadedir. Ne yazık ki, bu durum, bu çalışmanın ilgili bölümünde açıklandığı gibi hala istenen düzeye erişmemiştir. Bunun yanı sıra, bu kesinlikle istenen bir durum olmamasına karşın, üst yönetimin iç denetimi gereksiz bir yapılanma olarak algılayıp, destek olmaktan ziyade iç denetim faaliyetlerine doğrudan müdahale ettiği hatta iç denetimi engelleyici bazı yaklaşımlar sergiledikleri de ayrıca dile getirilmektedir. Bu da üst yöneticinin iç denetim

¹¹²Güner, a.g.e, s. 220

konusunda farkındalığının olmaması iç denetim için bir tehdit oluşturduğu İDKK tarafından kamu iç denetim faaliyet raporunda değerlendirilmektedir.

İç denetimin koordinasyonundan sorumlu olan Maliye Bakanlığı üst yöneticilere iç denetimin ne olduğu hakkında “Üst Yönetici Rehberi” hazırlamış ve iç denetimin üst yöneticiden beklentilerini ortaya koymuştur.

Bu rehberle birlikte Bakanlık üst yöneticilerden beklentilerini şöyle belirtmiştir:

- İç Denetçileri Atama,
- İç Denetim Birimi (Başkanlığı) Kurma,
- Uygun Çalışma Ortamı Sağlama,
- Denetim Programını Onaylama,
- Düzenleme Yapma,
- İç Denetim Raporlarının Gereğini Takip Etme,
- İç Denetçilere Eğitim İmkânı Sağlama,
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu İle İletişim Kurma¹¹³.

2.11.3. Sistem İle İlgili Sorunlar

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu idarelerinde iç denetim çalışmaları yasal bir zemine kavuşmuş bulunmaktadır. Kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin reform süreci iç denetimi de doğrudan etkilemektedir. Bu reform çalışmaları kapsamında iç denetim ile ilgili hazırlıkları yapmak, mevzuatı düzenlemek üzere Maliye Bakanlığı bünyesinde faaliyetlerini sürdüren İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) ihdas edilmiştir.

30 Haziran 2004 tarihinde 2004/7449 sayılı BKK ile atanan İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun ilk Başkan ve Üyelerinin 5 yıllık görev süreleri 30 Haziran 2009 tarihi itibarıyla sona ermesine rağmen, anılan Kurul'un yeni Başkan ve Üyelerinin atamaları ancak 25 Kasım 2009 tarihinde yapılabilmektedir. Bakanlar Kurulu Kararıyla, İDKK'da görevlendirilenlerin kendi kurumlarındaki asli görevleri

¹¹³ Maliye Bakanlığı, Üst Yönetici Rehberi, Ankara, 2006, ss. 18-19

devam etmektedir. Ancak üyelerin, hem asli görevlerini yerine getirmeleri hem de kurul üyeliğini devam ettirmeleri bu kadar kapsamlı, zaman ve emek gerektiren görevleri yürütebilmeleri pek mümkün görünmemektedir. İDKK'nın çalışma usul ve esaslarını düzenleyen Yönetmelikle Kurul'un sekretaryasının, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'ndeki bir daire tarafından yürütülmesi öngörülmüştür. Söz konusu Daire, bugün itibarıyla "İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Dairesi" adıyla görevini yürütmeye çalışmaktadır¹¹⁴.

Bu konuda Güler'in araştırmasında şu hususlara dikkat çekildiği görülmüştür: Araştırmaya katılan iç denetçilerin, İDKK'nın statüsü ve faaliyetleri hakkında düşünceleri olumsuz yöndedir. İDKK ile ilgili sorunları iki başlık olarak değerlendirmek gerekirse, ilk olarak İDKK'nın Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak faaliyetlerini yürütmesi, bu nedenle Bakanlığın iç denetim çalışmalarını yeterince sahiplenememesine neden olmaktadır. İkincisi ise; İDKK tarafından iç denetim ile ilgili yapılan mevzuat oluşturma, geliştirme, iç denetim eğitimleri, farkındalık düzeyini artırma gibi çalışmaların yetersiz olmasıdır. Güler'in çalışmasına paralel olarak bu tez çalışmasında İDDK ile iç denetim birimlerinin arasındaki bağların kuvvetli olup olmadığı sorusuna katılımcıların % 65'i katılmadığını ifade etmiştir. 2009 yılında yapılan bu çalışma, günümüzle (2016) kıyaslandığında aslında durumun çok da fazla değişmediğini ortaya koymaktadır. Hal böyle iken; bu durumu telafi edici tedbirlerin alınması gerekliliği bir kez daha dile getirilmelidir. Bu olumsuz durumun iç denetçiler arasında uygulama farklılıklarına ve standartlardan uzak denetim faaliyetlerine neden olduğu belirtilmiştir¹¹⁵.

Yukarıda verilen açıklamalar neticesinde İDKK'nın yeniden yapılandırılmasına ihtiyaç duyulduğu ve bu yapılandırma yapılırken;

- "İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Birimi (İDMUB), en üst makamla (Başbakan veya Bakan) ilişkilendirilmeli ve ilişkisi açıkça tanımlanmalı,
- İDMUB (İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Birimi) , hiçbir üst yönetici ile çatışma halinde olmayacak şekilde konumlandırılmalı,

¹¹⁴ Cüneyt Güler, Kamuda Yeni Denetim Sistemi, İç Denetim, **Dış Denetim Dergisi**, Temmuz-Ağustos-Eylül 2010, s. 149

¹¹⁵ Güner, a.g.e., s. 220

- İDMUB, kendisinden beklenen görevleri yeterli ve etkin bir şekilde yürütebilmesini sağlayacak seviyede bağımsızlıkta ve kurumsal kapasitede örgütlendirilmeli,

- İDMUB'un asli fonksiyonları meslek personeli (sertifikalı kamu iç denetçileri) eliyle yürütülmeli.¹¹⁶

Bu husus 2015 yılı raporunda da dile getirilerek şöyle ifade edilmiştir: “Ülkemizde ilerleyen dönemde daha da büyük gelişme göstereceği şüphesiz olan iç denetim faaliyetinin ihtiyaçlarına Kurulun etkin bir şekilde cevap verebilmesi ve uluslararası alanda ortaya konulan iyi uygulama örneklerinin mevcut sisteme adapte edilebilmesi için merkezi uyumlaştırma biriminin idari kapasitesinin daha da güçlendirilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede, gerekli yasal düzenlemelerin yapılması hususu temel politika belgelerinde ele alınmıştır. İDKK ve merkezi uyumlaştırma biriminin, kamu iç denetim sistemini geliştirmek ve koordine etmek üzere işlevlerini, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak yerine getirecek şekilde yeniden yapılandırılması için yasal düzenlemelerin yapılması hususu Bakanlar Kurulu tarafından yılları programlarına alınmıştır¹¹⁷.”

Ancak bu ifade bir çözüm önerisi barındırmamakla birlikte geleceğe yönelik atılacak adımlardan da bahsetmemektedir. Sadece Bakanlar Kurulu programında yer aldığı belirtilmiş olup içerik hakkında bilgilendirme yapılmamıştır.

2.11.4. Kurum İçi Sorunlar

5018 sayılı Kanun ve bu kanuna dayanılarak çıkarılan mevzuat hükümleri gereğince genel bütçeli idareler ile özel bütçeli idarelere iç denetçi atamaları gerçekleştirilmiştir. Görevlerine başlayan iç denetçiler görev aldıkları idarelerde çeşitli sorunlarla karşılaşmaktadırlar. Güner'in çalışmasında, “iç denetçilerin çalışmalarını bağımsız ve objektif bir şekilde yürütebileceği ortamların oluşturulmadığı ifade edilerek iç denetçi atamalarının Maliye Bakanlığı ya da merkezi bir birim/kurul yerine ilgili idarenin üst yöneticisi tarafından yapılması bu

¹¹⁶Güler, a.g.e., s. 149

¹¹⁷ 2015 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu, s. 32

duruma örnek olarak gösterilmiştir. İç denetim birimlerinin ya hiç ya da yeterli düzeyde kurumsallaşamaması, iç denetçilerin/iç denetim birimlerinin organizasyon yapısı içerisindeki statüsü önemli bir sorun olarak ifade edilmiştir. Ayrıca iç denetçilerin fiziki koşulları (rahat olmayan çalışma ortamı, odaların yetersiz olması gibi) idari personel ve diğer ihtiyaçlarının karşılanamadığı da belirtilmiştir.”¹¹⁸

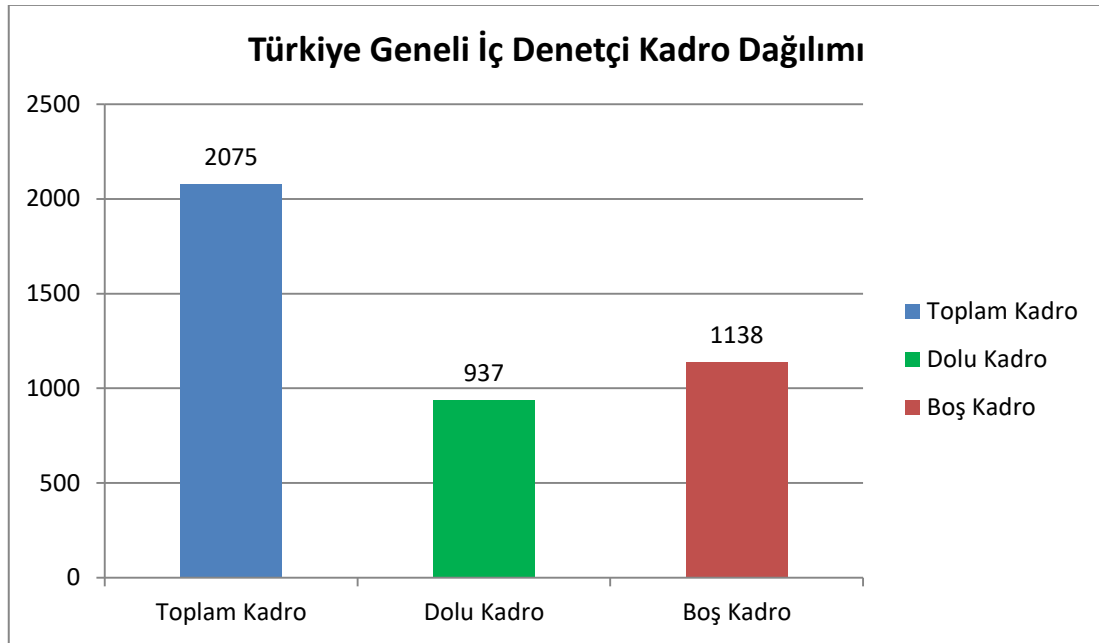
Ülkemizde denetim ve teftiş konusunda ikili bir durumun söz konusu olduğunu ve çoğu kamu idaresinde hem iç denetim biriminin hem de teftiş kurulunun bir arada bulunduğu daha önce vurgulanmıştır. Bir kamu idaresinde aynı nitelikteki bir işin, birden fazla birim tarafından yapılamayacağı aşikârdır. Nasıl ki bir bakanlıkta iki tane strateji başkanlığı olamaz ise, aynı şekilde bir bakanlıkta konu ve kapsam bakımından aynı alan ve birimlere hitap eden iki ayrı denetim biriminin varlığı da düşünülemez. Çünkü böyle bir yapının var olması, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılması ilkesinin ihlali aynı anlamına gelmektedir. Özellikle teftiş kurullarının varlığı, iç denetim-teftiş ayrımının ve sınırlarının belirsizliğini koruması, farklı ad ve unvanlarda (iç denetçi, müfettiş, kontrolör, denetmen gibi) çok sayıda aynı veya benzer alanlarda görev yapan denetim elemanlarının varlığı uygulamada karışıklığa ve belirsizliğe neden olmaktadır. Güner’in çalışmasına katılan katılımcılar “teftiş kurullarının iç denetimi kabullenemediklerini, özellikle teftiş kökenli idarecilerin iç denetimi geliştirmeye yönelik düzenlemeleri ve iç denetimin yaygınlaşmasını engellemeye çalıştıklarını ifade etmişlerdir.” Ancak üniversiteler açısından bu durumun şu an için herhangi bir sorun teşkil etmediği söylenebilir. Zira gerek genel mevzuat düzenlemelerinde gerekse üniversitelerin kuruluş teşkilatı kanunlarında teftiş birimlerinin kurulmasına yönelik herhangi bir düzenleme mevcut olmadığından yukarı verilen sorunsalın üniversiteler için tartışılabilirliği bulunmamaktadır.

Kurumların yapısına, büyüklüğüne ya da yapmış oldukları işlemlerin çeşitliliğine göre iç denetçi sayısı yetersiz kalmaktadır. İç denetim kadrolarının boş olması iç denetim faaliyetlerinin etkinliğini azaltmaktadır. İç Denetim Koordinasyon Kurulu’nun 09.11.2016 tarihinde ilan etmiş olduğu Türkiye geneli idareler itibariyle güncel dolu-boş iç denetçi kadro sayılarına göre; toplam iç denetçi kadrosu 2075’tir;

¹¹⁸Güner, a.g.e., s. 221

bu kadroların 937'si dolu kadro iken 1138'i boş kadrodur¹¹⁹. Bu kadro sayılarına bakıldığında genel kadroların yarısından fazlasının boş olduğu görülerek bu kadroların nitelikli iç denetçi adayları ile doldurulması düşünülmektedir. Son olarak iç denetçilerin kendi aralarında sorun yaşamaları, (iç çekişmeler, profesyonel çalışamama, disiplinsizlik gibi) önemli bir sorun olarak da çalışma kapsamında dile getirilmiştir.

Şekil 2.2. Türkiye Geneli İç Denetçi Kadro Sayısı



2.11.5. İç Denetim İle İlgili Sorunlar

Her yeni sistem gibi iç denetim sisteminin de kendine özgü sorunları mevcuttur. Hem yeni hem de farklı bir denetim anlayışı sunan iç denetim ile ilgili gerek yapısal gerek işlevsel sorunlarla karşılaşmaktadır. Genelde iç denetim ile ilgili sorunların kökeninde iç denetim sisteminin kamu sektörü için yeni olması, klasik teftiş olarak hala görülüyor olması, modern iç denetim rolünün ve işlevlerinin benimsenememesi, iç denetim farkındalık algısının düşük olması yani üst yönetim ve

¹¹⁹ <http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Duyurular/Dolu-BosKadroSayisi.pdf>, Erişim Tarihi (10.11.2016)

çalışanların iç denetim hakkında yeterince bilgi sahibi olamaması gösterilmektedir. Güler'in araştırmasında; "İç denetim farkındalık düzeyinin düşüklüğünün, çalışmaya katılanlar tarafından en önemli ikinci sorun olarak (üst yönetimin destek vermemesi ile birlikte) belirlendiği görülmektedir. Buna ek olarak, iç denetim raporlarının bir yaptırımının bulunmaması ve yasal düzenlemelerdeki eksiklikler de bu başlık altında değerlendirilen diğer sorunlar olarak belirlenmiştir. Örnek olarak; iç denetim sonuçlarının izlenmesinin ve raporlarının uygulanmasının üst yöneticinin takdirine bırakıldığı ifade edilmiştir¹²⁰."

İç Denetim Birim Başkanlığı olarak örgütlenmek için iç denetçi sayısının en az üç¹²¹ olması kriteri, çeşitli sorunların yaşanmasına neden olmaktadır: "Şöyle ki, örgütsel yapı içerisinde bir birim olarak yer almadığınız zaman, kuvvetli bir yapınız olmamaktadır. Etkinliğiniz azalmaktadır, bütçeniz olmamaktadır. Kırtasiye ve büro malzemesi alımında diğer birimlerle irtibata geçmeniz, eğitim ve kurs amaçlı kendinizi geliştirmenizi gereken konularda ödeneğin diğer birimlerde temin edilecek olması, çeşitli olumsuzlukların yaşanmasına neden olmaktadır. Çeşitli engellemelerle karşılaşmaktasınız. Temsil ve ağırlamada, idari personel görevlendirilmesinde sorunlar yaşanmaktadır¹²²."

İç denetim; faaliyet olarak bağımsız olması ve denetime hiçbir şekilde gölge düşürülmemesi ilkesine dayanmaktadır. Ancak yapılan çalışma sırasında, iç denetçilerle yapılan görüşmelerde göze çarpan bir husus da iç denetimin yerelleşmesidir. İç denetçinin, özellikle taşra teşkilatı olmayan, aynı kurum çatısı içinde yer alması ve devamlı aynı yüzlerin görülmesi, diğer personelin ulaşmasının kolay olması iç denetimin icrasında zorlanmalar meydana getirmektedir. Yerelleşme ile birlikte gelen bu informel düzen neticesinde iç denetim biriminin çalışmaları zedelenmektedir.

¹²⁰Güner, a.g.e., s. 222

¹²¹ Daha önce beş olan bu sayı İç Denetim Genel Tebliğinde üç olarak belirtilerek; "Atanan iç denetçi sayısı üç ve üzerinde belirlenen idarelerin iç denetim birimi başkanlığı kurmalarına Kurul tarafından genel uygun görüş verilmiştir. Bu hususta ayrıca Kurulun görüşünün sorulmasına gerek bulunmamaktadır." denilmiştir.

¹²² Mustafa Özdemir, Kamu Yönetimlerinde Sürdürülebilirlik, Erişim Tarihi <http://www.mku.edu.tr/main.php?page=readpage&id=12111&location=icdenetim>, (05.12.2015)

2.12. Üniversitelerin Yapısı ve İşleyişi

Üniversiteler, Türk Kamu Yönetimi içerisinde teşkilat yapısı incelendiğinde, yerinden yönetim kuruluşları içerisinde yer almaktadır. Yerinden yönetim kuruluşları “yer yönünden yerinden yönetim kuruluşları ve hizmet yönünden yerinden yönetim kuruluşları” olmak üzere ikiye ayrılır. Yer yönünden yerinden yönetim kuruluşlarına kısaca “mahallî idareler” veya “yerel yönetimler”; hizmet yönünden yerinden yönetim kuruluşlarına ise kısaca “hizmet kuruluşları” veya “kamu kurumları” da denir.

Hizmet yönünden yerinden yönetim kuruluşlarına bakıldığında farklı kurumlar karşımıza çıkmaktadır. Bunlardan bazıları; Yükseköğretim Kurumları, TODAİE, TÜBİTAK, TRT, KİT’ler, PTT, ASKİ, SGK, Vakıflar Genel Müdürlüğü, Orman Genel Müdürlüğü, vb. hizmet yönünden yerinden yönetim kuruluşlarıdır¹²³.

“Üniversiteler, bilimsel özerkliğe ve kamu tüzelkişiliğine sahip yüksek düzeyde eğitim - öğretim, bilimsel araştırma, yayın ve danışmanlık yapan; fakülte, enstitü, yüksekokul ve benzeri kuruluş ve birimlerden oluşan yükseköğretim kurumudur¹²⁴.” 2547 sayılı Kanun’da üniversitenin akademik organları, “Rektör, Senato ve Üniversite Yönetim Kuruludur.” ve “Rektör, profesör akademik unvanına sahip kişiler arasından Cumhurbaşkanınca atanır. Senato, rektör yardımcıları, dekanlar ve her fakülteden fakülte kurullarınca üç yıl için seçilecek birer öğretim üyesi ile rektörlüğe bağlı enstitü ve yüksekokul müdürlerinden teşekkül ederken, Üniversite Yönetim Kurulu, rektörün başkanlığında dekanlardan, üniversiteye bağlı değişik öğretim birim ve alanlarını temsil edecek şekilde senatoca dört yıl için seçilecek üç profesörden oluşur.” şeklinde ifade edilmiştir.

¹²³ <http://arsivbelge.com/yaz.php?sc=1383>, Erişim Tarihi (04.09.2016)

¹²⁴ Üniversitelerde Akademik Teşkilat Yönetmeliği

124 sayılı KHK'ye göre Üniversitelerin İdari Teşkilatı aşağıdaki birimlerden oluşur¹²⁵:

- ✓ Genel Sekreterlik,
- ✓ İç Denetim Birimi Başkanlığı,¹²⁶
- ✓ Bilgi İşlem Daire Başkanlığı,
- ✓ İdari ve Mali İşler Daire Başkanlığı,
- ✓ Kütüphane ve Dokümantasyon Daire Başkanlığı,
- ✓ Öğrenci İşleri Daire Başkanlığı,
- ✓ Personel Daire Başkanlığı,
- ✓ Sağlık, Kültür ve Spor Daire Başkanlığı,
- ✓ Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı,
- ✓ Yapı İşleri ve Teknik Daire Başkanlığı,
- ✓ Hukuk Müşavirliği,
- ✓ Hastanesi bulunan üniversitelerde Hastane Başmüdürlüğü.

Üniversitelerin idari teşkilatında, 124 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'de yer verilen kontrolörlik daire başkanlığı ile destek hizmetleri daire başkanlığı yerine, bunların birleşimi ile oluşan İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı'na yer verilmiştir.

Üniversitelerin idari teşkilatının başında “Genel Sekreter bulunur. Genel Sekreterlik, bir Genel Sekreter ile en çok iki Genel Sekreter Yardımcısından ve bağlı birimlerden oluşurken, Genel Sekreter üniversite idari teşkilatının çalışmasından Rektör'e karşı sorumludur¹²⁷.”

2.13. Üniversite Yönetimi

Türk devlet üniversitelerinin yönetim yapıları temelde 2547 sayılı Kanun'a dayanır ve üniversitelerin idaresi rektör, senato ve yönetim kurulu tarafından sağlanır.

¹²⁵ 124 sayılı Kanun Hükmünde Kararname; Madde 26

¹²⁶ İç Denetim Birim Başkanlığı 124 sayılı KHK'de yer almayıp, 5018 sayılı Kanunda yer almıştır.

¹²⁷ <http://yonetimhukuku.blogspot.com.tr/2013/10/universitelerin-teskilat-yapisi.html>, Erişim Tarihi (05.10.2016)

2.13.1. Rektör

Rektör, bir üniversitenin akademik ve yönetsel olarak en üst düzey yetkilisidir. Latince kökenlidir ve bu kelime Latince 'yöneten' anlamına gelir. Sözcük, Hıristiyanlık dininde, özellikle Anglikan ve Katolik kiliselerindeki yöneticileri ifade etmiştir¹²⁸.

Türk yükseköğretim sistemine göre devlet üniversitelerinde rektör, “Yükseköğretim Kurulu tarafından önerilecek, profesör olarak en az üç yıl görev yapmış üç aday arasından Cumhurbaşkanınca atanır. Bir aylık sürede önerilenlerden birisinin atanmaması ve Yükseköğretim Kurulu tarafından, iki hafta içinde yeni adaylar gösterilmemesi halinde Cumhurbaşkanınca doğrudan atama yapılır. Rektörün görev süresi 4 yıldır. Süresi sona erenler aynı yöntemle yeniden atanabilirler. Ancak aynı Devlet üniversitesinde iki dönemden fazla rektörlük yapılamaz. Rektör, üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsü tüzel kişiliğini temsil eder. 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu’nda Rektör’ün görev, yetki ve sorumlulukları şu şekilde sıralanmıştır¹²⁹:”

- Üniversite kurullarına başkanlık etmek, yükseköğretim üst kuruluşlarının kararlarını uygulamak, üniversite kurullarının önerilerini inceleyerek karara bağlamak ve üniversiteye bağlı kuruluşlar arasında düzenli çalışmayı sağlamak,
- Her eğitim - öğretim yılı sonunda ve gerektiğinde üniversitenin eğitim - öğretim, bilimsel araştırma ve yayım faaliyetleri hakkında Üniversitelerarası Kurul’a bilgi vermek,
- Üniversitenin yatırım programlarını, bütçesini ve kadro ihtiyaçlarını, bağlı birimlerinin ve üniversite yönetim kurulu ile senatonun görüş ve önerilerini aldıktan sonra hazırlamak ve Yükseköğretim Kurulu’na sunmak,
- Gerekli gördüğü hallerde üniversiteyi oluşturan kuruluş ve birimlerde görevli öğretim elemanlarının ve diğer personelin görev yerlerini değiştirmek veya bunlara yeni görevler vermek,

¹²⁸ <https://tr.wikipedia.org/wiki/Rekt%C3%B6r>, Erişim Tarihi (14.09.2016)

¹²⁹ 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu, Madde; 13

- Üniversitenin birimleri ve her düzeydeki personeli üzerinde genel gözetim ve denetim görevini yapmak,
- Bu kanun (2547 sayılı Kanun) ile kendisine verilen diğer görevleri yapmaktır.

2.13.2. Senato

2547 sayılı Kanun'da Senato, "rektörün başkanlığında, rektör yardımcıları, dekanlar ve her fakülteden fakülte kurullarınca üç yıl için seçilecek birer öğretim üyesi ile rektörlüğe bağlı enstitü ve yüksekokul müdürlerinden teşekkül eder. Senato, her eğitim - öğretim yılı başında ve sonunda olmak üzere yılda en az iki defa toplanır." denilerek Senatonun görevleri aşağıdaki şekilde sıralanmıştır¹³⁰:

- Üniversitenin eğitim - öğretim, bilimsel araştırma ve yayım faaliyetlerinin esasları hakkında karar almak,
- Üniversitenin bütününe ilgilendiren kanun ve yönetmelik taslaklarını hazırlamak veya görüş bildirmek,
- Rektörün onayından sonra Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girecek olan üniversite veya üniversitenin birimleri ile ilgili yönetmelikleri hazırlamak,
- Üniversitenin yıllık eğitim - öğretim programını ve takvimini inceleyerek karara bağlamak,
- Bir sınava bağlı olmayan fahri akademik unvanlar vermek ve fakülte kurullarının bu konudaki önerilerini karara bağlamak,
- Fakülte kurulları ile rektörlüğe bağlı enstitü ve yüksekokul kurullarının kararlarına yapılacak itirazları inceleyerek karara bağlamak,
- Üniversite yönetim kuruluna üye seçmek,
- Bu kanunla kendisine verilen diğer görevleri yapmaktır.

¹³⁰ 2547 sayılı Kanun, Madde; 14

2.13.3. Üniversite Yönetim Kurulu

2547 sayılı Kanun'da “Üniversite yönetim kurulu; rektörün başkanlığında dekanlardan, üniversiteye bağlı değişik öğretim birim ve alanlarını temsil edecek şekilde senatoca dört yıl için seçilecek üç profesörden oluşur. Üniversite yönetim kurulu idari faaliyetlerde rektöre yardımcı bir organ olup aşağıdaki görevleri yapar¹³¹:”

- Yükseköğretim üst kuruluşları ile senato kararlarının uygulanmasında, belirlenen plan ve programlar doğrultusunda rektöre yardım etmek,
- Faaliyet plan ve programlarının uygulanmasını sağlamak; üniversiteye bağlı birimlerin önerilerini dikkate alarak yatırım programını, bütçe tasarısı taslağını incelemek ve kendi önerileri ile birlikte rektörlüğe, vakıf üniversitelerinde ise mütevelli heyetine sunmak,
- Üniversite yönetimi ile ilgili rektörün getireceği konularda karar almak,
- Fakülte, enstitü ve yüksekokul yönetim kurullarının kararlarına yapılacak itirazları inceleyerek kesin karara bağlamak,
- Bu kanun ile verilen diğer görevleri yapmaktır.

2.14. Üniversitelerin Görev ve Sorumlulukları

Üniversite, Aristo ve Eflatun'un hiçbir siyasi ve dinî baskı unsuru olmadan öğrencileri ile felsefî tartışma yarattıkları ortamdan esinlenerek günümüze kadar evrensel ölçekte bağımsız ve tüzel kişiliğe sahip kurumlar olarak “universitas” üniversite adını almıştır. Üniversite felsefî tartışma ortamında akıl sürecini duygusal sürecin önüne alarak kişilerin olayları görerek ve tartışarak farkına varılabilirliğini sağlayan ortamlardır¹³².

Yine 2547 sayılı Kanun'a bakıldığında Yükseköğretim Kurumları'nın görevleri şu şekilde sıralanmıştır¹³³:

¹³¹ 2547 sayılı Kanun, Madde;15

¹³² <https://tr.wikipedia.org/wiki/%C3%9Cniversite>, Erişim Tarihi (06.10.2016)

¹³³ 2547 sayılı Kanunu; Madde; 12

- Çağdaş uygarlık ve eğitim - öğretim esaslarına dayanan bir düzen içinde, toplumun ihtiyaçları ve kalkınma planları ilke ve hedeflerine uygun ve ortaöğretime dayalı çeşitli düzeylerde eğitim - öğretim, bilimsel araştırma, yayım ve danışmanlık yapmak,
- Kendi ihtisas gücü ve maddi kaynaklarını rasyonel, verimli ve ekonomik şekilde kullanarak, milli eğitim politikası ve kalkınma planları ilke ve hedefleri ile Yükseköğretim Kurulu tarafından yapılan plan ve programlar doğrultusunda, ülkenin ihtiyacı olan dallarda ve sayıda insan gücü yetiştirmek,
- Türk toplumunun yaşam düzeyini yükseltici ve kamuoyunu aydınlatıcı bilim verilerini söz, yazı ve diğer araçlarla yaymak,
- Örgün, yaygın, sürekli ve açık eğitim yoluyla toplumun özellikle sanayileşme ve tarımda modernleşme alanlarında eğitilmesini sağlamak,
- Ülkenin bilimsel, kültürel, sosyal ve ekonomik yönlerden ilerlemesini ve gelişmesini ilgilendiren sorunlarını, diğer kuruluşlarla işbirliği yaparak, kamu kuruluşlarına önerilerde bulunmak suretiyle öğretim ve araştırma konusu yapmak, sonuçlarını toplumun yararına sunmak ve kamu kuruluşlarınca istenecek inceleme ve araştırmaları sonuçlandırarak düşüncelerini ve önerilerini bildirmek,
- Eğitim - öğretim seferberliği içinde, örgün, yaygın, sürekli ve açık eğitim hizmetini üstlenen kurumlara katkıda bulunacak önlemleri almak,
- Yörelereindeki tarım ve sanayinin gelişmesine ve ihtiyaçlarına uygun meslek elemanlarının yetişmesine ve bilgilerinin gelişmesine katkıda bulunmak, sanayi, tarım ve sağlık hizmetleri ile diğer hizmetlerde modernleşmeyi, üretimde artışı sağlayacak çalışma ve programlar yapmak, uygulamak ve yapılanlara katılmak, bununla ilgili kurumlarla işbirliği yapmak ve çevre sorunlarına çözüm getirici önerilerde bulunmak,
- Eğitim teknolojisini üretmek, geliştirmek, kullanmak, yaygınlaştırmak,

- Yükseköğretimin uygulamalı yapılmasına ait eğitim - öğretim esaslarını geliştirmek, döner sermaye işletmelerini kurmak, verimli çalıştırmak ve bu faaliyetlerin geliştirilmesine ilişkin gerekli düzenlemeleri yapmaktır.

2.15. Üniversitelerin Denetimi

Dünyadaki yerelleşme eğilimleri ülkemize de yansımış, bu yansımanın en büyük etkisi ise eğitim sektöründe özellikle üniversitelerde büyük önem kazanmış ve buna paralel olarak üniversitelerin görev ve sorumluluklarıyla beraber beklentiler de artmıştır. Bu sürece bağlı olarak üniversitelerin eğitim-öğretim hizmetleri sunarken mevcut kaynaklarını daha etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanmaları bir zorunluluk halini almıştır. Bunun sonucunda önemi ve işlevi artan üniversiteler için denetimin çok daha önemli bir konuma yükseldiği anlaşılmıştır.

5018 sayılı Kanun ile birlikte kamu yönetimindeki denetim anlayışına yeni bir bakış açısı kazandırılmıştır. Bu yeni bakış açısının beraberinde getirdiği iki unsur; idarelerin üst yöneticilerinin hesap verme sorumluluğu kapsamında görev yürüten iç denetim ile Sayıştay tarafından TBMM adına yürütülen dış denetimdir¹³⁴.

2.15.1. Üniversitelerin İç Denetimi

İç denetim, kamu kurum ve kuruluşlarının gündemine 10.12.2013 tarihli 5018 sayılı Kanun'unun 63. maddesi ile girmiş ve iç denetimin uluslararası kabul görmüş standartlara uygun olarak iç denetçiler tarafından yapılacağı, idarelerde doğrudan üst yöneticiye bağlı İç Denetim Birimi Başkanlıklarının faaliyete geçirileceği yönünde hükümle ifade edilmiştir. Kanunun iç denetimle ilgili maddeleri 2006 yılı başında yürürlüğe girmiş olup 2007 yılında ilk denetçiler atanarak iç denetim birimleri oluşturulmuştur. Üniversitelere bakıldığında bu tariheye uygun bir yol izlendiği görülebilmektedir.

¹³⁴2015 Yılı Kamu İç Genel Durum Raporu, s.9

Üniversitelerde iç denetim uygulaması, uygunluk denetimi, performans denetimi, mali denetim, bilgi teknolojileri denetimi ve sistem denetimi olmak üzere beş ana başlık altında yürütülmektedir. Bu beş ana başlık tezin ikinci bölümünde açıklanmıştır.

Üniversitelerde iç denetim sisteminin kurulması ve işletilmesi yetki ve sorumluluğu üst yöneticiye yani rektöre verilmiştir. 5018 sayılı Kanun'da "Üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve bu Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahallî idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar. Üst yöneticiler, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, malî hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirirler¹³⁵." hükmüne yer verilerek üst yönetici için iç denetimin önemi vurgulanmaktadır.

Üniversitelerde iç denetim sertifikalı iç denetçiler tarafından İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun koordinasyon ve rehberliğinde, kurul tarafından belirlenen genel kabul görmüş ve uluslararası denetim standartlara göre gerçekleştirilmektedir.

2.15.2. Üniversitelerin Dış Denetimi

Üniversitelerde dış denetim ise Sayıştay tarafından yapılan denetim olmakla birlikte YÖK denetim kurulu tarafından yapılan denetimi de kapsamaktadır. Ayrıca dış denetim Devlet Denetleme Kurumu, Bakanlıkların Denetim Birimleri, Kamu Denetçiliği Kurumu, Yargı vb. gibi diğer denetim birimleri de bu kapsamda sayılabilir.

Sayıştay tarafından yapılacak olan dış denetime ilişkin detaylar bu çalışmanın denetim kavramı bölümünde açıklanmıştır. Üniversitelerin dış denetim konusunda

¹³⁵ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu; Madde 11

bir diğerkurum ise Yükseköğretim Kurumu bünyesinde oluşturulmuş olan Yükseköğretim Denetleme Kurulu'dur. Yükseköğretim Denetleme Kurulu Teşkilat, Görev ve Çalışma Usulleri Yönetmeliği'nin ikinci maddesinde; "Bu Yönetmelik, Yükseköğretim Denetleme Kurulunun Yükseköğretim Kurulu ile ilişkilerini; Yükseköğretim Kurulu adına yükseköğretim kurumlarının ve öğretim elemanları ile diğergörevlilerin her türlü faaliyet ve işlemlerinin gözetim ve denetim altında bulundurulmasıyla ilgili hükümleri kapsar." hükmüne yer verilerek denetim kapsamı belirlenmiştir.

Üniversitelerin denetimi kapsamında Kurulun görevleri şu şekilde sıralanmıştır¹³⁶:

a) Yükseköğretim Kurumlarında eğitim-öğretim ve diğerafaaliyetlerin 2547 sayılı Kanun'da belirtilen amaca ve ana ilkelere uygunluğunu Yükseköğretim Kurulunca hazırlanacak esaslara göre onun adına ve onun onayı ile denetlemek, sonucunda yapılan tespitleri raporlar halinde sunmak,

b) Denetlemenin gerektirdiği hallerde Yükseköğretim kurumları yöneticilerinden yazılı veya sözlü bilgi istemek,

c) Yükseköğretim Kurulu tarafından istenecek disiplin konularını soruşturmak,

d) Yükseköğretim Kurulu Başkanı tarafından 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 53. maddesinin 2653 sayılı Kanun'la değişik (e) fıkrasına göre istenecek soruşturmaları yapmak,

e) Yükseköğretim Kurumlarındaki denetlemeleri sırasında adli soruşturma veya disiplin soruşturması açılmasını gerektiren olayların tespit edilmesi halinde gerekli onay için durumu Yükseköğretim Kurulu Başkanlığına iletmek ve tahkikatı yapmak veya dosyayı ait olduğu merciye vermek.

5018 sayılı Kanun'da; "Malî yönetim ve kontrol sisteminin tümüyle zaafa uğradığı, belirgin yolsuzluk veya kamu zararına yönelik emarelerin ortaya çıktığı durumlarda; ilgili bakanın talep etmesi veya doğrudan Başbakanın onayı üzerine

¹³⁶ Yükseköğretim Denetleme Kurulu Teşkilat, Görev ve Çalışma Usulleri Yönetmeliği; Madde 5.

Maliye Bakanı, yetkili denetim elemanlarına, kamu idarelerinin tüm malî yönetim ve kontrol sistemlerini, malî karar ve işlemlerini mevzuata uygunluk yönünden teftiş ettirir. Bu teftişler sonucunda düzenlenecek raporların bir örneği İç Denetim Koordinasyon Kuruluna, bir örneği de gerekli işlemlerin yapılması için ilgili bakana gönderilir¹³⁷.” hükmüne yer verilerek Bakanlığın kamu idareleri üzerinde bir dış denetim yapma yetkisi olduğu görülmektedir.

¹³⁷ 5018 sayılı Kanun, Madde; 75

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÜNİVERSİTELERDE İÇ DENETİMİN YAPISAL VE İŞLEVSEL SORUNLARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Bu başlık altında, üniversitelerdeki iç denetim sisteminin yapısal ve işlevsel sorunlarına, bu idarelerde görev yapan iç denetçilerin iç denetim sistemine olan yaklaşımlarına ilişkin yapılan araştırmanın içeriğine ve bulgularına değinilmiştir.

3.1. Araştırmanın Amacı

İç denetim sisteminin yapısal ve işlevsel sorunlarının Türk kamu yönetimi sisteminin yapısı ve işleyişinden kaynaklanan sorunlarla benzeştiği söylenebilir. Bu sorunlar, organizasyon yapısı ve sorunlarıdır. Bu sorunları kendi içerisinde sınıflandırmak gerekirse; iletişim ve koordinasyon problemleri, iş görme yöntemleri ve süreçleriyle ilgili sorunlar, idari kültüre bağlı hizmet sunma anlayışından kaynaklı sorunlar, değişime olan direnç sorunları ve etik sorunlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunun yanında kamu mali yönetim ve kontrolüne ilişkin sorunlar, personel sistemine ilişkin sorunlar ile denetimin kendi içyapı sorunları da sayılabilir¹³⁸.

Kamu yönetiminde yaşanan değişimler kamu denetimini de etkilemiştir. Bu gelişmeler neticesinde, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte kamu yönetimine giren ve idare faaliyetlerine işlerlik ve yeni bir bakış açısı kazandıran, kamu kaynaklarının, etkili, ekonomik ve verimli kullanılması anlamında idarelere rehberlik eden iç denetim sisteminin bir kamu kurumu olan ve kamu hizmeti üreten üniversitelerdeki yapısal ve işlevsel sorunlarının tespit edilmesi bu çalışmada temel amaç olarak belirlenmiştir.

Bu çalışmada üniversitelerde iç denetim faaliyetlerinin ne aşamada olduğu, üniversitelerde iç denetim sisteminin kurumsal alt yapısının oluşturulup

¹³⁸ M. Akif Çukurçayır ve Gülise Gökçe, **Kamu Yönetiminin Yapısal ve İşlevsel Sorunları**, 1. Baskı, Çizgi Kitabevi, 2007, s.11

oluşturulmadığı, rektörün (üst yönetici) iç denetçi ve iç denetim faaliyetleri karşısındaki tutumu, 2007 yılından itibaren mesleğe alınan iç denetçilerin iç denetim sisteminin yapısal ve işlevsel sorunlarına ve mesleğe bakış açılarını, üniversitelerin kendi personel yapısından kaynaklı sorunlarına iç denetçilerin verdiği cevaplar doğrultusunda tespitlerde bulunmak ve bu sorunlara çözüm önerisi sunmak amaçlanmıştır.

3.2. Araştırmanın Evreni ve Sınırlılıkları

Araştırmanın kapsamını Türkiye’de devlet üniversitesinde çalışan iç denetçiler oluşturmaktadır. 07.04.2017 tarihi itibarıyla İDKK verilerine göre Türkiye’de var olan 118 devlet üniversitesinde istihdam edilmesi öngörülen toplam 369 iç denetçi kadrosunun 231’i dolu, 165 adedi hali hazırda boştur. 118 devlet üniversitesinin 22 tanesinde ise şu ana kadar iç denetçi ataması gerçekleştirilmemiştir¹³⁹.

Araştırmada evren için internet üzerinden doldurulabilecek bir anket formu oluşturulmuştur. 118 devlet üniversitesinin 22 tanesinde hiç iç denetçi ataması gerçekleştirilmediğinden kalan 96 devlet üniversitesinin internet sitesinden toplam 133 iç denetçinin iletişim adreslerine ulaşılmıştır. İç denetçilerin adreslerine elektronik posta yoluyla gönderilen anket çalışması 17 Ekim-17 Kasım 2016 tarihleri arasında gerçekleştirilmiştir. Belirlenen süre sonunda bu çevrimiçi anket formuna toplam 31 iç denetçi cevap vermiştir. Bu sayı sağlıklı bir veri analiz yapmak için uygun görülmemiş olup, geri dönüşlerin artırılması için bazı iç denetçilerle doğrudan görüşülmüş bazı iç denetçilere ise hatırlatma e-postaları gönderilerek geri dönüşümler artırılmıştır. Bu aşamada 29 iç denetçi daha ankete dâhil olmuş ve toplamda 60 anket değerlendirmeye alınmıştır.

Araştırmanın sınırlılıkları;

a) 2007 yılından itibaren üniversitelere iç denetçilerin ataması yapılmış olmasına rağmen 22 üniversitede herhangi bir iç denetçinin olmaması, iç denetçi

¹³⁹ İç Denetim Koordinasyon Kurulu’na yapılan bilgi edinme kapsamında elde edilen verilerden derlenmiştir.

ataması yapılmış birçok üniversitenin internet sayfalarında iç denetçi isimleri ile iletişim bilgilerinin yer almaması,

b) Anket formları elektronik ortamda elektronik posta yoluyla gönderildiğinden iç denetçilerin elektronik ortamda veri paylaşımlarını güvenli bulmaması nedeniyle sorulara cevap vermekten kaçınarak ankete katılmaktan vazgeçmesi,

c) Yapılan bu tür araştırma veya çalışmaların, iç denetçilerde mesleki anlamda ilerleme kaydedilmeyeceği düşüncesi nedeniyle sorulara net cevap verilmeme ihtimali gibi hususlar anketin uygulama sınırlılıklarını oluşturmaktadır.

3.3. Araştırmanın Yöntemi

Üniversitelerde iç denetim sisteminin yapısal ve işlevsel sorunlarının tespiti ve değerlendirilmesi üzerine yapılan çalışmada kullanılan anket iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde anketin uygulayıcısı tarafından oluşturulan katılımcıların cinsiyeti, yaşı, eğitim durumu, kamu iç denetçi sertifika derecesi, sahip olunan diğer mesleki sertifikaları, kurumda iç denetçi olarak geçirilen süre ve iç denetçi olmadan önceki görev unvanlarına yönelik katılımcıları tanımlayıcı sorulara yer verilmiştir. Anketin ikinci bölümünde ise, iç denetimin yapısal ve işlevsel sorunlarını tespit etmek amacıyla ilgili olarak toplam 21 adet soru sorulmuştur.

Bu çalışma ülke genelinde tüm devlet üniversitelerini kapsadığı ve üniversiteler de ülke geneline yayıldığı için diğer veri toplama yöntemlerinden daha sistematik ve etkili bir veri toplama yöntemi olduğundan anket yöntemi tercih edilmiştir.

Anket soruları 5’li likert ölçeğine göre tamamen özgün olarak hazırlanmıştır. 5’li likert ölçeğine göre hazırlanan ankete katılım seviyesini ölçmek adına kullanılan ifadeler 1=Kesinlikle Katılıyorum, 2=Katılıyorum, 3=Kararsızım, 4=Katılmıyorum, 5=Kesinlikle Katılmıyorum şeklinde kodlanmıştır.

Araştırmadan elde veriler Statistical Package for Social Science (SPSS 16.0) programı kullanılarak analiz edilmiştir. Anket verilerinin güvenilirliğini ölçmek adına SPSS programı üzerinden Cronbach's Alpha testi uygulanmıştır. Güvenilirlik katsayısının pozitif (+) sınırlar içerisinde ve oldukça yüksek olması arzu edilir ve güvenilirlik katsayısı hemen her zaman (0.00) ile (+1.00) arasında değişir. Güvenilirlik katsayısı, ölçme sonuçlarının rastgele hatalardan arınlığı ölçüsünde üst sınır olan (+1.00)'a yaklaşırken, ölçme sonuçlarındaki hata oranının yüksekliğine göre (0.00)'a yaklaşır. Yapılan anket çalışmasında Cronbach's Alpha Değeri 0,83 olarak bulunmuş olup bu değer (+1.00)'a yakın olduğundan ölçüm sonuçlarının güvenilir olduğu görülmektedir¹⁴⁰.

3.4. Araştırma Bulgularının Analizi

Araştırmanın birinci bölümünde katılımcıların demografik bilgilerini ölçmek amacıyla frekans ve yüzde dağılım analizlerinden yararlanılmıştır. İkinci bölümde iç denetçilerin üniversitelerdeki iç denetimin yapısal ve işlevsel sorunlarına verdikleri cevaplar yüzde ve frekans dağılımları ile birlikte değerlendirilmiştir.

3.4.1. Katılımcıların Sosyo-Demografik Özellikleri

Bu bölümde ankete katılan 60 iç denetçinin cinsiyeti, yaşı, eğitim durumu, kamu iç denetçi sertifika derecesi, sahip olduğu diğer mesleki sertifikaları, iç denetçi olarak çalıştığı toplam süresi ve daha önceki görev unvanları incelenmiştir.

¹⁴⁰ Şener Büyüköztürk, **Sosyal Bilimler İçin İstatistik**, Pegem Akademi Yayınları, Ankara, 2012'den akt. Savaş Baştürk, **Bilimsel Araştırma Yöntemleri**, Vize Yayıncılık, Ankara, Ekim-2013, s. 112

Tablo 3.1. Ankete Katılan İç Denetçilerin Cinsiyet Dağılımı

Cinsiyet	Sayı (n)	Yüzde (%)
Kadın	9	15,0
Erkek	51	85,0
Toplam	60	100,0

Araştırmaya katılan iç denetçilerin sosyo-demografik özellikleri incelendiğinde; katılımcıların (% 85) 51'i erkek, (% 15) 9'u ise kadınlardan oluştuğu görülmüştür. Bu durum atanan erkek iç denetçi sayısının kadın iç denetçi sayısından fazla olmasından kaynaklanmaktadır.

Tablo 3.2. Ankete Katılan İç Denetçilerin Yaş Dağılımı

Yaş	Sayı (n)	Yüzde (%)
25-30	2	3,3
31-35	4	6,7
36-40	20	33,3
41-45	9	15,0
46 +	25	41,7
Toplam	60	100,0

Yaş açısından bakıldığında araştırmaya katılanlardan (% 3,3) 2 kişi 25-30 yaş arası, (% 6,7) 4 kişi 31-35 yaş arası, (% 33,3) 20 kişi 36-40 yaş arası ve (% 41,7) 25 kişi ise 46 yaş ve üzeri gruplarda yer almaktadır.

Tablo 3.3. Ankete Katılan İç Denetçilerin Eğitim Durumları

Eğitim Durumu	Sayı (n)	Yüzde (%)
Lisans Mezunu	38	63,3
Yüksek Lisans Mezunu	16	26,7
Doktora Mezunu	6	10,0
Toplam	60	100,0

İç denetçilerin eğitim durumları incelendiğinde; (% 63,3) 38 kişi lisans mezunu, (% 26,7) 16 kişi yüksek lisans mezunu ve (% 10) 6 kişi ise doktora mezunu olduğu görülmüştür.

Tablo 3.4. Ankete Katılan İç Denetçilerin Kamu İç Denetçi Sertifika Derecesi

Kamu İç Denetçi Sertifika Derecesi	Sayı (n)	Yüzde (%)
A-1	18	30,0
A-2	14	23,3
A-3	26	43,3
A-4	2	3,3
Toplam	60	100,0

Meslekte kıdem ve denetim alanı genişliğinin tespit edilmesi adına iç denetçilere sorulan kamu iç denetçi sertifika dereceniz nedir sorusuna verilen cevaplar ise şu şekilde sıralanmıştır. (% 30) 18 kişi A-1 sertifika derecesine, (%23,3) 14 kişi A-2 sertifika derecesine, (% 43,3) 26 kişi A-3 sertifika derecesine ve (% 3,3) 2 kişi A-4 sertifika derecesine sahiptir.

Tablo 3.5. Ankete Katılan İç Denetçilerin Sahip Oldukları Diğer Mesleki Sertifikalar

Sahip Olunan Diğer Mesleki Sertifikalar	Sayı (n)	Yüzde (%)
CIA	2	3,3
CGAP	20	33,3
Diğer	17	28,3
Yok	21	35,0
Toplam	60	100,0

İç denetçilerin, kamu iç denetçi sertifikalarının yanında sahip olduğu diğer sertifikalara bakıldığında; (% 3,3) 2 kişi CIA sertifikasına, (% 33,3) 20 kişi CGAP sertifikasına, (% 28,3) 17 kişi diğer sertifikalara sahip iken, (% 35) 21 kişi ise herhangi bir sertifikaya sahip olmadığı görülmüştür.

Tablo 3.6. Ankete Katılan İç Denetçilerin İç Denetçi Olarak Çalıştıkları Süre

İç Denetçi Olarak Çalışılan Süre	Sayı (n)	Yüzde (%)
2-4 Yıl	28	46,7
5-7 Yıl	4	6,7
8-10 Yıl	28	46,7
Toplam	60	100,0

İç denetçi olarak çalışılan toplam sürelerle verilen cevaplar incelendiğinde; (% 46,7) 28 kişi 2-4 yıl, (% 6,7) 4 kişi 5-7 yıl ve (%46,7) 28 kişi ise 8-10 yıl arası gruplarda yer almaktadır.

Tablo 3.7. Ankete Katılan İç Denetçilerin Daha Önceki Görev Unvanı

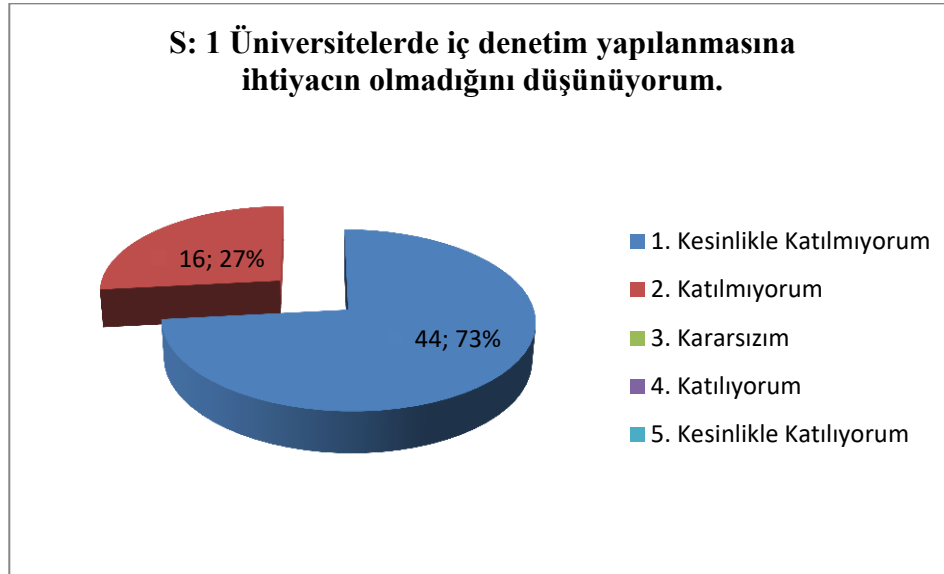
Daha Önceki Görev Unvanı	Sayı (n)	Yüzde (%)
Uzman	10	16,7
Müfettiş	8	13,3
Denetmen	40	66,7
Diğer	2	3,3
Toplam	60	100,0

İç denetçilerin iç denetçi olmadan önceki görev unvanlarına bakıldığında; (%16,7) 10 kişi uzman, (%13,3) 8 kişi müfettiş, (% 66,7) 40 kişi denetmen ve (% 3,3) 2 kişi ise diğer cevaplarını verdiği görülmüştür.

3.4.2. İç Denetimin Yapısal Sorunlarına Yönelik Değerlendirmeler

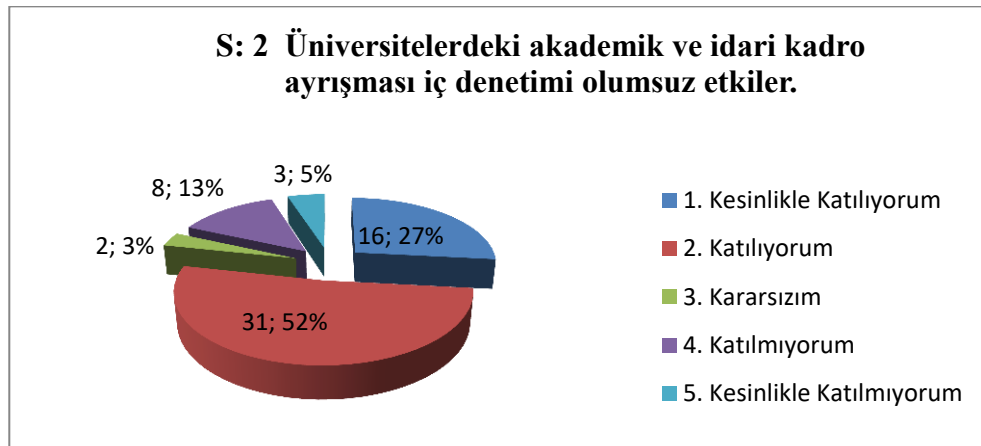
Bu kısımda üniversitelerde iç denetimin uygulanması aşamalarında sisteminin yapısal sorunlarına yönelik üniversitelerde görev yapan iç denetçilerin verdikleri cevaplar değerlendirilecektir. İç denetimin etkili olarak uygulanması için yapısal sorunlarının tamamen ortadan kaldırılması ya da en aza indirilmesi gerekmektedir.

Şekil 3.1. Üniversitelerde İç Denetim Gerekliliğinin Değerlendirilmesi



“Üniversitelerde iç denetim yapılanmasına ihtiyacın olmadığını düşünüyorum” önermesine ankete katılan iç denetçilerden (% 73) 44 kişi kesinlikle katılmıyorum ve (% 27) 16 kişi ise katılmıyorum cevabını vermiştir.

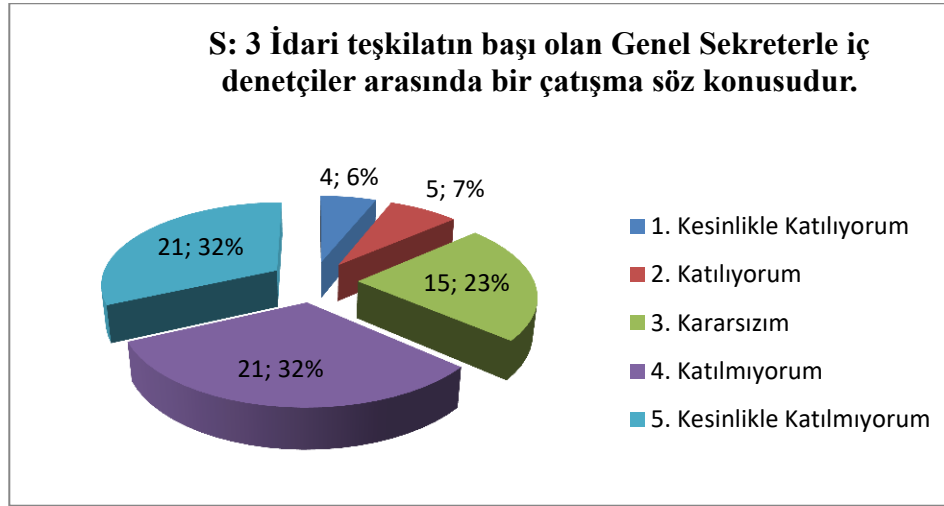
Şekil 3.2. Üniversitelerdeki Personel Yapısının İç Denetime Etkisinin Değerlendirilmesi



“Üniversitelerdeki akademik ve idari kadro ayrışması iç denetimi olumsuz etkiliyor.” önermesine ankete katılan iç denetçilerden (% 27) 16 kişi kesinlikle

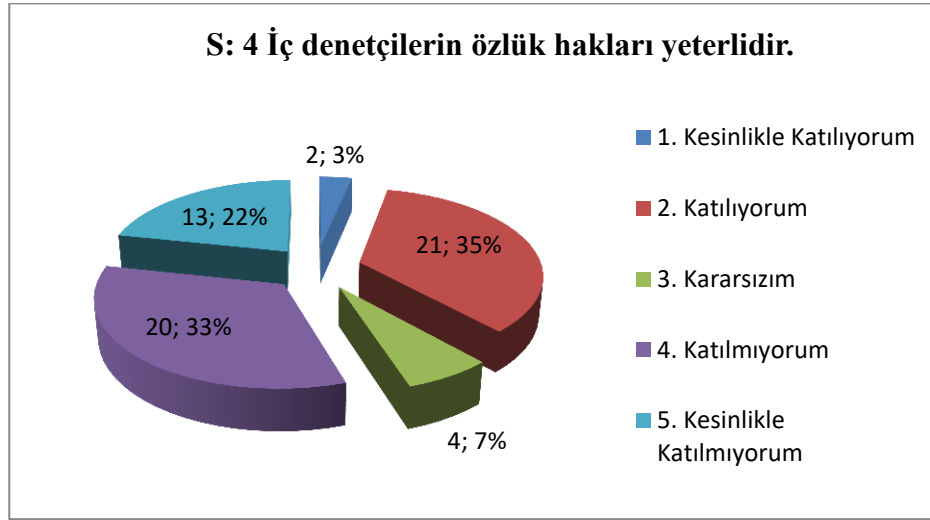
katılıyorum, (% 52) 31 kişi katılıyorum, (% 3) 2 kişi kararsızım, (% 13) 8 kişi katılmıyorum ve (% 5) 3 kişi ise kesinlikle katılmıyorum cevabını vermiştir.

Şekil 3.3. İç Denetçiler İle Genel Sekreter Arasındaki İlişkinin Değerlendirilmesi



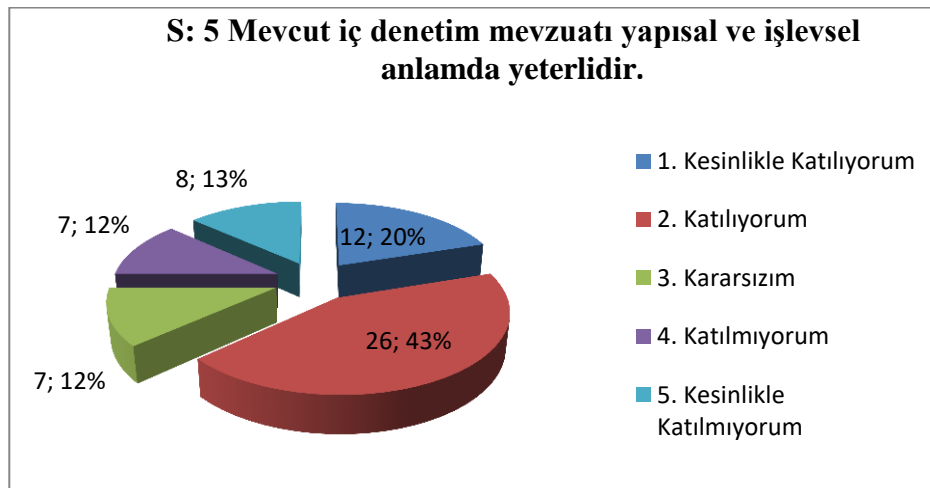
Ankete katılan iç denetçilerin “İdari teşkilatın başı olan Genel Sekreterle iç denetçiler arasında bir çatışma söz konusu” önermesine (% 4) 6 kişi kesinlikle katılıyorum, (% 7) 5 kişi katılıyorum, (%23) 15 kişi kararsızım, (% 32) 21 kişi katılmıyorum ve (% 32) 21 kişi kesinlikle katılmıyorum cevabını vermiştir.

Şekil 3.4. İç Denetçilerin Özlük Haklarının Değerlendirilmesi



“İç denetçilerin özlük hakları yeterlidir.” önermesine iç denetçilerden (% 2) 3 kişi kesinlikle katılıyorum, (% 35) 21 kişi katılıyorum, (% 7) 4 kişi kararsızım, (% 33) 20 kişi katılmıyorum ve (% 22) 13 kişi ise kesinlikle katılmıyorum yanıtını vermiştir.

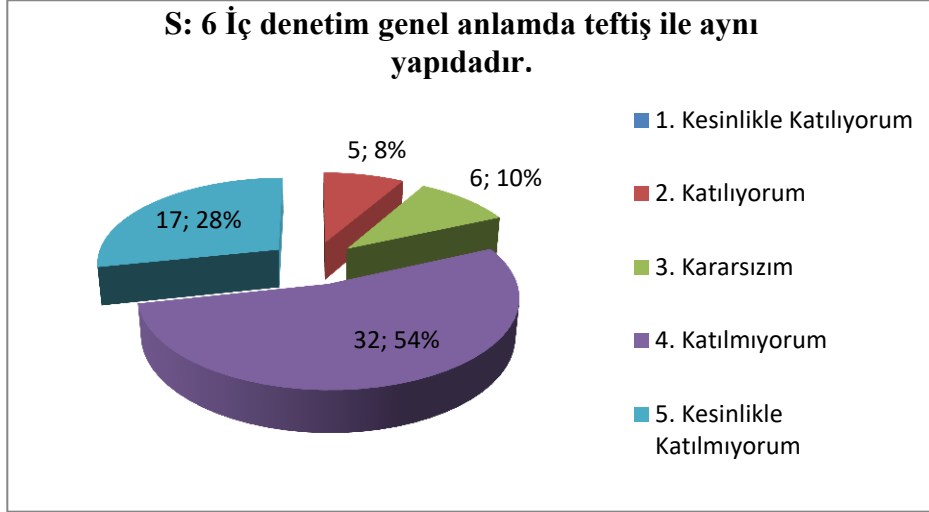
Şekil 3.5. İç Denetim Mevzuatının Yapısal Ve İşlevsel Yeterliliğinin Değerlendirilmesi



“Mevcut iç denetim mevzuatı yapısal ve işlevsel anlamda yeterlidir.” önermesine ankete katılan iç denetçilerden (% 20) 12 kişi kesinlikle katılıyorum, (%

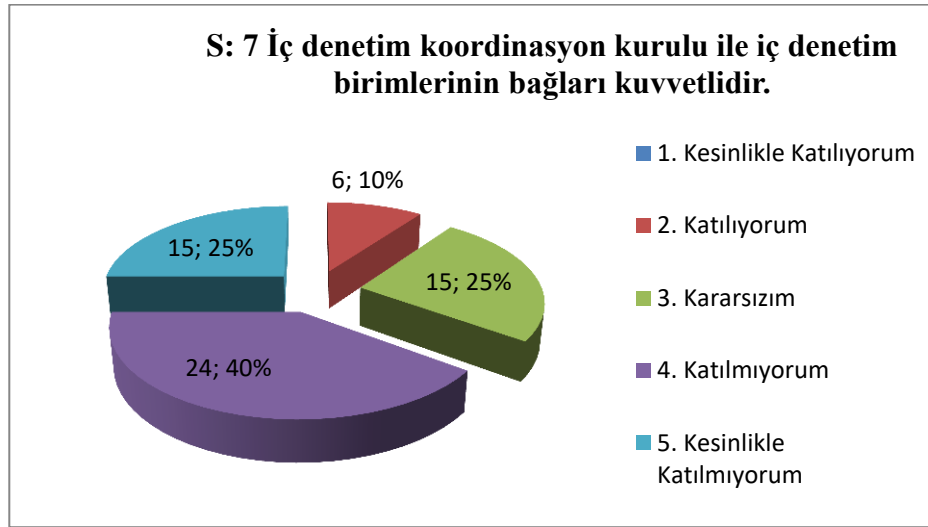
43) 26 kişi katılıyorum, (% 12) 7 kişi kararsızım, (% 12) 7 kişi katılmıyorum ve (% 13) 8 kişi ise kesinlikle katılmıyorum cevabını vermiştir.

Şekil 3.6. İç Denetim İle Teftiş Yapısı Arasındaki Benzerliğin Değerlendirilmesi



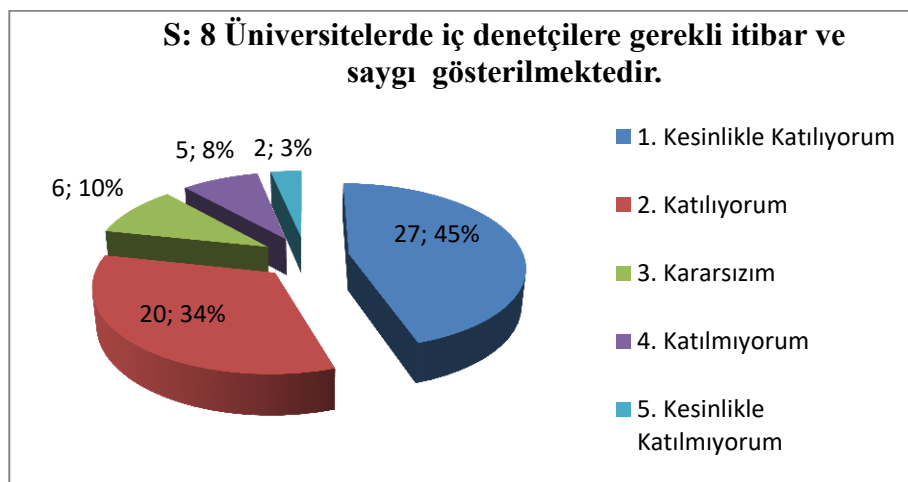
“İç denetim genel anlamda teftiş ile aynı yapıdadır.” önermesine ankete katılan iç denetçilerden (% 8) 5 kişi katılıyorum, (% 10) 6 kişi kararsızım, (% 54) 32 kişi katılmıyorum ve (% 28) 17 kişi ise kesinlikle katılmıyorum cevabını vermiştir.

Şekil 3.7. İç Denetim Koordinasyon Kurulu İle İç Denetim Birimleri Arasındaki İlişkilerin Değerlendirilmesi



“İç denetim koordinasyon kurulu ile iç denetim birimlerinin bağları kuvvetlidir.” önermesine ankete katılan iç denetçilerden (% 10) 6 kişi katılıyorum, (% 25) 15 kişi kararsızım, (% 40) 24 kişi katılmıyorum ve (% 25) 15 kişi ise kesinlikle katılmıyorum yanıtını vermiştir.

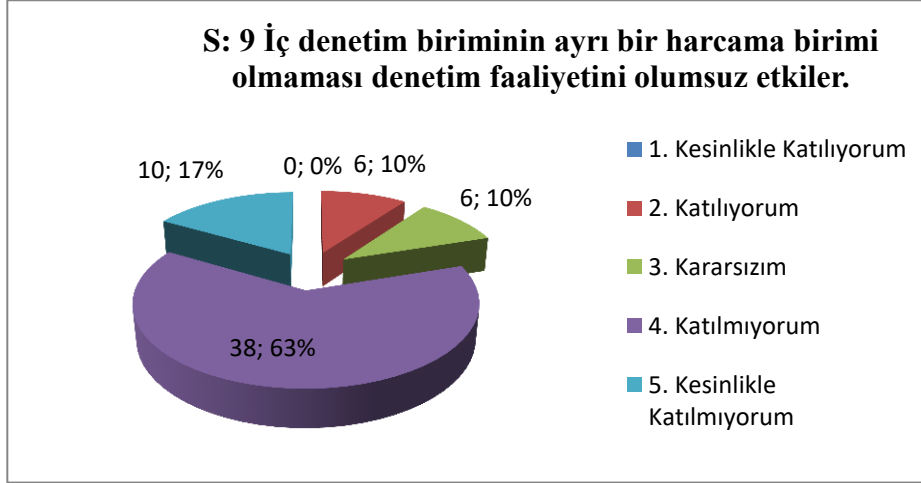
Şekil 3.8. İç Denetçilerin Üniversitelerdeki İtibar Ve Saygılığının Değerlendirilmesi



“Üniversitelerde iç denetçilere gerekli itibar ve saygı gösterilmektedir.” önermesine ankete katılan iç denetçilerden (% 45) 27 kişi kesinlikle katılıyorum, (%

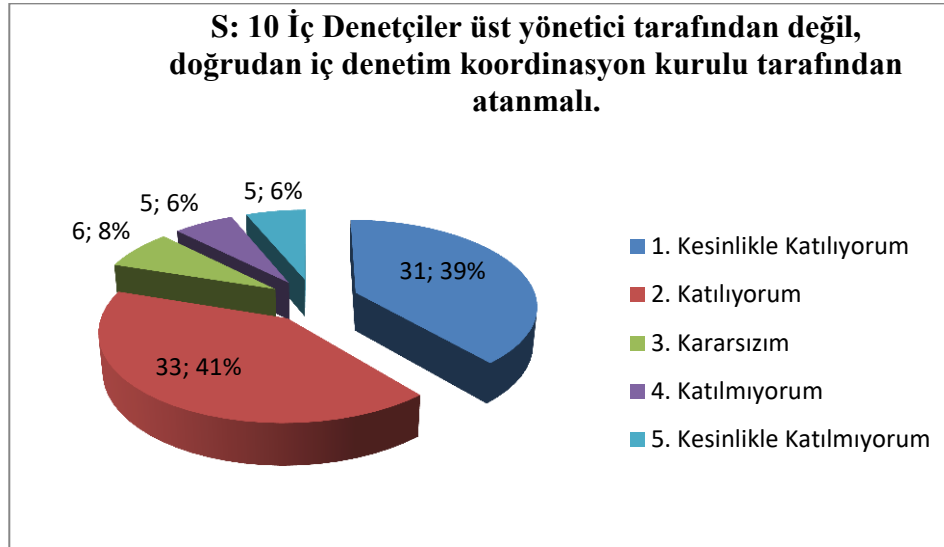
34) 20 kişi katılıyorum, (% 10) 6 kararsızım, (% 8) 5 kişi katılmıyorum ve (% 3) 2 kişi ise kesinlikle katılmıyorum cevabını vermiştir.

Şekil 3.9. İç Denetim Birimlerinin Harcama Birimi Olmamasının İç Denetime Olan Etkisinin Değerlendirilmesi



“İç denetim biriminin ayrı bir harcama birimi olmaması denetim faaliyetini olumsuz etkiler.” önermesine iç denetçilerden (% 10) 6 kişi katılıyorum, (% 10) 6 kişi kararsızım, (% 63) 38 kişi katılmıyorum ve (% 17) 10 kişi ise kesinlikle katılmıyorum yanıtını vermiştir.

Şekil 3.10. İç Denetçilerin Atanma Tercihlerinin Değerlendirilmesi

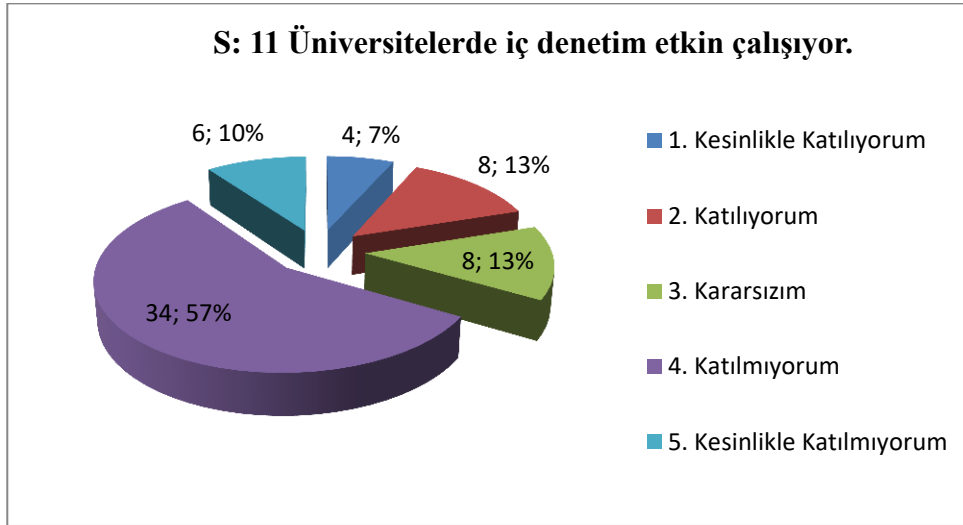


“İç Denetçiler üst yönetici tarafından değil, doğrudan iç denetim koordinasyon kurulu tarafından atanmalı.” önermesine ankete katılan iç denetçilerden (% 39) 31 kişi kesinlikle katılıyorum, (% 41) 33 kişi katılıyorum, (% 8) 6 kişi kararsızım, (% 6) 5 kişi katılmıyorum ve (% 6) 5 kişi ise kesinlikle katılmıyorum cevabını vermiştir.

3.4.3. İç Denetimin İşlevsel Sorunlarına Yönelik Değerlendirmeler

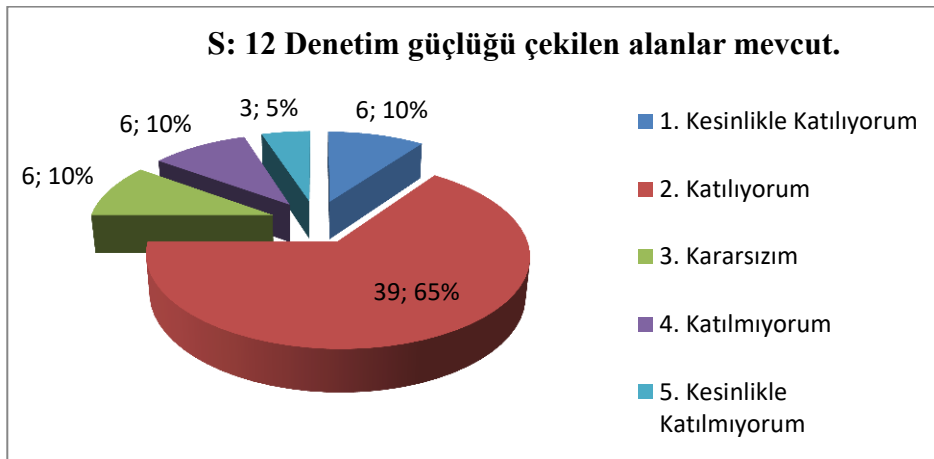
Bu kısımda üniversitelerde iç denetimin uygulanması aşamalarında sisteminin işlevsel sorunlarına yönelik üniversitelerde görev yapan iç denetçilerin verdikleri cevaplar değerlendirilecektir. İç denetimin fonksiyonel olarak etkin uygulanması ve farkındalığı için işlevsel sorunlarının tamamen ortadan kaldırılması ya da en aza indirilmesi gerekmektedir.

Şekil 3.11. İç Denetimin Üniversitelerde Etkinliğinin Değerlendirilmesi



“Üniversitelerde iç denetim etkin çalışıyor.” önermesine ankete katılan iç denetçilerden (% 7) 4 kişi kesinlikle katılmıyorum, (% 13) 8 kişi katılmıyorum, (% 13) 8 kişi kararsızım, (% 57) 34 kişi katılıyorum ve (% 10) 6 kişi ise kesinlikle katılıyorum şeklinde yanıt vermişlerdir.

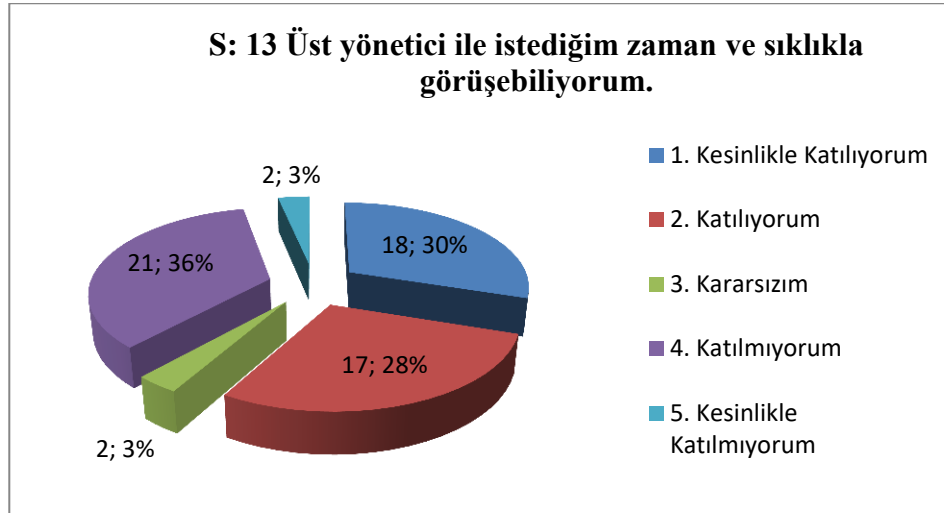
Şekil 3.12. İç Denetçilerin Denetim Güçlüğü Çektiği Alanların Olup Olmadığının Değerlendirilmesi



“Denetim güçlüğü çekilen alanlar mevcut.” önermesine ankete katılan iç denetçilerden (% 10) 6 kişi kesinlikle katılıyorum, (% 65) 39 kişi katılıyorum, (% 10)

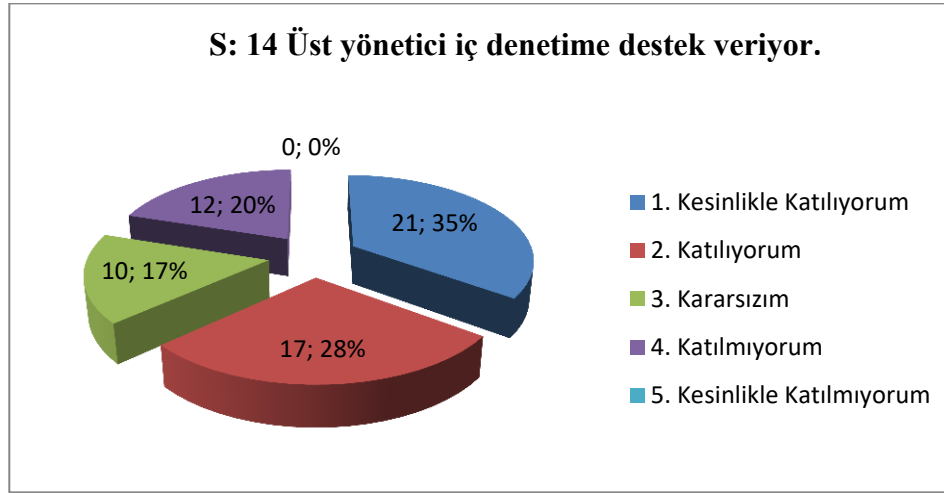
6 kişi kararsızım, (% 10) 6 kişi katılmıyorum ve (% 5) 3 kişi ise kesinlikle katılmıyorum cevabını vermiştir.

Şekil 3.13. İç Denetçilerin Üst Yönetici İle Arasındaki İletişimin Değerlendirilmesi



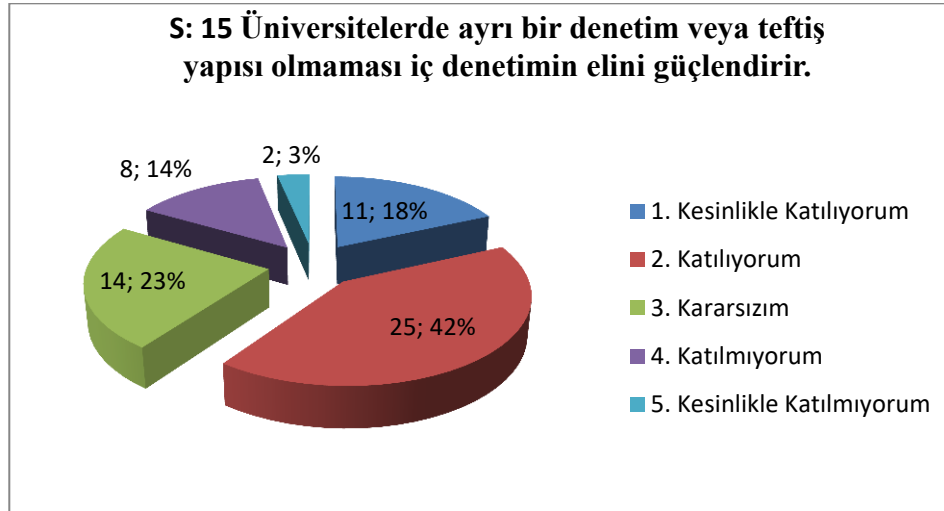
“Üst yönetici ile istediğim zaman ve sıklıkla görüşebiliyorum.” önermesine ankete katılan iç denetçilerden (% 30) 18 kişi kesinlikle katılıyorum, (% 28) 17 kişi katılıyorum, (% 3) 2 kişi kararsızım, (% 36) 21 kişi katılmıyorum ve (% 3) 2 kişi ise kesinlikle katılmıyorum cevabını vermiştir.

Şekil 3.14. Üst Yönetimin İç Denetime Desteğinin Değerlendirilmesi



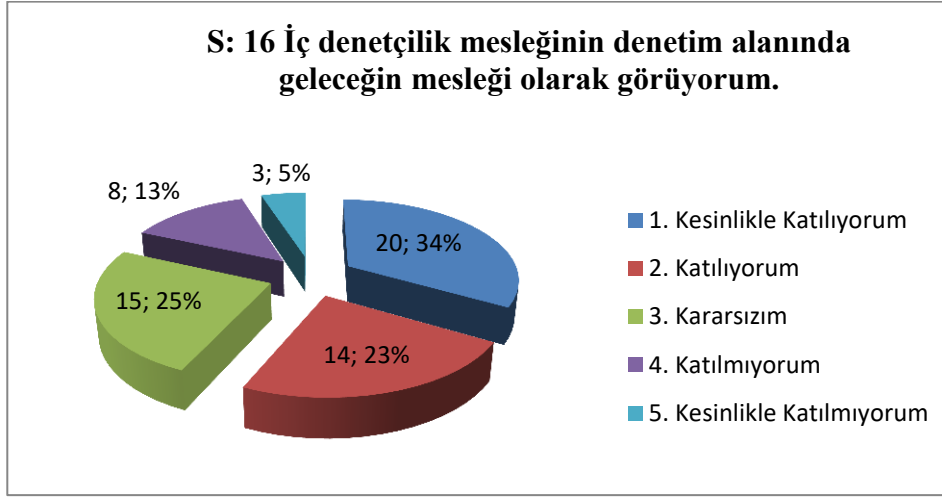
“Üst yönetici iç denetime destek veriyor” önermesine iç denetçilerden (% 35) 21 kişi kesinlikle katılıyorum, (% 28) 17 kişi katılıyorum, (% 17) 10 kişi kararsızım ve (% 20) 12 kişi katılmıyorum yanıtını vermiştir.

Şekil 3.15. Üniversitelerde Tek Bir Denetim Yapısının Olmasının İç Denetime Etkisinin Değerlendirilmesi



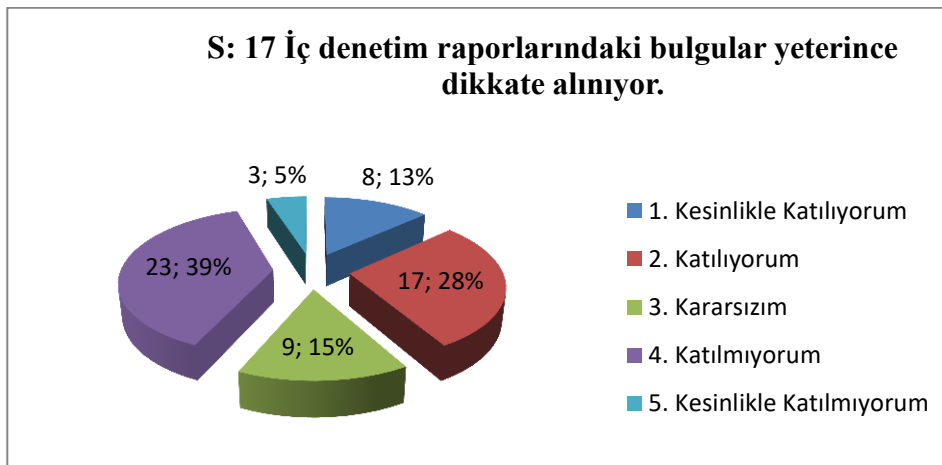
“Üniversitelerde ayrı bir denetim veya teftiş yapısı olmaması iç denetimin elini güçlendirir.” önermesine ankete katılan iç denetçilerden (% 18) 11 kişi kesinlikle katılıyorum, (% 42) 25 kişi katılıyorum, (% 23) 14 kişi kararsızım, (% 14) 8 katılmıyorum ve (% 3) 2 kişi ise kesinlikle katılmıyorum cevabını vermiştir.

Şekil 3.16. İç Denetçilik Mesleğinin Geleceğinin Değerlendirilmesi



“İç denetçilik mesleğinin denetim alanında geleceğın mesleğı olarak görüyorum.” önermesine ankete katılan iç denetçilerden (% 34) 20 kişi kesinlikle katılıyorum, (% 23) 14 kişi katılıyorum, (% 25) 15 kişi kararsızım, (% 13) 8 kişi katılmıyorum ve (% 5) 3 kişi ise kesinlikle katılmıyorum cevabını vermiştir.

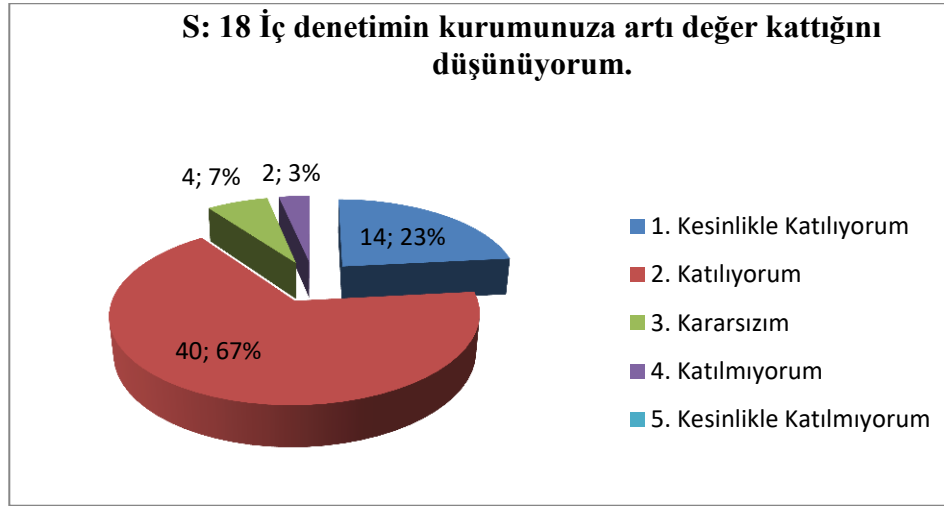
Şekil 3.17. İç Denetim Raporlarındaki Bulguların Üst Yönetici Tarafından Dikkate Alınmasının Değerlendirilmesi



“İç denetim raporlarındaki bulgular yeterince dikkate alınıyor.” önermesine ankete katılan iç denetçilerden (% 13) 8 kişi kesinlikle katılıyorum, (% 28) 17 kişi

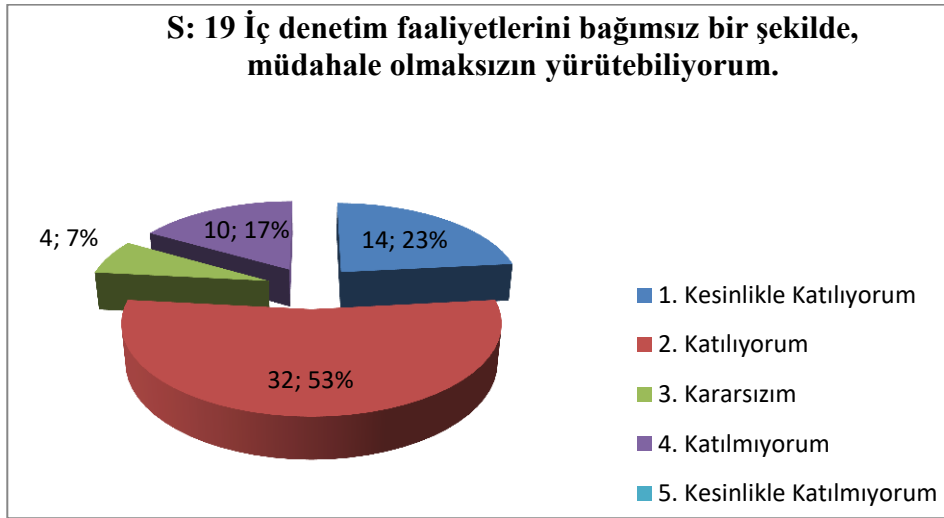
katılıyorum, (% 15) 9 kişi kararsızım, (% 39) 23 kişi katılmıyorum ve (% 5) 3 kişi ise kesinlikle katılmıyorum cevabını vermiştir.

Şekil 3.18. İç Denetim Faaliyetlerinin Kurum Çalışmalarına Etkisinin Değerlendirilmesi



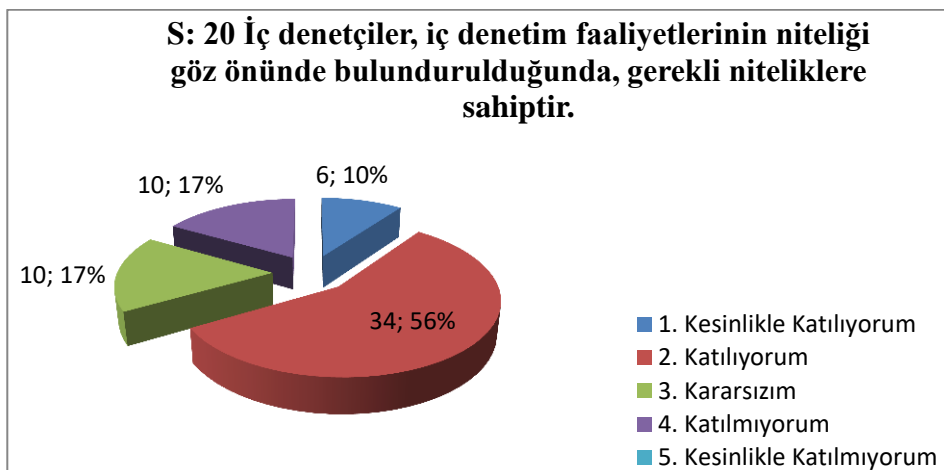
“İç denetimin kurumunuza artı değer kattığını düşünüyorum.” önermesine ankete katılan iç denetçilerden (% 23) 14 kişi kesinlikle katılıyorum, (% 67) 40 kişi katılıyorum, (% 7) 4 kişi kararsızım ve (% 3) 2 kişi ise katılmıyorum cevabını vermiştir.

Şekil 3.19. Üniversitelerde İç Denetim Faaliyetlerinin Bağımsızlığının Değerlendirilmesi



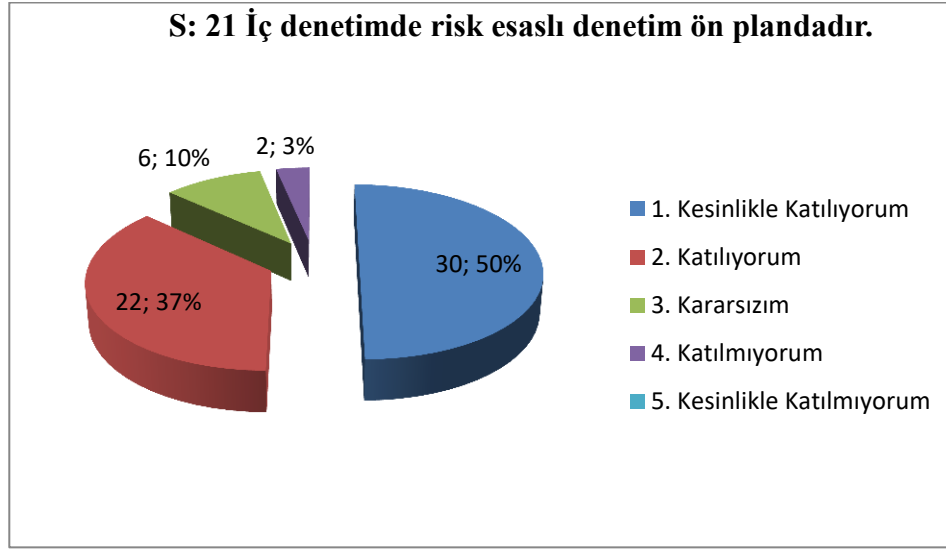
“İç denetim faaliyetlerini bağımsız bir şekilde, müdahale olmaksızın yürütebiliyorum.” önermesine ankete katılan iç denetçilerden (% 23) 14 kişi kesinlikle katılıyorum, (% 53) 32 kişi katılıyorum, (% 7) 4 kişi kararsızım ve (% 17) 10 kişi katılmıyorum cevabını vermiştir.

Şekil 3.20. Üniversitelerde Görev Yapan İç Denetçilerin Nitelik Ve Nicelik Olarak Yeterliğinin Değerlendirilmesi



“İç denetçiler, iç denetim faaliyetlerinin niteliği göz önünde bulundurulduğunda, gerekli niteliklere sahiptir.” önermesine ankete katılan iç denetçilerden (% 10) 6 kişi kesinlikle katılıyorum, (% 56) 34 kişi katılıyorum, (% 17) 10 kişi kararsızım ve (% 17) 10 kişi ise katılmıyorum cevabını vermiştir.

Şekil 3.21. İç Denetimde Risk Esaslı Denetimin Değerlendirilmesi



“İç denetimde risk esaslı denetim ön plandadır.” önermesine ankete katılan iç denetçilerden (% 50) 30 kesinlikle katılıyorum, (% 37) 22 kişi katılıyorum, (% 10) 6 kişi kararsızım ve (% 3) 2 kişi ise katılmıyorum cevabını vermiştir.

SONUÇ ve ÖNERİLER

Dünyada son yıllarda, özellikle 1980'lerden sonra, yaşanan hızlı değişim ve gelişim, birçok reform hareketini de beraberinde getirmiştir. Devletlerin rollerinde ve yapılanmalarında çeşitli düzenlemeler, liberalleşme hareketleri, etkin bir denetim ve kontrol mekanizmaların kurulması ihtiyacı bu tür reformları zorunlu hale getirmiştir. Kamu yönetiminin sürekli gelişimi, rekabetçi ortamı, yerinden yönetimi, katılımcı ve etkin bir yapıyı, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını, aşırı bürokratik ve hantal idari yapıların terk edilmesini, vatandaş odaklı kaliteli hizmeti zamanında ve eksiksiz sunmayı gerekli hale getirmektedir.

Birçok ülkede uzun yıllardan beri uygulanan iç denetim sistemi, ülkemizde de öncelikli olarak özel sektör tarafından uygulanmaya başlanmış ve birçok büyük şirket uluslararası standartlar çerçevesinde gerçekleştirilen iç denetim sistemini firmalarında uygulamışlardır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 2003 yılında yürürlüğe girmesiyle iç denetim sistemi kamu kurum ve kuruluşlarında da uygulanmaya başlanmıştır. Kanunla birlikte, iç denetim sistemi ve mali yönetimimizde birçok değişiklik meydana gelmiştir. İç denetim ile kamu idarelerinin daha etkin ve verimli bir şekilde çalışması, kaynakların rasyonel kullanımı hedeflenmiştir. Kanun'da iç 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" faaliyeti olarak tanımlanmıştır. Bu faaliyetler, risk odaklı denetim anlayışına, idarelerin mali yönetim ve kontrol yapılarına ve uluslararası genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Türk kamu yönetiminde, iç denetim sistemi açısından uluslararası standartlarda mevzuat alt yapısı genel olarak tamamlanmış durumdadır. Kurumlarda mali ve mali olmayan tüm süreçlerin aynı unvanda, aynı rehber ve standartlara göre aynı merkezi uyumlaştırma biriminin fonksiyonel işbirliğinde denetlenmesi yerinde bir uygulamadır. Bu sistemin kamu yararına uygun ve etkin bir şekilde uygulanabilmesi için değişimin, taraflara iyi anlatılması ve sürecin iyi yönetilmesi

gerekir. Burada en önemli görev merkezi uyumlaştırma birimi olan İç Denetim Koordinasyon Kurulu'na düşmektedir.

Çalışma kapsamında ulaşılan sonuçlar şu şekilde sıralanabilir;

Üniversitelerde iç denetim sisteminin yer alması gerekliliği ön plana çıkmaktadır.

Üniversitelerde iç denetim sisteminin etkin olmadığı görülmüştür. Bunun nedenleri arasında üst yöneticinin iç denetim sistemini desteklememesi ve çalışanlar tarafından iç denetim sisteminin benimsememesi olarak söylenebilir.

Üniversitelerde iç denetim farkındalık düzeyinin görece diğer kamu kurum ve kuruluşlarına göre düşük olduğu söylenebilir. Bundaki temel sebepler üniversitelerin ülke geneline yayılmış olmasından dolayı merkezi uyumlaşma süresinin daha yavaş işlemesi, üniversitelerdeki akademik ve idari kadro ayrışmasının iç denetimi olumsuz etkilemesi şeklinde sıralanabilir. Bugün üniversitelerde mevcut olan iç denetçi kadrolarının hatırı sayılır derecede boş olması ki en az 22 devlet üniversitesinin hiç iç denetçi ataması yapmaması, rektörlerin iç denetim konusunda yeterli bilgiye sahip olmaması bu olumsuz durumu tetikleyen nedenler arasında sayılabilir.

Üniversitelerde iç denetçilerin denetim güçlüğü çektiği alanların mevcut olduğu görülmüştür. İç denetçilerin denetim güçlüğü çektiği alanlar ne kadar çoksa iç denetimin etkinliği bir o kadar az olacaktır. Bu durumun sebeplerine bakıldığında, üniversitelerin özerk bir yapıya sahip olması, üniversitelerde akademik ve idari gibi ikili kadro ayrışmasının olması, iç denetçinin üst yöneticiye bağlı olarak konumlandırılması ve iç denetim birimlerinin istenen personel sayısına ulaşamaması sonucu etkili denetim yapamaması gibi nedenler sayılabilir.

Üniversitelerdeki akademik ve idari kadro ayrışmasının iç denetim faaliyetlerini olumsuz etkilediği söylenebilir. Üniversitelerde, hem 2914 sayılı Yükseköğretim Personel Kanunu hem de 657 sayılı Devlet Memurları Kanununa göre personel istihdam edilmektedir. İç denetçiler de doğrudan üst yöneticiye bağlı idari personel olarak görev almaktadır. Bu durumun iç denetime bakış açısını etkilediği ve iç denetim algısını değiştirdiği söylenebilir.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu ile iç denetim birimlerinin arasındaki ilişkinin zayıf olduğu görülmüştür. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun görevlerine bakıldığında iç denetim birimleri ile Kurulun arasındaki ilişkinin sıkı bir şekilde kurulduğu görülmüş ancak bu durumun gerçeği yansıtmadığı söylenebilir.

İç denetim sisteminin mevzuat anlamında birincil, ikincil ve üçüncül mevzuat düzenlemeleri yapılmış ayrıca denetim rehberleri ile iç denetim sisteminin desteklendiği mevzuat literatüründen anlaşılmıştır.

İç denetim yapısal anlamda her ne kadar diğer denetim ve teftiş türlerine benziyor olsa da işlevsel anlamda büyük oranda farklı bir içeriğe sahip olduğu söylenebilir. İç denetim ile teftiş fonksiyonları arasındaki ayrımın yasal bir zemine henüz kavuşturulamamış olması bu algıyı olumsuz olarak etkileyen faktörlerin başında geldiği ifade edilebilir.

Üniversitelerde ayrı bir denetim veya teftiş yapısının olmaması iç denetimi daha güçlü kılacağı değerlendirilmektedir. Üniversiteler; Bakanlıklar, Belediyeler ve Genel Müdürlükler gibi ayrı bir denetim ya da teftiş birimi olmayan kendi bünyesinde denetim birimi adına sadece iç denetim birimi olarak (iç denetim birimi kurulmuş olanlar) örgütlenmiş kamu kurumlarıdır. Bu üniversitelerin lehine olan bir durum olarak yorumlanabilir. Mevcut teftiş fonksiyonları ile iç denetim birimlerinin henüz hukuki olarak farklı zemine kavuşturulamamış olması, birbirlerinin alanlarına müdahale olarak algılanması ile benzer görev örtüşmelerinin var olması gibi sebepler iç denetimin diğer kamu idarelerinde elini zayıflattığı düşünülebilir. Ancak üniversitelerde sadece iç denetim birimlerinin olması yukarıda sayılan olumsuzların yaşanmasını engelleyecek niteliğe sahip olduğu şeklinde değerlendirilebilir.

İç denetçilerin üst yönetici tarafından değil, doğrudan İDKK tarafından atanmalı görüşü iç denetçiler arasında hakim olduğu görülmüştür.

Kamu Yönetiminde İç Denetimin geliştirilmesi ve etkinleştirilmesine yönelik öneriler;

İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun kurumsal alt yapısının güçlendirilmesi, bu sebeple Maliye Bakanlığı'na bağlı olmaktan ziyade daha genel bir çerçeve getirilmeli ya da üst kurul şeklinde teşkilatlanmalı,

Kamuda boş olan kadrolara iç denetçi atamaları yapılarak iç denetimin sayısal yetersizliği giderilmeli,

Kapsama dahil tüm kamu kurumlarında iç denetim faaliyetleri gerçekleştirilmeli ve yaygınlaştırılmalı ve iç denetim kamu idarelerin kendi inisiyatiflerine bırakılmamalı,

Teftiş birimleri olan kamu idarelerinde, iç denetim ile teftiş birimlerin görev alanları kesin olarak belirlenmeli,

Kamu İdarelerinin kuruluş kanunlarında ya da teşkilat kanunlarında iç denetim birimlerinin yer alması sağlanmalı,

Üst yöneticilerin ve kamu idarelerin iç denetim faaliyetlerine destek olunarak iç denetim farkındalığı oluşturulmalı,

Dış denetim ile iç denetim arasında iş birliği ve koordinasyon sağlanarak mükerrer denetimlerden kaçınılmalı,

İç denetim mutlak suretle iç denetçiler tarafından yapılmalı,

İç denetçilerin belirlenmesi ve seçilmesi daha önce belirli mesleklerde çalışmış olanlar arasından kariyer, liyakat ve ehliyet açısından değerlendirilmelidir.

5018 sayılı Kanunla birlikte iki yeni meslek ihdas edilmiş olup bunlardan birincisi İç Denetçi, diğer ise Mali Hizmetler Uzmanlarıdır. Bu iki yeni meslek kamu idarelerinde hem kanunun verdiği bir takım görevleri yerine getirmeyi hem de merkezi uyumlaştırmayı tesis etmektedirler. Uygulayıcı konumda olan uzmanlar belirli bir süre meslekte yetiştikten sonra iç denetçiliğe en uygun meslek olarak göze çarpmaktadır. Ne yazık ki mali hizmetler uzmanlarının iç denetçiliğe alınmasında diğer kariyer uzmanlar gibi düşünülmemekte ve etkin ve yetkin bir iç denetim sekteye uğratılmaktadır. Bu sebeple mali hizmetler uzmanları meslekte yardımcılık dahil sekiz yıl değil, beş yıl süre sonunda sertifika eğitimlerine katılmalıdır.

Ayrıca iç denetim mesleği, diğer kariyer meslekler gibi (Uzmanlık, müfettişlik, kontrolörlük vb.) düzenlenmeli; klasik müfettiş ve denetim kökeninden gelenlerin geçişleri durdurulmalı, mesleğe denetçi yardımcılığından başlanarak salt iç denetim hizmetleri üzerine odaklanmalıdır.

Sonuç olarak, Türkiye’de iç denetim alanında ilerlemeler kaydedilmiştir. Ancak Güner’in 2009 yılında yapmış olduğu çalışma ile bu çalışma karşılaştırıldığında hala güncelliğini koruyan bazı sorunların var olduğu iç denetim alanında daha alınacak çok yolun olduğu görülmüştür. Bu kavramlar çok yenidir ve Türkiye’de her seviyede bu kavramları anlamakta ve kavramakta ve etkili bir şekilde uygulamakta güçlük çekilmesi doğaldır. İç denetim konusunun bir yönetim sistemi olarak ele alınmasının büyük ilerleme sağlayacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- AKPINAR**, Mahmut; Denetim Anlayış ve Metodolojisinde Değişimin Adı: İç Denetim, **ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 7, Sayı 14, Zonguldak, 2011, ss. 291-292
- AKSOY**, Mehmet; Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları, Ankara, 2008
- AKSOY**, Tamer; **Tüm Yönleriyle Denetim**, Yetkin Hukuk Yayınları, 2002
- ARSLAN**, Nurtaç; Kamuda İç Denetim Sistemi: Büyükşehir Belediyeleri Örneği, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Selçuk Üniversitesi S.B.E., Kamu Yönetimi ABD, Konya, 2014
- ASLAN**, Bayram; Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Kırıkkale Üniversitesi SBE, 2008
- ATAY**, Cevdet; **Devlet Yönetimi ve Denetimi**, Alfa Yayınları, İstanbul, 1999
- AYGÜN**, Davut; Yaratıcı Muhasebe Stratejileri, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Ekim 2013, http://iibfdergi.ogu.edu.tr/makaleler/121220_8-2_EK%C4%B0M%202013_Makale_0.pdf, Erişim Tarihi (18.12.2015)
- BABAYEVA**, Leyla; Uluslararası Denetim Standartları Uygulaması: Türkiye-Azerbaycan Karşılaştırması, **Yayımlanmamış Doktora Tezi**, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir, 2011
- BAŞPINAR**, Ahmet; Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu, **Maliye Dergisi**, Sayı 151, Temmuz-Aralık 2006
- BAŞPINAR**, Ahmet; Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış, **Maliye Dergisi**, Ankara, 2005
- BAŞTÜRK**, Savaş; **Bilimsel Araştırma Yöntemleri**, Vize Yayıncılık, Ankara, Ekim, 2013
- BOZKURT**, Nejat, **Muhasebe Denetimi**, Alfa Yayınları, 4. Baskı, İstanbul, 2006
- BÜLBÜL**, Mehmet; **Kamu İç Kontrol Sistemi ve Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum**, İvme Yayıncılık, Ankara, 2009
- ÇUKURÇAYIR**, M. Akif ve Gülise Gökçe, Kamu Yönetiminin Yapısal ve İşlevsel Sorunları, 1. Baskı, Çizgi Kitabevi, 2007
- DEMİR**, Mustafa; Alandakilerin Bakış Açısıyla Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Atılım Üniversitesi SBE, Ankara, 2010

- DOĞMUŞ**, Didem; **Avrupa Birliğinde İç Denetim Sistemi**, Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Araştırma ve İnceleme Serisi:2, Ankara, 2010, ss. 32-33
- ERTEKİN**, Yücel; Çağdaş Yönetim ve Denetim, **Türk İdare Dergisi**, Sayı 70, Aralık, 1998
- ERYILMAZ**, Bilal; **Kamu Yönetimi**, 8. Baskı, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 2015
- EŞKAZAN**, Ali Rıza; http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?p=990, Erişim Tarihi (04.12.2016)
- GÖNÜLAÇAR**, Şener; İç Denetimden Hedefler ve Beklentiler I, **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı:130, 2007
- GÖNÜLAÇAR**, Şener; İç Denetimin Bürokratik Serencamı, **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı 135, Mayıs-Haziran, 2008
- GÜLER**, Cüneyt; Kamuda Yeni Denetim Sistemi: İç Denetim, **Dış Denetim Dergisi**, Temmuz-Ağustos-Eylül, 2010
- GÜNER**, M. Fatih; Kamu Yönetiminde İç Denetime Geçiş Süreci ve Karşılaşılan Sorunlar: Kamu İç Denetiminin Değişimi Üzerine Bir Araştırma, **Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 18, Sayı 2, 2009
- GÜREDİN**, Ersin; **Denetim**, Beta Yayınları, 1994
- GÜRER**, Canan; **Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim**, Devlet Muhasebe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara, 2009
- GÜRKAN**, N. Zarifi; Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Süleyman Demirel Üniversitesi SBE, Isparta, 2009
- GÜRKAN**, N. Zarifi; **İç Denetim**, 2. Baskı, Maliye Bütçe Kontrolörleri Derneği Araştırma İnceleme Dizisi, Ankara, 2005
- KARAASLAN**, Erkan; 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa Göre Denetim, **Mali Hukuk Dergisi** sayı 121, (Ocak-Şubat) 2006
- KAVAL**, Hasan; **Muhasebe Denetimi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005
- KAYA**, Bertan; **İç Denetim Nedir?**, www.bertankaya.net, Erişim Tarihi (09.11.2016)
- KAYIM**, Ali; İç Denetim ve İç Kontrol: Kavramsal Çerçeve, **Vergi Raporu**, 2006

- KOCAEL**, Yaşar; 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununda Öngörülen İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Gaziosmanpaşa Üniversitesi SBE, Tokat, 2010
- KORKMAZ**, Umut; Kamuda İç Denetim, **Bütçe Dünyası Dergisi**, Cilt 2, Ankara, 2007
- KÖKSAL**, Erhan; Türkiye’de Merkezi Hükümetin Taşra Örgütünün Denetimi, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt:20, Sayı 3, Ankara, 1998
- KÖSE**, H.Ömer; Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim, **Yayımlanmamış Doktora Tezi**, İstanbul Üniversitesi SBE, 2000
- KULUÇLU**, Erdal; Yönetimin Denetiminden Denetimin Yönetimine, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 63, Ekim-Aralık, 2006
- MALLI**, İsmail; Kamu Mali Yönetiminde İç Denetimin Önemi ve Farklı Ülkelerde Uygulanan İç Denetim Modellerinin Karşılaştırılması, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Gazi Üniversitesi EBE, Ankara, 2013
- ÖNDER**, Fahrettin; **Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyumu**, Öz Baran Ofset, Ankara, 2008
- ÖNDER**, M. Fahrettin; **Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyum**, Asil Yayınları, Isparta, 2008, ss.15-17
- ÖZDEMİR**, Mustafa; Kamu Yönetimlerinde Sürdürülebilirlik, <http://www.mku.edu.tr/main.php?page=readpage&id=12111&location=icdenetim>, Erişim Tarihi (05.12.2016)
- ÖZEN**, Baran; İç Denetim Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları, **Sayıştay Yayınları**, Ağustos, Ankara, 2000
- ÖZOĞLU**, Bülend, Ceyhan MERCAN ve Sabri ÇAKIROĞLU, **Bir Güvence ve Danışmalık Hizmeti: İç Denetim**, 1. basım, İstanbul Ocak, 2010
- PEHLİVANLI**, Davut; **Modern İç Denetim**, 1. Basım, İstanbul, 2010
- SAKA**, Tamer; İç Denetim Mesleği, Bankacılık ve Risk Yönetimi, **İç Denetim Dergisi**, 2001
- SARIKAYA**, Rasim; Kamu Harcamalarında Etkinliğin Sağlanması Bakımından İç Denetimin Rolü, 2008, Marmara Üniversitesi, İstanbul, 2008
- SOYLU**, Hüseyin; İç Denetimin Yeni Bir Yaklaşım Olarak Kamu Sektöründe Uygulanması Ve Mevcut Uygulamaların, Verimlilik Ve Başarısı: Türkiye Örneği, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi SBE, Karaman, 2010

ŞAHİN, E. Ayşe; Kamu Mali Karar Alma Süreçlerinin Etkinliği ve İç Denetim Fonksiyonu, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Isparta, 2007

ŞAHİN, Ümit; 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda İç Denetim Sistemi, **KMÜ İİBF Dergisi**, Yıl 10, Sayı 15, Aralık, Karaman, 2008

TORTOP, Nuri vd, **Yönetim Bilimi**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2007

TOSUN, Kemal; **İşletme Yönetimi**, Mars Yayınları, İstanbul, 1984

TUFAN, Mehri; Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde Kamuda İç Denetim: Türkiye'deki İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi Üzerine Bir Araştırma, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi SBE, 2012

ULUTAŞ, Volkan; Muhasebe Sisteminde İç Kontrol ve İç Denetimin Önemi, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Kocaeli Üniversitesi SBE, Kocaeli, 2007

UZUN, Fuat; İç Kontrol ve Fransa Uygulaması, **Yerel Yönetimler Dergisi**, Ankara, Cilt 12, 2007

YILMAZ, Özkan; **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu Kapsamında İç Denetimin Değerlendirilmesi ve Öneriler**, İstanbul, 2008

YÖRÜKER, Sacit; **Denetim Terimleri**, Sayıştay Yayınları, Ankara, 1999

2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

6085 sayılı Sayıştay Kanunu, www.mevzuat.gov.tr, Erişim Tarihi (12.11.2016)

<http://arsivbelge.com/yaz.php?sc=1383>, Erişim Tarihi (04.09.2016)

<http://eprints.sdu.edu.tr/>, Erişim Tarihi (18.12.2016)

<http://icdenetim.sanayi.gov.tr/ServiceDetails.aspx?dataID=157>, Erişim Tarihi (22.11.2016)

<http://www.alfabetadenetim.com.tr/page.php?sayfa=Yay%FDnlar%FDm%FDz&id=6>, Erişim Tarihi (14.11.2016)

http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?mn=1&p=1070, Erişim Tarihi (18.11.2016)

<http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetimTerimleriSozlugu.aspx>, Erişim Tarihi (11.10.2016)

<http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Duyurular/Dolu-BosKadroSayisi.pdf>, Erişim Tarihi (10.11.2016)

http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Faaliyet%20Raporlar%C4%B1/2008_yili_kamu_icdenetim_genel_raporu.pdf, Erişim Tarihi (17.11.2016)

<http://www.intosai.org>, Erişim Tarihi (10.11.2016)

<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Asp?MevzuatKod=3.5.200610654&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=i%C3%A7%20denet>, Erişim Tarihi (20.11.2016)

<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6085.pdf>, Erişim Tarihi (13.10.2016)

<http://www.muhasbe-online.com/forum/mesleki-makaleler/denetimin-onemi-ve-denetim-turleri/?wap2>, Erişim Tarihi (13.11.2016)

<http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=6&pid=9&subid=1>, Erişim Tarihi (14.11.2016)

http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=etik_kurallar, Erişim Tarihi (11.10.2016)

<http://yonetimhukuku.blogspot.com.tr/2013/10/universitelerin-teskilat-yapisi.html>, Erişim Tarihi (05.10.2016)

<https://tr.wikipedia.org/wiki/Rekt%C3%B6r>, Erişim Tarihi (14.09.2016)

<https://www.iaa.org.uk/about-us/what-is-internal-audit/>, Erişim Tarihi: (12.11.2016)

<https://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=IcDenetiminTanimi>, Erişim Tarihi (13.11.2016)

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2013 Yılı Kamu İç Genel Durum Raporu, Ankara, Eylül, 2014

İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2015 Yılı Kamu İç Genel Durum Raporu, Ankara, Ekim, 2016

Kamu İç Denetim Rehberi, https://www.yok.gov.tr/documents/10279/7708108/kamu_ic_denetim_rehberi.pdf/c211ed07-a2f1-4008-8626-41ced0e6e045, Erişim Tarihi (21.11.2016)

Maliye Bakanlığı Kontrolörler Derneği, 2003, ss.1-2

Maliye Bakanlığı, Üst Yönetici Rehberi, Ankara, 2006, ss. 18-19

Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Denetim, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınlar, İstanbul, 1996

T.C. Anayasası, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2709.pdf>, Erişim Tarihi (12.11.2016)

Türk Dil Kurumu, Büyük Türkçe Sözlük, www.tdk.gov.tr, Erişim Tarihi (10.11.2016)

TÜSİAD, Kamu Reformu Araştırması, Yayın No 2002/12-335, Aralık, 2002

Üniversitelerde Akademik Teşkilat Yönetmeliği

www.bertankaya.net, Erişim Tarihi (09.11.2016)

Yükseköğretim Denetleme Kurulu Teşkilat, Görev ve Çalışma Usulleri Yönetmeliği

EK-1 Anket Örneği

ANKET FORMU

Sayın İç Denetçi,

Bu anket soruları, Necmettin Erbakan Üniversitesi Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Anabilim Dalı Başkanlığında, “Kamu Yönetiminde İç Denetimin Yapısal ve İşlevsel Sorunları: Üniversiteler Üzerine Bir Araştırma” konulu yüksek lisans tez çalışması kapsamında hazırlanmıştır.

Çalışmada elde edilen veriler, yalnızca bu çalışma kapsamında ve/veya bu çalışmaya dayalı yayınlar ortaya çıkarmak için bilimsel amaçlı olarak kullanılacak, cevaplar gizli tutulacak ve katılımcıların talep etmeleri durumunda araştırma sonuçları hakkında bilgilendirilmeleri sağlanacaktır.

Sorulara objektif ve samimi cevaplar verilmesi bu anketin güvenilirliğinin, tarafsızlığının ve amacına ulaşmasının sağlanması için önemlidir. Araştırmaya göstermiş olduğunuz ilgi, ayırdığınız zaman ve değerli bilgi ve görüşlerinizle yapacağınız katkılar için teşekkür ederim.

Abdullah DEMİREL
Yüksek Lisans Öğrencisi

Yrd. Doç. Dr. Erdal BAYRAKCI
Tez Danışmanı

ANKET SORULARI

I. BÖLÜM

1.Cinsiyet

- a) Kadın b) Erkek

2. Yaş

- a) 20-25 b) 26-30 c)31-35 d) 36-40 e) 41-45 f) 46+

3.Eğitim Durumu

- a) Lisans Mezunu b) Yüksek Lisans Mezunu c) Doktora Mezunu

4. Kamu İç Denetçi Sertifika Derecesi

- a) A-1 b) A-2 c) A-3 d) A-4

5. Sahip Olunan Diğer Mesleki Sertifikalar

- a) CIA b) CFSA c) CCSA d) CGAP e) CISA f) Diğer.....

6. Kurumunuzda İç Denetçi Olarak Çalışılan Süre

- a) 0-1 Yıl b) 2-4 Yıl c) 5-7 Yıl d) 8-10 Yıl e) 10+

7. Daha önceki görev unvanı

- a) Uzman b) Müfettiş c) Denetmen d) Kontrolör e) Teknik Personel e) Diğer

II. BÖLÜM

Aşağıda verilen ifadelere katılım düzeyinizi, lütfen ölççeğe (X) işareti ile işaretleyiniz.	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
İç Denetimin Yapısal Sorunlarına Yönelik Sorular (I. Kısım)					
1. Üniversitelerde iç denetim yapılanmasına ihtiyacın olmadığını düşünüyorum					
2. Üniversitelerdeki akademik ve idari kadro ayrışması iç denetimi olumsuz etkiliyor.					
3. İdari teşkilatın başı olan genel sekreterle iç denetçiler arasında bir çatışma söz konusu.					
4. İç denetçilerin özlük hakları yeterlidir.					
5. Mevcut iç denetim mevzuatı yapısal ve işlevsel anlamda yeterlidir.					
6. İç denetim genel anlamda teftiş ile aynı yapıdadır.					

7. İç denetim koordinasyon kurulu ile iç denetim birimlerinin bağları kuvvetlidir.					
8. Üniversitelerde denetçilere gerekli itibar ve saygı gösterilmektedir.					
9. Üniversitelerde ayrı bir denetim veya teftiş yapısı olmaması iç denetimin elini güçlendirir.					
10. İç Denetçiler üst yönetici tarafından değil, doğrudan iç denetim koordinasyon kurulu tarafından atanmalı.					
İç Denetimin İşlevsel Sorunlarına Yönelik Sorular (II. Kısım)					
11. Üniversitelerde iç denetim etkin çalışıyor.					
12. Denetim gücü çeken alanlar mevcut.					
13. Üst yönetici ile istediğim zaman ve sıklıkla görüşebiliyorum.					
14. Üst yönetici iç denetime destek veriyor.					
15. İç denetim biriminin ayrı bir harcama birimi olmaması denetim faaliyetini olumsuz etkiler.					
16. İç denetçilik mesleğinin geleceğin mesleği olarak görüyorum.					
17. İç denetim raporlarındaki bulgular yeterince dikkate alınmıyor.					
18. İç denetimin kurumunuza artı değer kattığını düşünüyorum					
19. İç denetim faaliyetlerini bağımsız bir şekilde, müdahale olmaksızın yürütebiliyorum.					
20. İç denetçiler, iç denetim faaliyetlerinin niteliği göz önünde bulundurulduğunda, gerekli nitelikleri haizdir.					
21. İç denetimde risk esaslı denetim ön plandadır.					



T.C.
NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



106

Öz Geçmiş

1984 yılında Ankara’da doğan Abdullah Demirel, ilk ve ortaokulu Keçiören ilçesi Çağlar İlköğretim okulunda tamamladı. Daha sonra yine aynı semtte bulunan Şentepe Lisesini bitirdi. 2005 yılında kazandığı Isparta Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Kamu Yönetimi Bölümünden 2009 yılında mezun oldu. Mezuniyetten sonra bir süre ücretli matematik öğretmenliği yapan Demirel, 2010 yılı içinde Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü emrine memur olarak atandı. Daha sonra Maliye Bakanlığı’nın açmış olduğu Mali Hizmetler Uzman Yardımcılığı sınavını kazanarak Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesinde Mali Hizmetler Uzman Yardımcısı olarak göreve başladı. 2014 yılında Necmettin Erbakan Üniversitesi Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi ABD’de yüksek lisans eğitimine başladı. Aynı yılda yapılan yeterlik sınavını başarıyla geçerek Mali Hizmetler Uzmanı olarak görevine devam etti.

Evli ve bir çocuk babası olan Demirel, İngilizce bilmektedir.