

T.C. KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
SİYASET BİLİMİ VE KAMU YÖNETİMİ ANABİLİM DALI
YÖNETİM BİLİMLERİ PROGRAMI

İÇ DENETİM ETKİNLİĞİNİN PERFORMANS AÇISINDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ:
İÇ DENETÇİLERİN BAKIŞIYLA KAMU
ÜNİVERSİTELERİNDE NİTEL BİR ARAŞTIRMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Volkan İŞCİ

KOCAELİ 2019

T.C. KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
SİYASET BİLİMİ VE KAMU YÖNETİMİ ANABİLİM DALI
YÖNETİM BİLİMLERİ PROGRAMI

İÇ DENETİM ETKİNLİĞİNİN PERFORMANS AÇISINDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ:
İÇ DENETÇİLERİN BAKIŞIYLA KAMU
ÜNİVERSİTELERİNDE NİTEL BİR ARAŞTIRMA
(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Volkan İŞCİ

Danışman

Doç. Dr. Oktay KOÇ

KOCAELİ 2019

T.C. KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
SİYASET BİLİMİ VE KAMU YÖNETİMİ ANABİLİM DALI
YÖNETİM BİLİMLERİ PROGRAMI

İÇ DENETİM ETKİNLİĞİNİN PERFORMANS AÇISINDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ:
İÇ DENETÇİLERİN BAKIŞIYLA KAMU
ÜNİVERSİTELERİNDE NİTEL BİR ARAŞTIRMA

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Tezi Hazırlayan: Volkan İŞÇİ

Tezin Kabul Edildiği Enstitü Yönetin Kurulu Karar ve No: 26.06.2019/18

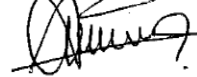
Jüri Başkanı : Prof. Dr. Ramazan ŞENGÜL



Jüri Üyesi : Doç. Dr. Oktay KOÇ



Jüri Üyesi : Prof. Dr. Ahmet NOHUTÇU



KOCAELİ 2019

ÖNSÖZ

Şahsımı bu çalışma için teşvik eden, araştırma süreci boyunca desteklerini esirgemeyerek kıymetli bilgi ve tecrübesi ile bu çalışmayı yöneten değerli tez danışmanım Doç. Dr. Oktay KOÇ'a; savunmadaki eleştiri ve tavsiyeleri ile çalışmama çok değerli katkılar sağlayan Prof. Dr. Ramazan ŞENGÜL ve Prof. Dr. Ahmet NOHUTÇU'ya teşekkürü bir borç bilirim.

Yoğun bir emek neticesinde ortaya çıkan bu çalışmanın araştırma bölümü için zaman ayırdıkları, ilgi gösterdikleri samimi yaklaşım sergiledikleri için Gebze Teknik Üniversitesi, Kocaeli Üniversitesi, Marmara Üniversitesi, Sakarya Üniversitesi ve Yıldız Teknik Üniversitesi'nde görev yapmakta olan değerli iç denetçilere çok teşekkür ederim.

Çalışmanın her aşamasında desteğini esirgemeyen; özellikle araştırma kısmına yönelik yaptığı katkılarından dolayı değerli arkadaşım Araş. Gör. Maksut Emre MÜLAZIMOĞLU'na; çalışmanın teorik boyutuna olan desteği için kardeşim Yaprak İŞÇİ'ye teşekkür ederim.

Çalışmanın belki de en önemli boyutlarından biri olan manevi destek konusunda benden bir an olsun desteklerini esirgemeyen değerli Eşim Fevziye İŞÇİ'ye, Annem Şengül İŞÇİ, Babam Ömer İŞÇİ ve Kardeşim Oğuzhan İŞÇİ'ye sonsuz teşekkür ederim.

Volkan İŞÇİ

Kocaeli, 2019

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	I
ÖZET.....	VI
ABSTRACT	VII
KISALTMALAR	VIII
ŞEKİLLER	X
TABLOLAR	IX
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

1.KAVRAMSAL OLARAK İÇ DENETİM VE PERFORMANS

KAVRAMLARI	3
------------------	---

1.1.KAVRAMSAL VE ALTYAPISAL AÇIDAN İÇ DENETİM..... 3

1.1.1.İç Denetim Kavramı	3
1.1.2.İç Denetimin Unsurları	5
1.1.2.1.Kuruma Değer Katma	5
1.1.2.2.Bağımsızlık ve Tarafsızlık	6
1.1.2.3.Güvence Sağlama	7
1.1.2.4.Risk Yönetimi ve Yönetişim Süreçlerine Katkı Sağlama.....	8
1.1.2.5.Danışmanlık Hizmeti Sağlama	9
1.1.2.6.Standartlara Göre Yürütülme.....	9
1.1.3.İç Denetimin Amacı ve Kapsamı	10
1.1.4.İç Denetim Uygulamaları	12
1.1.4.1.Mali Denetim	12
1.1.4.2.Uygunluk Denetimi	14
1.1.4.3.Sistem Denetimi.....	14
1.1.4.4.Performans Denetimi	15
1.1.4.5.Bilgi Teknolojileri Denetimi.....	17
1.1.5.İç Denetim Süreci	17
1.1.5.1.Denetim Faaliyetinin Planlanması	18
1.1.5.2.Denetim Faaliyetinin Yürütülmesi.....	19
1.1.5.3.Denetim Sonucunun Raporlanması	20
1.1.5.4.Denetim Faaliyet Sonuçlarının İzlenmesi.....	21
1.1.6. İç Denetim Alanındaki Yeni Yaklaşımlar	22
1.1.6.1.Pro-Aktif Yaklaşımın Benimsenmesi	22
1.1.6.2.Denetlenene Müşteri Olarak Yaklaşılması	23
1.1.6.3.Risk Yönetimi Üzerine Daha Fazla Yoğunlaşılması	23
1.1.6.4.İç Denetimin Sürekliliğinin Sağlanması	24
1.1.6.5.Teknolojik Olanaklardan Daha Fazla Yararlanılması	24
1.1.7.İç Denetime Geçişin Nedenleri	25
1.1.7.1.Sorumluluk ve Hesap Verebilme	25
1.1.7.2.Vekâlet Teorisi.....	26
1.1.7.3.Yönetime Danışmanlık ve Yardım	27
1.1.7.4.Tasarruf İhtiyacı.....	27
1.1.7.5.Hileli İşlemlere Karşı Korunma.....	28

1.2. KAMUDA PERFORMANS KAVRAMI	29
1.2.1. Performans Kavramı.....	29
1.2.2. Performans Değerlendirmenin Amaçları.....	29
1.2.3. Performans Değerlendirmenin Faydaları	30
1.2.4. Kamuda Performans Yönetim Ölçütleri.....	32
1.2.4.1. Ekonomiklik.....	32
1.2.4.2. Verimlilik.....	32
1.2.4.3. Etkililik	33
1.2.4.4. Etkinlik.....	34
1.2.4.5. Hesap Verebilirlik.....	34
1.2.4.6. Hukukilik	35
1.2.4.7. Saydamlık	36

İKİNCİ BÖLÜM

2. PERFORMANS AÇISINDAN İÇ DENETİM FAALİYETİ.....	37
--	-----------

2.1. PERFORMANSLA İLİŞKİSİ BAKIMINDAN İÇ DENETİM FAALİYETİNİN NİTELİĞİ	37
2.1.1. Raporlama	37
2.1.1.1. Denetim Raporu.....	38
2.1.1.2. Danışmanlık Raporu	39
2.1.2. Sertifika Derecelendirme.....	43
2.1.3. Mesleki Yeterlilik.....	46
2.1.4. İç Denetimde Bağımsızlık ve Tarafsızlık	49
2.1.4.1. İç Denetçilerin Bağımsızlığı	49
2.1.4.2. İç Denetçilerin Tarafsızlığı	52
2.1.5. Kurumsal Değer	53
2.2. PERFORMANS YÖNÜYLE İÇ DENETİMİN FAALİYET ALANI.....	54
2.2.1. Risk Yönetim Süreçlerinin Denetimi	54
2.2.2. İç Kontrol Süreçlerinin Denetimi	57
2.2.3. Yönetim Süreçlerinin Denetimi.....	58
2.3. PERFORMANS YÖNÜYLE İÇ DENETİM FAALİYETİNİN AKTÖRLERİ VE ETKİNLİĞİ	60
2.3.1 İç Denetim Alanındaki Temel Aktörler.....	60
2.3.1.1. Bakan	60
2.3.1.2. Üst Yönetici	60
2.3.1.3. Harcama Yetkilisi	62
2.3.1.4. Gerçekleştirme Görevlisi	62
2.3.1.5. Mali Hizmetler (Strateji Geliştirme) Birim Yöneticisi	63
2.3.1.6. Muhasebe Yetkilisi	63
2.3.1.7. İç Denetçi.....	64
2.3.2. İç Denetim Faaliyetinin Etkinliği	65

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3.İÇ DENETİM ETKİNLİĞİNİN PERFORMANS AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ:

İÇ DENETÇİLERİN BAKIŞIYLA KAMU ÜNİVERSİTELERİNDE NİTEL BİR ARAŞTIRMA 68

3.1.ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ 68

3.1.1.Araştırmanın Sorusu, Amacı ve Yöntemi	68
3.1.2.Araştırmanın Evreni ve Örneklemi	69
3.1.3.Veri Toplama Aracı ve Verilerin Analizi	70
3.1.4.Araştırmanın Bulguları ve Tartışma	73
3.1.4.1.Türkiye’de İç Denetim	73
3.1.4.1.1.Türkiye’de Krolonojik (Tarihsel) Gelişim Açısından İç Denetim ...	73
3.1.4.1.2.Türkiye’de Normatif Altyapı Açısından İç Denetim	75
3.1.4.1.2.1.Birincil Düzey Mevzuat	75
3.1.4.1.2.2.İkincil Düzey Mevzuat	78
3.1.4.1.2.3.Üçüncül Düzey Mevzuat	81
3.1.4.1.3.Türkiye’de Yapısal Açından İç Denetim	87
3.1.4.1.3.1.Kamu İç Denetim Standartları	87
3.1.4.1.3.2.İç Denetim Alanındaki Kuruluşlar	91
3.1.4.1.3.3.İç Denetimin Organizasyon Yapısındaki Yeri	98
3.1.4.2.İç Denetim Süreci	99
3.1.4.2.1.Planlama	100
3.1.4.2.2.Uygulama	103
3.1.4.2.3.İzleme	105
3.1.4.3.İç Denetim Alanı	108
3.1.4.3.1.Denetim Evreni	109
3.1.4.3.2.Denetim Testi	111
3.1.4.4.İç Denetim Algısı	113
3.1.4.4.1.Yönetsel Yaklaşım	114
3.1.4.4.2.Yönetsel Destek	116
3.1.4.5.İç Denetimin Değerlendirilmesi	119
3.1.4.5.1. Değerlendirme Yöntemi	120
3.1.4.5.2. İç Denetimin Kontrolü	122
3.1.4.6.İç Denetim Performansı	124
3.1.4.6.1.Yönetsel Performans	125
3.1.4.6.2.Örgütsel Performans	127
3.1.4.7.İç Denetim Etkinliği	129
3.1.4.7.1.Örgütsel Etkinlik	130
3.1.4.7.2.Kurumsal Etkinlik	132

SONUÇ VE ÖNERİLER..... 136

KAYNAKÇA 140

EKLER..... 149

ÖZGEÇMİŞ..... 162

ÖZET

Bu araştırmanın amacı, iç denetçilerin yaklaşımlarına göre kurumsal performans açısından iç denetimin etkin olup olmadığını belirlemektir.

İç denetim ile ilgili literatür incelendiğinde, iç denetçilerin yaklaşımları çerçevesinde iç denetimin kurumsal performans açısından etkinliğinin araştırılmasına yönelik bir çalışma görülmemiştir. İç denetimin etkinliğinin performansının söz konusu faaliyeti yürüten denetçiler tarafından değerlendirilmesinin daha etkin ve verimli olacağının düşünülmesi söz konusu araştırmanın çıkış noktasını oluşturmaktadır.

Araştırmada örneklem olarak, Marmara Bölgesi'ndeki beş kamu üniversitesinde görev yapmakta olan on altı iç denetçi belirlenmiştir. Söz konusu iç denetçiler ile yapılan mülakatlar sonucunda elde edilen verilerin analizinde ise, nitel araştırma yöntemlerinden yorumlayıcı içerik analizinden yararlanılmıştır.

Verilerin analiz edilmesi neticesinde, iç denetçiler ile yapılan görüşmelerden elde edilen yanıtlar çerçevesinde altı adet tema tespit edilmiştir. Söz konusu temaların altında on üç adet kategori ve bu kategorilerin altında da otuz sekiz adet kod belirlenmiştir. İlgili kod ve kategorilerin yer aldığı temalar, “iç denetim süreci”, “iç denetim alanı”, “iç denetim algısı”, “iç denetimin değerlendirilmesi”, “iç denetim performansı” ve “iç denetim etkinliği” dir.

Anahtar Kelimeler: İç Denetim, İç Denetçi, Performans, Etkinlik

ABSTRACT

The purpose of this study is to determine whether internal audit is effective in terms of corporate performance according to internal auditors' views.

When the literature on internal audit is examined, there is no study to investigate the effectiveness of internal audit in terms of institutional performance within the framework of internal auditors' approaches. It is the starting point of the study to think that the performance of the internal audit will be more effective and efficient by the auditors.

Sixteen internal auditors working in five public universities in the Marmara region were identified as a sample in the study. In the analysis of the data obtained as a result of the interviews conducted with the internal auditors, interpretive content analysis was used from qualitative research methods.

As a result of the analysis of the data, sixteen themes were identified within the frame of the responses obtained from the interviews with the internal auditors. Thirteen categories under these themes and thirty-eight codes under these categories have been identified. The related codes are the categories where the codes are included, "the internal audit process", "the internal audit area", "the perception of internal audit", "the evaluation of internal audit", "the performance of internal audit" and "the effectiveness of internal audit".

Key Words: Internal Audit, Internal Auditor, Performance, Activity.

KISALTMALAR

AFROSAI	:The African Organization of Supreme Audit Institutions (Afrika Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı)
AICPA	:The American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Enstitüsü Sertifikalı Kamu Muhasebecileri)
ARABOSAI	:The Arab Organization of Supreme Audit Institutions) Arap Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı)
ASOSAI	:The Asian Organization of Supreme Audit Institutions (Asya Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı)
CAROSAI	:The Caribbean Organization of Supreme Audit Institutions Karayipler Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı
CCSA	:Certified Control Self Assessment (Sertifikalı Öz Değerlendirme Kontrolörü)
CGAP	:Certified Government Auditing Professional (Sertifikalı Devlet Profesyonel Denetçisi)
CIA	:Certified Internal Auditor (Sertifikalı İç Denetçi)
CISA	:Certified Information System Auditor (Sertifikalı Bilgi Sistem Denetçisi)
COSO	:The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar)
ECIIA	:The European Confederation of Institutes of Internal Auditing (Avrupa İç Denetim Enstitüsü Konfederasyonu)
EUROSAI	:The European Organisation of Supreme Audit Institutions (Avrupa Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı)
FEI	:The Financial Executives International (Uluslararası Finans Yöneticileri)
IMA	:The Institute of Management Accountants (Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü)
INTOSAI	:The International Organisation of Supreme Audit Institutions (Yüksek Denetleme Kurulları Örgütü)
IIA	:The Institute of Internal Auditors (Uluslararası İç Denetim Enstitüsü)

IT	:Information Technologies (Bilgi Teknolojileri)
İDB	:İç Denetim Birimi
İDKK	:İç Denetim Koordinasyon Kurulu
KİDGR	:Kamu İç Denetim Genel Raporu
KİDR	:Kamu İç Denetim Rehberi
KİDS	:Kamu İç Denetim Standartları
OLACEFS	:The Organization of Latin American and Caribbean Supreme Audit Institutions (Latin Amerika ve Karayipler Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı)
PASAI	:The Pacific Association of Supreme Audit Institutions (Pasifik Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı)
RG	:Resmi Gazete
TİDE	:Türkiye İç Denetim Enstitüsü

ŞEKİLLER

ŞEKİL 1: Nitelik Standartları.....	89
ŞEKİL 2: Çalışma Standartları	90
ŞEKİL 3: İç Denetimin Organizasyon Yapısındaki Yeri.....	99
ŞEKİL 4: İç Denetim Sürecine İlişkin Kod Diyagramı	100
ŞEKİL 5: İç Denetim Alanına İlişkin Kod Diyagramı.....	109
ŞEKİL 6: İç Denetim Algısına İlişkin Kod Diyagramı.....	114
ŞEKİL 7: İç Denetimin Değerlendirilmesine İlişkin Kod Diyagramı	120
ŞEKİL 8: İç Denetim Performansına İlişkin Kod Diyagramı.....	125
ŞEKİL 9: İç Denetim Etkinliğine İlişkin Kod Diyagramı	130

TABLÖLAR

TABLO 1: 2013 Yılı Rapor Sayıları.....	41
TABLO 2: 2014 Yılı Rapor Sayıları.....	41
TABLO 3: 2015 Yılı Rapor Sayıları.....	42
TABLO 4: 2016 Yılı Rapor Sayıları.....	42
TABLO 5: 2017 Yılı Rapor Sayıları.....	42
TABLO 6: İç Denetçilerin Sahip Olduğu Sertifika Tür ve Düzeyleri	45
TABLO 7: İç Denetçilerle Yapılan Mülakat Süreleri ve Kayıt Türleri	71
TABLO 8: Araştırmaya Yönelik Örnek Kod Tablosu.....	72



GİRİŞ

Türkiye’de yönetim faaliyetlerinin planlanması, yapılan planlama dâhilinde bu faaliyetlerin yürütülmesi, faaliyetlerin yürütülme aşamasında ortaya çıkabilecek bazı olumsuzlukların/risklerin (yolsuzluk, israf, hata, hile, varlıkların kötüye kullanımı vb.) önüne geçilmesi için kamu kurumlarında iç denetim biriminin oluşturulması oldukça büyük önem arz etmektedir (Kızılboğa ve Özşahin, 2013:221). Bu kapsamda Türkiye’de 24/12/2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5018 sayılı Kanun ile “iç denetim” yönetim ve denetim sistemimize dâhil olmuştur.

İç denetim ile ilgili hususlar 01/01/2006 tarihinde yürürlüğe girmiş olsa da, 2006-2008 yılları arasında iç denetimle ilgili bir geçiş süreci yaşanmış ve iç denetimin fiili olarak başlaması bazı kurumlarda 2008 yılını, kurumların büyük bir kısmında ise 2009 yılını bulmuştur (Akçay, 2014:2). 5018 sayılı Kanun’un 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 faaliyeti olarak tanımlanmıştır. İç denetimin bir denetim faaliyetinden çok danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanması iç denetimin performansını ve etkinliğini olumlu yönde etkilemekte sınırlı kalmaktadır. Uluslararası gelişmeler sebebi ile yönetim sistemimize dâhil ettiğimiz bu faaliyetin performansının daha etkin ve verimli olabilmesi için yönetim sistemlerimizin karar alma süreçlerinde aktif olarak yer alması, kurumsal bir değer olarak kuruma vereceği katma değer in üst yönetim ve diğer yönetim kademelerindeki farkındalığının da artırılması gerekmektedir.

Söz konusu literatür incelendiğinde; Öz (2015) “Üniversitelerde İç Denetimin Etkinliğinin Artırılmasına Yönelik Bir Alan Araştırması” isimli çalışmada iç denetimin devlet üniversitelerindeki etkinliğini, Bircan (2014) “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Üniversitelerde İç Denetim” isimli çalışmada üniversitelerdeki iç denetimin işleyişini değerlendirmek suretiyle etkinliğini, Tosunoğlu (2010) “İç Denetimin İşletmelerin Yönetim fonksiyonları ve

Performansları Üzerindeki Etkilerine Yönelik bir Araştırma” isimli çalışmada iç denetimin işletmelerin yönetim fonksiyonları ve performansları üzerindeki etkilerini, Gök (2015) “Türkiye’de Kamu İç Denetim Sistemi: Yapı ve Performans Açısından Bir Değerlendirme” isimli çalışmada ise iç denetimin yapısı ve performansını İDDK tarafından 2008-2013 yılları arasında yayımlanan raporlar çerçevesinde ele alınırken üniversitelerde iç denetimin, iç denetçilerin yaklaşımlarına göre kurumsal performans açısından etkinliğini ortaya koymaya yönelik yeterli bir çalışma olmadığından söz konusu çalışma kaleme alınmıştır. İç denetimin etkinliğinin performansının söz konusu faaliyeti yürüten denetçiler tarafından değerlendirilmesinin daha etkin ve verimli olacağının düşünülmesi söz konusu araştırmanın çıkış noktasını oluşturmaktadır.

Araştırmada yöntem olarak nitel araştırma yöntemlerinden içerik analizi kullanılmıştır. İçerik analizinin özünde söylenenlerin kategorileştirilmesi ve ne sıklıkla olduklarının belirlenmesi yatmaktadır (Hızır, 2014:50). İçerik analizi, metinden çıkarılan ifadelerin belirli ve sistematik kurallara dayalı kodlarla bir dizi işlem sonucunda metnin bazı sözcüklerinin daha küçük içerik ile özetlendiği tekrarlanabilir nitel araştırma tekniğidir (Işık, 2018:81).

Bu açıklamalar ışığında oluşturulan araştırma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde kavramsal ve altyapısal açıdan iç denetim ve kamuda performans kavramları ortaya konulmuştur.

İkinci bölümde, performans açısından iç denetim faaliyeti başlığı altında performansla ilişkisi bakımından iç denetim faaliyetinin niteliği, performans yönüyle iç denetimin faaliyet alanı ve performans yönüyle iç denetim faaliyetinin aktörleri ve etkinliği ortaya konulmuştur.

Üçüncü ve son bölümde ise, kamu üniversitelerindeki iç denetimin kurumsal performans açısından etkinliği iç denetçiler ile yapılan mülakatlar sonucunda elde edilen veriler analiz edilerek yorumlanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1.KAVRAMSAL OLARAK İÇ DENETİM VE PERFORMANS KAVRAMLARI

1.1.KAVRAMSAL VE ALTYAPISAL AÇIDAN İÇ DENETİM

1.1.1.İç Denetim Kavramı

İç denetim, işletmeyi değerli bir hizmet olarak kabul eden, faaliyetlerini değerlendirme ve inceleme amacına sahip, işletmenin bir bileşeni olan bağımsız bir kontrol işlevidir. Yönetim açısından bakıldığında, iç denetim, vakti varsa veya nasıl davranacağını bildiği takdirde işletmede iyi bir kontrol sahibi olduğundan emin olmak için sorumluların yapması gereken her şeyi kapsamaktadır (Turlea & Ştefanescu, 2009:212).

Bu denetim; bir örgütte idari kontrolün etkin ve doğru biçimde sürdürülüp sürdürülmediği, kayıtlar ve raporların mali, muhasebe ve diğer konularda gerçek işlemleri yansıtip yansıtmadığı, doğru ve çabuk sonuçlar verip vermediği, her hiyerarşik birimin sorumlu oldukları yöntem, politika ve planları uygulayıp uygulamadığı konularında birinci elden gözlemlere dayanarak, yönetim adına yaptığı bir seri araştırma, yol ve tekniklerden oluşur (Tufan ve Görün, 2013:117).

İç denetim faaliyetleri kuruma bağlı olarak üst yönetim ve yönetim kurulu tarafından oluşturulan iç denetim birimleri ve bu birimde kuruma bağlı olarak çalışan iç denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedir (Doyrangöl, 2007:3). İç Denetçiler Enstitüsü iç denetimi; değer katmak, geliştirmek ve organizasyonun faaliyetlerini arttırmak için tasarlanmış bağımsız, objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyeti olduğunu belirtmektedir. Sawyer, iç denetimi “yönetimin gözü ve kulakları” olarak tanımlamıştır (Rupsys & Staciokas, 2005:49). İç denetim, esas itibarıyla,

organizasyonun kabul edilmiş hedeflerinin gerçekleşmesindeki etkinliği ölçmek ve değerlendirmek suretiyle risk yönetimi, kontrol ve yönetim hakkında kurumun üst yöneticisine bağımsız ve tarafsız bir görüş sunar. Ayrıca, iç denetimin bulguları ve tavsiyeleri denetlenen alanlardaki yönetim kademesine yarar sağlar (Arslan, 2013:31). İç denetim, iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçerek ve değerlendirerek yönetime hizmet veren bir departman içinde bağımsız bir değerlendirme, bir kuruluş içinde faaliyetlerini kuruma hizmet olarak incelemek ve değerlendirmek için kurulan bağımsız bir değerlendirme işlevidir (Chun, 1997:247-248).

Daha geniş bir tanımlama ile iç denetim; örgütlerin risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini, sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla değerlendirip geliştirerek kurumun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olan ve gerek özel sektörde gerekse özel sektörden etkilenen kamu sektöründe yönetim faaliyetinin neredeyse olmazsa olmaz bir fonksiyonu haline gelen bir disiplindir (Aslan, 2010:67).

Önceleri özel sektörde daha sonra ise 2003 yılında kamuda uygulama alanı bulan iç denetim, bunu öngören 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 63. maddesinde ise; "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" olarak tanımlanmış ve bu faaliyetlerin; idarelerin yönetimi ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi geliştirilmesi yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilmesi gerekliliği olarak ifade edilmiştir (Öz, 2015:27).

1.1.2.İç Denetimin Unsurları

1.1.2.1.Kuruma Değer Katma

Değer çağında değişen değer oluşturma rolüyle iç denetim, organizasyonlarda bu organizasyonların faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmış, diğer bir ifadeyle amacı, müşteri odaklı hale gelen örgütlere değer katmak olarak ifade edilmiştir (Öz, 2015:31).

Türkiye İç Denetim Enstitüsü, değer katmayı (add value), “güvence ve danışmanlık hizmetleri yoluyla, kurumun amaçlarını gerçekleştirme fırsatlarını arttırmak ve faaliyetlerin geliştirme imkânlarını belirleyerek riske maruz kalmasını azaltmaktır” şeklinde tanımlamıştır. Bu itibarla, iç denetim faaliyeti, sadece denetim yapmak için değil, kurum faaliyetlerine ilave bir değer katmak amacıyla yapılmalıdır (Gürkan, 2009:35).

İç denetim faaliyeti, kuruma ve kurumla ilişkili olanlara karşı objektif güvence sağlamak ve yönetime danışmanlık yapmak suretiyle, kurumun amaçlarını gerçekleştirme fırsatlarını geliştirerek, faaliyetleri geliştirme imkânlarını belirleyerek ve/veya ortaya çıkabilecek riskleri azaltarak kuruma değer katmaktadır. Bu itibarla iç denetim, kurum içinde hata, yolsuzluk ve düzensizliklerin önlenmesi bakımından yönetimin elinde çok etkin bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır. İç denetimin fonksiyonel olarak en önemli özelliği ve belki de klasik teftiştten en başta gelen farklarından birisi, kurumun faaliyetlerin geliştirilmesinin ve kuruma değer katılmasının amaçlanmasıdır. Amaç bu olunca denetim faaliyetinin kapsamı, sadece mevzuata uygunluk olarak ya da geçmişte yapılmış hata, suistimal ve yolsuzlukların ortaya çıkarılması ile sınırlı kalmamakta; kurumun tüm faaliyet, işlem, süreç, raporlama, idare ve operasyonlarının daha etkin ve verimli olarak gerçekleştirilmesine katkıda bulunması olarak genişlemektedir. İç denetim fonksiyonunun esas amacının kuruma değer katmak olduğu IIA tarafından da önemle vurgulanmaktadır (Tufan ve Görün, 2013:120).

1.1.2.2.Bağımsızlık ve Tarafsızlık

İç denetim fonksiyonunun etkin bir şekilde yerine getirebilmesi için bağımsızlık en önemli koşuldur (Gürkan, 2009:35). Bu koşulun yerine getirilmesinde iç denetçilere en büyük destek kuşkusuz üst yönetim tarafından verilmelidir. Üst yönetimin sağlayacağı bu destek, bağımsızlık adına son derece önemli bir bakış açısı olacaktır.

Bağımsızlık denetimin özüdür. İç denetçi hem personelden hem de operasyonel faaliyetlerden bağımsız olmalı ve önerilerden şüphelenmelidir. Bu nedenle, bağımsız denetim, iç denetim fonksiyonunun ve hedefinin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi için gereklidir. Bu bağımsızlık esas olarak iki özellikten, örgütsel durumdan ve tarafsızlıktan elde edilmektedir (Chun, 1997:249). İç denetim kurumsal yönetimde yer alan tüm karar faktörlerinden ve aynı zamanda günlük iş süreçlerinden de bağımsız olmalıdır (Florea & Florea, 2013:81) ve bu bağımsızlığı yürütecek alanında uzman kişiler ile yürütülmelidir (Öz, 2015:31).

Bağımsızlık, denetçinin hazırladığı rapora güvenme olarak yansiyacaktır (Tufan ve Görün, 2013:121). Bu bağımsızlık, iç denetçinin idari olarak bağlı olduğu makamdan bağımsız olduğu anlamına gelmemektedir. Önemli olan iç denetçinin görevinde bağımsız olmasıdır. Diğer bir ifadeyle iç denetçinin, denetim bulgularını, değerlendirme ve önerilerini herhangi bir etki altında kalmadan raporlayabilmesi ve iç denetim faaliyetinin denetlediği faaliyetlerden bağımsız olması gerekmektedir. Ancak iç denetimin idari olarak bağlı olduğu kurumda söz konusu denetim faaliyetlerini yapmasının bağımsızlığı zedeleyecek bazı sakıncalarının da olabileceği unutulmamalıdır. Çünkü iç denetçinin; özlük hakları ve atanma şekli yönünden bağlı bulunduğu idarenin olumsuz bir durumunu tespit etmede ne kadar objektif davranabileceği üzerinde durulması gereken bir konudur. Bu nedenle iç denetçinin görevini tarafsızlıkla ve bağımsız olarak yerine getirebilmesi için, atanma, görevden alınma ve özlük haklarıyla ilgili olarak yapılacak düzenlemelerin iç denetçinin bağımsızlığını destekleyecek nitelikte olması kısacası “iç denetimin fonksiyonel bağımsızlığının güvence altına alınması” gerekmektedir (Gürkan, 2009:36).

Tarafsızlık ise, bağımsızlığa göre daha sübjektiftir ve kişiyle ilgilidir. Bu noktada tarafsızlığın sağlanmasında bağımsızlığı sağlayan çerçeve yanında iç denetçinin bu konudaki irade ve hassasiyeti de önem arz etmektedir (Özdemir, 2015:19). Tarafsızlıktan kasıt, iç denetimi gerçekleştiren meslek profesyonellerinin iç denetim faaliyeti sırasında iç denetim standartlarına bağlı kalarak sübjektiflikten tamamıyla uzak durmaları, inceleme, yorum, değerlendirme ve önerilerde gereken tüm özen ve dikkat sarf edilerek yapıldığının güvence altına alınmasıdır (Tufan ve Görün, 2013:121). Gerçeği yansıtmayı, zıt görüşlere bir arada yer vermeyi, nesnel olmayı ifade eden tarafsızlık, iç denetçiler açısından iç denetim faaliyetini gerçekleştiren kendi lehine ya da üçüncü kişilerin lehine olabilecek çıkar çatışmalarından uzak kalıp faaliyetlerini önyargısız bir şekilde yürütmeleri gerekliliğini ifade etmektedir (Öz, 2015:30).

1.1.2.3.Güvence Sağlama

Güvence sağlama, idare içinde etkin bir iç denetim sisteminin var olduğuna; kurumun 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 bir şekilde gerçekleştirildiğine dair kurum içine ve dışına yeterli güvencenin verilmesidir (Tufan ve Görün, 2013:119). Bir başka deyişle, denetimin güvence vermesi; kurumda faaliyetlerin ilgili hukuk kurallarına uygun bir şekilde yürütüldüğü, kaynakların elde edilmesi ve kullanımında hukuka uygunluk yanında etkililik, ekonomiklik ve verimlilik ilkelerine uyulduğu, kurumun risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve işlem süreçlerinin etkili ve yeterli bir şekilde işlediği, üretilen bilgilerin doğru ve tam olduğu, kurum varlıklarının korunduğu, kurum içinde etkili bir iç kontrol sisteminin bulunduğu konusunda kurum içine ve kurum dışına yeterli bir güvence verilmesi anlamına gelmektedir (Gürkan, 2009:37).

Güvence hizmetleri, kuruluşun risk yönetimi, kontrolü ve yönetim süreci hakkında bağımsız bir değerlendirme sağlamak (Rupsys & Staciokas, 2005:50) amacıyla bulguların objektif bir şekilde incelenmesidir. Mali yapıya, performansa, mevzuat ve düzenlemelere uyma, bilgi sistemleri güvenliğine ve ihtimam denetimine

(ayrıntılı durum tespit çalışması) yönelik görevler bu kapsamdaki örneklerdir (Tufan ve Görün, 2013:119). İç denetim biriminin vereceği güvence mutlak anlamda bir güvence değildir. Hem örgüt faaliyetlerine nüfuz edilmesinin mümkün olmaması hem de geleceğin pek çok belirsizlikler içermesi, mutlak bir güvencenin verilmesini olanaksız kılmaktadır. İç denetim faaliyetinin iç denetim standartlarına uygun bir şekilde yerine getirilmesi ve bu faaliyeti gerçekleştiren denetçilerinde mesleki ahlak kuralları çerçevesinde hareket etmiş olmaları durumunda iç denetimin makul bir güvence verdiği kabul edilmektedir (Aslan, 2010:74). İç denetimin güvence fonksiyonu ile kurum içerisinde etkin bir iç kontrol sisteminin var olduğuna, işletmenin risk yönetimi ve yönetim süreçlerinin etkin bir şekilde işlediğine, işletme varlıklarının tam olarak korunduğu, kaynaklarının ise etkili bir şekilde kullanıldığına dair bunlara ek olarak işletmede doğacak işletmeyi olumsuz şekilde etkileyecek risklerin doğmadan önlenmesi adına makul bir seviyede güvence vermektedir (Soydan, 2008:38).

1.1.2.4.Risk Yönetimi ve Yönetişim Süreçlerine Katkı Sağlama

İç denetim; risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik faaliyet yürütür. Risk, kurumun hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyecek her türlü olasılık veya potansiyel problem, tehdit ve tehlikedir. Risk yönetimi ise; kurum hedeflerine ulaşılmasını olumsuz etkileyebilecek her türlü riskin tanımlanması, gerçekleşme olasılığı ve olumsuz etkilerinin ölçülmesi ve uygun iç kontrol yöntemleriyle azaltılmasını içeren sistematik bir yönetim biçimidir (Gürkan, 2009:38). Ayrıca, denetim kaynaklarının sınırsız olmadığı, denetlenecek birim faaliyetlerinin farklı risklerle karşı karşıya olduğu ve göreceli olarak farklı önem derecesine sahip olduğu varsayımlarına dayanır (Gönülaçar, 2007:10-11).

Risk yönetimi, kontrol ve yönetim alanlarında güçlü sistemler oluşturamayan kurumlar, uzun vadede başarısız olacaklardır. Kurumun bu boyutları, en iyi iç denetçiler tarafından görülebilmektedir. İç denetçiler tarafından yıllık denetim

programı risk odaklı olarak hazırlanmakta ve burada denetim önceliklerinin belirlenmesi ve denetim kaynaklarının en riskli faaliyetlerden başlatılması hedeflenmektedir (Tufan ve Görün, 2013:121). İç denetim, sürekli ve disiplinli, risk değerlemesine dayanan bir denetim anlayışı benimsediğinden bir kurumda etkin bir risk yönetiminin kurulmasına yardımcı olmaktadır (Gürkan, 2009:38). Risk odaklılık, denetim faaliyetinin odak noktasının geçmiş faaliyetlerden geleceğin yönetilmesine çevrilmesinin günümüzdeki ifadesidir. Riskler, oluşma sıklıklarına ve yaratacakları hasara göre ölçülmekte ve uygun iç kontrol önlemleriyle risk, en aza indirilmektedir (Özdemir, 2015:18).

1.1.2.5.Danışmanlık Hizmeti Sağlama

Danışmanlık hizmetleri, güvence hizmetlerinden farklıdır. Niteliği ve kapsamı müşteriyle üzerinde anlaşmaya varılan ve bir kuruluşun işlemlerine değer katmaya ve işlemlerini iyileştirmeyi amaçlayan müşteri hizmetleri faaliyetleri olarak tanımlanır. (Rupsys & Staciokas, 2005:50). Danışmanlık hizmetleri (consulting services), herhangi bir idarî sorumluluk üstlenmeden bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden, niteliği ve kapsamı denetlenen ile birlikte kararlaştırılan istişari faaliyetler ve bununla bağlantılı diğer hizmetlerdir. Usul ve yol göstermek, tavsiyelerde bulunmak, işleri kolaylaştırmak ve eğitim vermek bu kapsamdaki örnek faaliyetlerdir. İç denetimin danışmanlık fonksiyonu, kurumun faaliyetlerini iyileştirmeye, bu faaliyetlere değer katmaya, risk yönetiminin ve yönetim sürecinin etkinliğini değerlendirmeye ve arttırmaya yönelik değerlendirme ve önerilerde bulunulmasını gerektirmektedir. Bu önerilerin nihai amacı ise kurumun amaç ve hedeflerinin gerçekleştirilmesine katkı sağlamaktır (Gürkan, 2009:38).

1.1.2.6.Standartlara Göre Yürütülme

İç denetim faaliyetinin önceden belirlenmiş standartlara uygun olarak yapılması da denetimde kalite ve güvenilirliğin güvencesidir (Gürkan, 2009:39). Denetim sürecinde iç denetçiye, yönetime ve çalışanların hepsine ayrı ayrı

yükümlülükler düşmektedir ve bunlar sorumluluklarını mevzuat, kanun ve yasalara iç denetçilerde İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları'na uygun bir şekilde gerçekleştirmek zorundadırlar (Öz, 2015:31).

Yapılacak denetimlerin planlanması, yürütülmesi, raporlanması ve değerlendirilmesi sürecinde ortak bir zemin oluşturan denetim standartları, denetim faaliyetini yürütmesi bakımından denetçiye asgari ölçüde rehberlik sağlayan bağlayıcı bir ilkeler ve kurallardan oluşan, bir yerde yapılan işin kalitesine ilişkin kriterler bütünü olup, hem kişisel özellikleri itibariyle denetçiye hem de başından sonuna kadar tüm denetim sürecini kapsamaktadır (Gürkan, 2009:39). Standartların amaçları iç denetim uygulamasını olması gerektiği gibi temsil eden temel ilkeleri tanımlamak; katma değer yaratan iç denetim faaliyetlerini teşvik etmeye ve hayata geçirmeye yönelik bir çerçeve oluşturmak; iç denetim performansının değerlendirilmesine uygun bir zemin oluşturmak ve gelişmiş kurumsal süreç ve faaliyetleri canlandırmaktır (Tufan ve Görün, 2013:120).

1.1.3.İç Denetimin Amacı ve Kapsamı

İç denetim amaç olarak; örgütün çalışmalarını geliştirmeyi ve değerlendirmeyi, örgütün hedeflerine ulaşmasını, faaliyetlerin çeşitli aşamalarında gerekli değişiklikleri önermeyi, yönetim tarafından ortaya konulan politikalar arasında koordinasyonu sağlamayı, en uygun maliyetlerle etkili kontrolün özendirilmesini (Özdemir, 2015:15), kurumsal yönetimi desteklemeyi ve güçlendirmeyi, risk yönetimi ve kontrol sistemlerinin etkililik ve yeterliliğini değerlendirerek geliştirmeyi (Kızılboğa, 2013:109) amaçlamaktadır. Ayrıca iç denetim, bütün yönetim üyelerine, sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirmelerinde, analizler, değerlendirmeler, tavsiyeler ve gözden geçirilen faaliyetlerle ilgili yorumlarda bulunarak yardım etmeyi amaçlamaktadır. İç denetimin amacı iç denetimin işleviyle tutarlı olması gerektiğinden, yönetimin hesap verebilirliğinin etkin performansını sağlamak ve teşvik etmek olmalıdır (Chun, 1997:248). İç denetimin amaçlarına

ulaşabilmesi için, yani iç denetimin başarılı olabilmesi için bazı hususların yerine getirilmesi gerekir (Özdemir, 2015:15):

- İ denetim birimlerinin kurulmasının kanunen zorunlu olması,
- İnsan kaynakları kurumu yetkin bir i denetim personeli geliştirme stratejisine sahip olması,
- Kurumun üst yönetiminden destek görmesi ve o denetim komitesinin oluşturulması,
- Merkezi i denetim kurulunun yol gösterici ilkeler ile toplumun geliştirilmesinden ve iyi uygulamaların yaygınlaştırılmasından sorumlu olması, gibi hususlar yerine getirilse iç denetim daha başarılı olacaktır.

İç denetimin faaliyet alanları ise (kapsamı) şu şekilde sıralanabilmektedir (Öz, 2015:33):

- Hem finansal hem de finansal olmayan faaliyetlerin etkinliğinin, verimliliğinin ve yeterliliğinin sağlanması ve finansal ve faaliyetssel bilgilerin ölçölmesi ve raporlanması konusundaki yöntemlerin doğruluğunun araştırılması.
- İç kontrol sisteminin kuvvetliliği ve performans kalitesi hakkında yönetime bilgi sunulması ve izleme unsurunun etkin yürütölmesi ile kontrol risklerinin belirlenmesi ve bu risklerin en aza indirilmesi.
- Muhasebe kayıtları ile bu kayıtlar sonucu oluşturulan mali tabloların doğruluğunun, güvenilirliğinin incelenmesi, hata ve usulsöz olarak gerçekleştirilen faaliyetlerin tespiti, kurum varlıklarını korumak adına hangi yöntemleri kullanıyor? kaynaklarını verimli bir şekilde mi kullanıyor? değerlendirilmesinin yapılması.
- Geriye dönük kontrol faaliyetlerinin doğru bir şekilde işlediğine dair güvence sağlanması, ileriye yönelik ise ortaya çıkabilecek olası riskler ile ilgili danışmanlık hizmetinin verilmesi.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na göre ise iç denetimin amacı ve kapsamı ise şöyle ifade edilmektedir: Bu Kanun'un amacı, kalkınma

planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemektir (5018 md:1).

Bu Kanun, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrolünü kapsar. Avrupa Birliği fonları ile yurt içi ve yurt dışından kamu idarelerine sağlanan kaynakların kullanımı ve kontrolü de uluslararası anlaşmaların hükümleri saklı kalmak kaydıyla, bu Kanun hükümlerine tâbidir. Düzenleyici ve denetleyici kurumlar, bu Kanun'un sadece 3, 7, 8, 12, 15, 17, 18, 19, 25, 42, 43, 44, 47, 48, 49, 50, 51, 52, 53, 54, 68 ve 76 78'nci maddelerine tâbidir (5018 md:2).

1.1.4.İç Denetim Uygulamaları

İç denetçilerin çalışma usul ve esaslarını düzenleyen “İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik”e göre iç denetim; uygunluk denetimi, performans denetimi, mali denetim, bilgi teknolojisi denetimi ve sistem denetimi uygulamalarını kapsamaktadır. İç denetçiler; çalışmaları sırasında İç Denetim Koordinasyon Kurulu’nun (İDKK) uluslararası genel kabul görmüş standart ve kurallara uygun olarak belirlediği denetim standartlarına ve etik kurallara uymakla yükümlüdürler.

1.1.4.1.Mali Denetim

Gerek İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’in 8. maddesinde, gerekse İDKK tarafından hazırlanan Kamu İç Denetim Rehberi’nde; mali denetim, “gelir, gider, varlık ve yükümlülöklere ilişkin hesap ve işlemlerin

doğruluğunun; mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.” şeklinde tanımlanmıştır (Sarıbuğday, 2013:122). Mali karar ve uygulamaların izleri, muhasebe düzeni aracılığıyla sistematik bir şekilde toplanır, anlamlı bir şekilde sınıflanır, işlenir ve kaydedilir. İşte, mali denetim bu izler üzerinden yürütülür. Kamu idaresinin gelir, gider, borç ilişkileri ile her türlü malları ve kıymetlerine ilişkin işlem ve tasarrufları muhasebe düzeni tarafından kayda alınır. Denetim bu veriler üzerinden gerçekleştirilir. Bu yönüyle mali denetim, muhasebe denetimidir (Bayar, 2008:3).

Mali denetimde, genel olarak denetime esas alınan mali tablolar; bilanço, gelir tablosu, dağıtılmamış karlar tablosu ve fon akım tablosudur. Bunların dışında, satışların maliyeti tablosu, nakit akım tablosu, kâr dağıtım tablosu ve öz kaynaklar değişim tablosu olup bilanço ve gelir tablosu dip notları ve ekleri ile birlikte temel mali tabloları, diğerleri ise ek mali tabloları oluşturur (Aslan, 2010:75-76).

Mali tablolar, mali denetimin odak noktasını oluşturmaktadır. Mali tabloların hazırlanması ile ilgili sistemin, hesaplar ve mizan arasındaki ilişkinin kavranması için, mali tablolarda yer alan hesap ve işlemler arasındaki ilişkiler ve bunların zaman içinde göstermiş oldukları eğilimler olasılık analizi, oran analizi, regresyon analizi, trend analizi, çok değişkenli analizler gibi yöntemler kullanılarak incelenir. Mali denetim kapsamında elde edilen sonuçlar çerçevesinde, denetlenen birim veya sürece ilişkin oluşturulan iç kontrollerin etkinliği ve yeterliliği de değerlendirilir. Bu çerçevede, iç kontrollerin hesap ve işlemlerin doğruluğunu, mali sistem ve tabloların güvenilirliğini sağlamadaki başarısı ortaya konulur. Mali denetimde Sayıştay tarafından yayınlanan Mali Denetim Rehberi ile Sermaye Piyasası Kurulu’na yayınlanan Bağımsız Denetim Standartları’ndan da yararlanılabilir (Arslan, 2014:160-161).

1.1.4.2.Uygunluk Denetimi

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 8. maddesinde; uygunluk denetimi, “kamu idarelerinin faaliyet ve işlemlerinin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun incelenmesidir.” şeklinde tanımlanmıştır.

Uygunluk denetimi, üst makamlar ve yasal mevzuat tarafından önceden saptanmış kurallara uyulup uyulmadığının araştırılmasıdır. Bu üst makamlar kuruluş içinden olabileceği gibi kuruluş dışından da olabilir. Uygunluk denetiminde ulaşılan sonuçlar geniş bir kitleye değil, sınırlı olarak ilgili ve yetkili kişi ve kuruluşlara raporlanır (Aslan, 2010:76).

Daha geniş bir tanımla uygunluk denetimi; idarenin harcamalarının ve mali işlemlere ilişkin karar ve işlemlerinin amaç ve politikalara, kalkınma planına, yıllık programlara, stratejik plan ve performans programına uygunluğunun denetlenmesi ve değerlendirilmesi ile idarenin harcamalarının ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun harcama sonrasında denetlenmesidir (Arslan, 2014:158).

Uygunluk denetimi iki bileşenden oluşmaktadır. Bunlar (Gökalp, 2013:12):

- İdarenin harcamalarının ve mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının amaç ve politikalara, kalkınma planına, yıllık programlara, stratejik plana ve performans programına uygunluğunun denetlenmesi ve değerlendirilmesi,
- İdarenin harcamalarının ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun harcama sonrasında denetlenmesidir.

1.1.4.3.Sistem Denetimi

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 8. maddesinde; sistem denetimi, “denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi,

eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir.”; İDKK tarafından hazırlanan Kamu İç Denetim Rehberi’ne göre ise, “denetlenen sürecin ya da birimin (sistem) amaçlarına ulaşmasını sağlamada iç kontrol sistemlerinin yeterlik ve etkinliğinin değerlendirilmesidir.” şeklinde tanımlanmıştır.

Daha geniş bir tanımla sistem denetimi, denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir (Arslan, 2014:161-162).

Sistem denetiminde (Gökalp, 2013:16):

- Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesi,
- Kamu idarelerinin kanunlara, temel politika belgelerine ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesi,
- Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi üretilmesi,
- Her türlü karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesi,
- Varlıkların kötüye kullanımının ve israfının önlenmesi ile kayıplara karşı korunması, amacıyla oluşturulan iç kontrol sistemi bir bütün olarak değerlendirilir ve iç kontrol bileşenlerinin var olup olmadığı incelenmektedir.

1.1.4.4. Performans Denetimi

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’in 8. maddesinde; performans denetimi, “yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesidir.”; İDKK tarafından

hazırlanan Kamu İç Denetim Rehberi'nde ise; "kamu idarelerinin ya da bu idarelerin belirli faaliyet, program ya da projelerinin verimlilik, ekonomiklik ve etkililik ilkeleri açısından objektif ve sistematik olarak incelenmesidir." şeklinde tanımlanmıştır. Performans denetimi kavramı, özü itibarıyla verimlilik, tutumluluk ve etkinlik yönlerinden denetimi ifade etmektedir. Performans denetiminin esas unsurlarını oluşturan etkililik, verimlilik ve ekonomiklik kavramları kısaca şu şekilde açıklanabilir. Etkililik, hedeflere ulaşma derecesine ilişkin olup, istenilen etki ile gerçekleşen etki, bir başka ifadeyle, amaçlar ve çıktılar ile sonuçlar arasındaki ilişkiyi ifade eder. Verimlilik, kurum faaliyetlerinde kullanılan girdilerin sabit kalması koşuluyla belirli bir kalitede en fazla mal veya hizmetin sunumu ya da belirli bir miktar ve kalitedeki mal ve hizmeti sunmak için en az miktarda girdi kullanılmasıdır. Ekonomiklik, uygun düzeydeki kaliteyi de gözeterek, bir faaliyette kullanılan kaynakların maliyetinin en aza indirilmesidir. Bir başka deyişle, en uygun girdinin en iyi fiyata temin edilmesidir (Gökalp, 2013:13).

Performansın bu üç boyutunun, yani verimlilik, etkililik ve ekonomikliğin sağlanması yönetimin sorumluluğundadır. Performans denetiminde denetçinin görevi, bu sorumluluğun yerine getirilmesindeki başarı derecesinin incelenmesi, değerlendirilmesi ve sonucun rapor edilmesidir. Bu nedenle, kurumun yönetim sorumluluğu çerçevesinde yaptığı performans değerlendirmeleri ile performans denetimleri birbirinden ayrıdır. Performans denetimlerinde kurumun performans ölçüm sisteminin yeterliliği ve etkinliği de değerlendirilmektedir (Arslan, 2014:159).

Performans denetimi kapsamında elde edilen sonuçlar çerçevesinde, denetlenen birim veya sürece ilişkin oluşturulan iç kontrollerin etkinliği ve yeterliliği de değerlendirilir. Bu çerçevede, iç kontrollerin kamu idarelerinin ya da bu idarelerin belirli faaliyet, program ya da projelerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini sağlamadaki başarısı ortaya konulur. Performans denetiminin kamu kurumlarında yapılması, kurumdan kuruma farklılık göstermekle birlikte uzun zaman almaktadır. Bu zaman bazen 3-6 ay gibi süreler olabileceği gibi, bazen de 1-2 yıllık süreleri de bulabilmektedir (Sarıbuğday, 2013:130).

1.1.4.5.Bilgi Teknolojileri Denetimi

Bilgi teknolojisi; bilginin toplanmasında, işlenmesinde, depolanmasında, ağlar aracılığıyla bir yerden bir yere iletilmesinde, kullanıcıların hizmetine sunulmasında ve yönetilmesinde yararlanılan yazılım ve donanım teknolojilerini kapsayan bir bütündür (Gökalp, 2013:15). Bilgi teknolojisi denetimi; idarenin amaçlarına ve hedeflerine ulaşmasına yönelik olarak bilgi sistemleri ve bu sistemlere ilişkin kontrollerin yeterliliği hakkında, nesnel bir güvence sağlamak amacı ile yapılan denetimdir. Bu çerçevede iç denetçi, mevcut bilgi teknoloji kontrollerini; etkililik, etkinlik, gizlilik, bütünlük, doğruluk, erişilebilirlik, uygunluk ve güvenilirlik kriterleri çerçevesinde değerlendirir (Arslan, 2014:16). IT (bilgi teknolojileri) denetimi özetle, organizasyonların sahip oldukları bilgi teknolojisi kaynaklarının değerlendirilmesi sürecidir. Bu amaç doğrultusunda IT ile ilgili unsurların güvenlik altında olduğu, bilgisayar verilerinin bütünlüğünün ve doğruluğunun sağlanmış olduğu ve organizasyonel amaçlara ulaşıp ulaşılmadığı dikkatli bir şekilde incelenmelidir. IT kaynak ve araçlarının karşı karşıya olduğu riskler belirlenerek bunlarla ilgili gerekli bilgisayar sistemleri için var olan kontrol standartlarını, politikalarını ve süreçlerini incelemek ve bu süreçlerle ilgili geliştirilebilecek ek kontrolleri tanımlamaktır. Böylelikle olumsuzluklar karşısında olası kayıpların en aza indirilmesi hedeflenmektedir (Gökalp, 2013:15).

Bilgi teknolojileri veya bilişim sistemleri denetimi, kurumlarda bilgi üreten sistemin ve üretilen bilgilerin güvenilirliği ile denetimde ihtiyaç duyulan bilgilerin yeterliliğinin incelenmesidir. Bu denetim türü, aynı zamanda denetlenen birim tarafından depolanan verilerin sürekliliğini ve doğruluğunu değerlendirmek için de kullanılır (Aslan, 2010:76).

1.1.5.İç Denetim Süreci

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 63.maddesinde iç denetim faaliyetleri, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile mali 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 iç denetçiler tarafından gerçekleştirileceği ifade edilmiştir. Türkiye'de kamu iç denetim çalışmaları, iç denetçiler tarafından önceden belirlenmiş bir süreç takip edilerek yapılmaktadır. Söz konusu süreç; denetim faaliyetinin planlanması, denetim faaliyetinin yürütülmesi, denetim sonucunun raporlanması ve denetim faaliyet sonuçlarının izlenmesi olmak üzere dört aşamadan oluşmaktadır (Bircan, 2014:38):

1.1.5.1.Denetim Faaliyetinin Planlanması

İç denetimde planlama süreci; denetim evreninin tanımlanması, denetim alanlarının belirlenmesi, risk ölçütlerinin tanımlanması ve risklerin derecelendirilmesi, denetim alanlarının öncelik sırasına konulması, denetim kaynaklarının tahsis edilmesi, plan ve iç denetim programının hazırlanması ve onaylanması aşamalarından oluşur (Tufan, 2012:53).

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 39. maddesine göre iç denetim planı; iç denetim faaliyetinin 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 Kurul tarafından hazırlanan iç denetim stratejik planı da dikkate alınarak, her yıl risk değerlendirmesi sonuçlarına göre gözden geçirilerek, gerektiğinde değiştirilmek koşulu ile üç yıllık dönemler için hazırlanır (Bircan, 2014:39). Risk bazlı hazırlanan iç denetim planı, aynı zamanda, yönetim kurulu, denetim komitesi, üst yönetim ve dış denetçilerle ilişkilerde önemli bir iletişim aracıdır. Bu plan, iç denetim faaliyetinin performansının değerlendirilmesi için bir temel oluşturur (Mallı, 2013:57). Denetim planının amacı, denetim konusunu denetim alanlarına ayırmak, denetçileri denetim alanları arasında dağıtarak görevlendirmek, her bir denetim alanında uygulanması öngörülen denetim yöntem ve işlemlerini belirlemek ve denetim faaliyetini zamanlamaktır (Tufan, 2012:53). İç denetim planı, iç denetim kaynakları ve projelerinin kurumun ihtiyaçlarına göre

belirlenmesi açısından yaşamsal öneme sahiptir. Her bir denetim görevi için ayrıntılı bir plan hazırlanmalı ve bu plan ilgili yönetimi ile görüşülmelidir. Bu planlar görevin ayrıntılı hedeflerini, sunulacak görüşten yönetimin elde etmek istediği güvence derecesini, kaynak ihtiyaçlarını, denetim çıktılarını ve hedeflenen tarihleri saptamalıdır. Planlarda, şu hususlara yer verilmelidir (Mallı, 2013:57):

- Yapılacak çalışmanın, tahsis edilen iç denetim kaynaklarının ve belirlenen somut hedeflerin kapsamı, amaçları ve zamanlaması,
- Denetçilere sunulan bilişim teknolojisi sistemleri ve diğer veriler dâhil olmak üzere, yönetiminin katkı sağlayabileceği ihtiyaçları,
- Görev programı ve zamanlaması,
- Çalışma bulgularının kime açıklanacağını.

1.1.5.2.Denetim Faaliyetinin Yürütülmesi

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 42. maddesine göre denetim yapılması, iç denetçiler tarafından denetim rehberlerinden de yararlanarak denetim programında ve çalışma planında belirlenen denetim hedeflerine ulaşmak için yeterli ve güvenilir bilgi ve belgelerin tespit edilmesi, incelenmesi ve değerlendirilmesidir. Denetim faaliyetlerinin yürütülmesi sırasında iç denetçi denetim sonuçlarını belirleyecek bilgileri toplamakta, analiz etmekte, yorumlamakta ve belgelendirmektedir (Bircan, 2014:40). Denetim faaliyetinin bu aşamasında iç denetçi tarafından denetim plan ve programlarda belirlenen amaç ve hedeflere ulaşabilmek amacıyla öncelikle bir çalışma planı hazırlanıp bir ön çalışma yapılır. 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 çalışanlarında katılacağı bir açılış toplantısı düzenlenir. Bu toplantı da; denetimin amacı, kapsamı, denetim süresi, bulguların değerlendirilmesi, denetimin raporlanması gibi hususlar görüşülür (Mallı, 2013:58). İç denetçi bilgi toplama ve ön araştırma aşamasını tamamladıktan sonra

elde ettiği veriler yardımıyla yapacağı risk değerlendirmesi sonucunda, denetlenecek birim ve süreçlere ilişkin potansiyel sorunlu alanları belirler. İhtiyaç duyulacak bilgiye ulaşılması için denetçiler, denetlenen birim çalışanlarıyla görüşmeler yapabilir. Tespit edilen potansiyel riskli alanlara ilişkin mevcut kontrollerin değerlendirilmesi gerekir. Bu çerçevede her bir riske ilişkin nihai değerlendirmelerin yapıldığı açıklamalar bölümlerini içeren “risk kontrol matrisi” hazırlanır. Bu matrise ayrıca, bireysel çalışma planının hazırlanması aşamasında, denetim kapsamına alınan birim veya süreçlere ilişkin uygulanacak denetim testleri ilave edilir. İç denetçi, denetim kapsamına alınan birim veya süreçlere ilişkin uygulanacak denetim testleri ile tahmini denetim süresini gösteren bir bireysel çalışma planı oluşturur. İç denetçi bireysel çalışma planında belirtilen testleri uygulanması sonucunda elde ettiği bulguları yeterli kanıtla destekler ve bu bulguları değerlendirerek kamu idaresine katma değer sağlayacak öneriler geliştirir. Bulguların oluşturulması sonrasında denetçi, denetim bulgularını kapanış toplantısında görüşölmek üzere bir yazı ekinde denetlenen birime gönderir. Denetçi ile denetlenen birim, denetim bulguları ve bunlar üzerine geliştirilen önerileri bir kapanış toplantısında görüşür ve varılan sonuçlar bir tutanağı bağlanır (Tufan, 2012:54).

1.1.5.3.Denetim Sonucunun Raporlanması

İç denetim birimlerinin başarı faktörlerinin başında, doğru bir raporlama yapısını kurmuş olmaları gelmektedir. Bunun için de sürekli iyileşme sağlayan bir metot içerisinde denetimlerin gerçekleştirilmesi ve raporlamaların yapılması gerekmektedir. İç denetim birimlerinin doğru ve güvenilir bir raporlama yapısı içerisinde olmaları, denetim faaliyetlerinin her aşamasında yönetimle iletişim içerisinde olmalarına bağlıdır (Bircan, 2014:42). İç denetim raporları standartlarla uyumlu biçimde uygulanarak sunulan iç denetçilerin sürdürdüğü faaliyetleri mevzuatlara uygun olarak yapıp yapılmadığının araştırıldığı belgelerdir (Kaya, 2016:58). İç denetim raporları, kısa, açık, kolay anlaşılır ve tekrara yer vermeyecek bir tarzda yazılır. Raporlar, Kurul’un belirlediğı raporlama standartlarına uygun, yeterli kanıtlara dayalı ve tutarlı olarak düzenlenir. İç denetçi denetim raporunu, belirli bir sürede cevaplandırmak üzere, denetime tabi tutulan birim yöneticilerine

verir. Risklerin önem ve düzeyi konusunda iç denetçi ile yönetici arasında anlaşmazlık varsa, iç denetçi bu duruma ilişkin değerlendirmesine raporunda yer verir. İç denetçi raporuna idarenin görüşlerini de ekleyerek cevaplarıyla birlikte, iç denetimin kapsamı, denetimde tespit edilen riskler, risklerin olası etkileri, denetim sonuçlarına ilişkin genel değerlendirme ve risklerin ortadan kaldırılmasına veya en aza indirilmesine yönelik önerileri içeren rapor özetini de ekleyerek 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 izlenir. İç denetim raporları, raporun üst yöneticiye sunulduğu tarihten itibaren iki ay içinde Kurul'a gönderilir (Mallı, 2013:59). Sonuç olarak, etkin bir iç denetim faaliyeti kapsamında hazırlanmış ve iyi yapılandırılmış bir rapor, iç denetim faaliyetinin sonucunu yansıtacak güçlü bir araç haline gelecektir. Hazırlanan rapor aracılığıyla üst yönetim, iç denetim faaliyeti hakkında fikir sahibi olup, eksikliklerini gidermek üzere yönetim politikalarını geliştirecektir (Bircan, 2014:42).

1.1.5.4.Denetim Faaliyet Sonuçlarının İzlenmesi

İç denetim raporunda belirtilen önleyici ve düzenleyici hususlara ilişkin olarak, üst yönetim tarafından alınan tedbirlerin etkinliği ve yeterliliğinin iç denetçiler tarafından analiz edilmesi izleme olarak adlandırılır (Mallı, 2013:59). İç denetçilerin görevlerinde, iç denetim faaliyetlerinde yaptıkları raporlar dâhilinde, denetim bulguları üzerinde alınan tedbirlerin tespiti için izleme faaliyetleri yapılır. İç denetim faaliyetinin izlenmesinin kapsamında iç denetim faaliyeti raporunda yer alarak bu tedbirlerin yönetim tarafından yerine getirilmesi için verilen süre de raporda gösterilir. Düzeltilecek işlemler verilen sürede gerçekleştirilecek türde ise denetim raporunda verilen cevapta belirtilerek periyodik işlemlerle ilgili birimlerce en az altı aylık dönemler ile iç denetim birimine bildirilir. İç denetçilerin görevleri sonucu yaptıkları raporlarda üst yönetimin uyup uymadığını izlemek için bir takip sistemi oluşturulur. Bu sistem iç denetim faaliyetinin gerçekleştiği birimdeki yöneticilerin iç denetim alanındaki raporlardaki tavsiyelere yönelik tedbirler alırlar. Tedbirler

önemsenmezse iç denetim birimi, önemsenmediğine dair durumu üst yöneticiye iletir (Kaya, 2016:59).

1.1.6. İç Denetim Alanındaki Yeni Yaklaşımlar

Genellikle iç denetim sürecinde informal kontrolleri ve risk yönetimi kavramı göz önüne almadan formal kontrol mekanizmaları incelenmektedir. Uygulama tavsiyeleri ile ilgili mali veya diğer etkiler dikkate alınmadan ve işletmeyi etkilemesi olası riskler gerektiği şekilde algılanmadan süreç tamamlanmaktadır. Böyle bir yaklaşım yönetici ile iç denetçi arasındaki ilişkinin daralması, sınırlanması anlamına gelmektedir. Bu durum zamanla kriz yaratabilmekte, iç denetimin potansiyelini tam anlamıyla gerçekleştirmesini zorlaştırmaktadır. Bu gelişmeler sonucunda iç denetçiler işletmede değişen çalışma ortamını ve anlayışını dikkate alarak geleneksel denetim yaklaşımının fonksiyonel olmadığını fark etmişler ve bu durum, iç denetim alanında yeni yaklaşımları zorunlu hale gelmiştir. Bu yaklaşımlar (Uyar, 2003:1):

- Pro-Aktif bir yaklaşımın benimsenmesi,
- Denetlenene “müşteri” olarak yaklaşılması,
- Risk yönetimi üzerinde daha fazla yoğunlaşılması,
- İç denetimin sürekliliğinin sağlanması,
- Teknolojik olanaklardan daha fazla yararlanılması, şeklinde sıralanabilir.

1.1.6.1.Pro-Aktif Yaklaşımın Benimsenmesi

İç denetim birimleri pro-aktif yaklaşımla birlikte kurumların hedeflerini geliştirerek, bünyesinde yer aldığı kurumun iş süreçlerinin, kalitesinin, güvenilirliğinin uyarlılık ve maliyet etkinliğinin iyileştirilmesini sağlayarak kurumlara katkıda bulunurlar (Kaya, 2016:26). Bu katkılar “denetim esnasında kontroller, risk yönetimi ve uygulama örnekleri ile ilgili olarak elde ettikleri bilgileri

yöneticilerle paylaşmak, kaynaklarının çoğunu karşılaşılan risklerle bağlantılı olarak yeterli kontrollerin sağlanmasını güvence altına almak, tasarım aşamasındaki sistemlerin incelenmesi, denetledikleri alanlarda ortaya çıkan olumsuz eğilimleri ve riskleri belirlemek amacıyla veri tabanlarının sürekli olarak izlenmesi için ileri teknolojik araçlar geliştirmek” şeklinde olabilir (Demirbaş, 2005:175).

1.1.6.2.Denetlenene Müşteri Olarak Yaklaşılması

Denetlenene müşteri olarak yaklaşılması, sorunların belirlenmesi ve organizasyona değer katan iyileştirmelerin tavsiye edilmesi yoluyla risklerin yönetimi bakımından çalışma birimlerine yardımcı olmaktadır. İç denetçi denetlenen birimi iş ortağı olarak görmelidir. Bu birimler bağımsızlığa ve tarafsızlığa ilişkin mesleki standartları zedelemeyen denetlenenle iş ortaklığı türünden ilişkiler kurabilirler (Uyar, 2003:3). Müşteri odaklı yaklaşımda denetçi, yönetim ile birlikte çalışarak kontrol faaliyetlerinin daha hızlı gerçekleşeceği ve uygulamaların iyi şekilde yürütüleceği bilincinde olmalıdır (Kaya, 2016:26).

Değişim; organizasyonun kültüründe, iş önceliklerinde, risklerde ve yönetimle ilgili meselelerde meydana gelen değişiklik eğilimleri hakkında denetim personelinin sürekli olarak bilgi toplamasına yönelik olarak kuruluş bünyesinde ağ sistemleri ve bağlantılar oluşturmak, iç denetçinin denetlenen birimle denetim sürecinde daha yakın iletişim içinde bulunması şeklinde kendisini gösterebilir (Demirbaş, 2005:175).

1.1.6.3.Risk Yönetimi Üzerine Daha Fazla Yoğunlaşılması

Kurumu bütünüyle etkileyen parasal kayıplar, etik dışı davranışlar, güvensiz ortam, mevzuata uymama durumu ve eylemlerin kurumu etkilemesi risk kapsamındadır. Risk yönetimi, personele, varlıklara, kuruma yönelik tehlikelerin değerlendirilerek, risklerin minimum düzeye indirilmesidir (Kaya, 2016:26). İç denetim birimi denetim süreci boyunca karşı karşıya kalınan riskler üzerinde yoğunlaşmaktadır. Böyle bir durumda risk kavramı, risk denetimi ile geleneksel

muhasabe denetimi ve faaliyet denetimi arasındaki farkların bilinmesi, risk denetim raporunun sahip olması gereken özellikleri, risk denetim raporunun hazırlanma süreci, raporun içeriğinin ayrıntılı incelenmesi gerekmektedir (Demirbaş, 2005:176). Risklerin raporlanması, üst yönetime önemli alanlar hakkında bilgi vermektedir ve bu kapsamda yönetim riskleri analiz ederek söz konusu riskleri azaltabilmektedir. İç denetim birimleri kuruluşları tarafından yapılan risk analizi ve değerlendirmesi sınırlı kaynakların nerede kullanılmasını, zamanın belirlenmesi konularında denetim yönetimine yardımcı olmaktadır (Kaya, 2016:27).

1.1.6.4.İç Denetimin Sürekliliğinin Sağlanması

Denetim birimleri hızla değişen iş dünyasında ayakta kalmanın ve organizasyonlarının denetim ihtiyaçlarını karşılamayı sürdürmenin denetim uygulamalarını geliştirmekten geçtiğini kabul etmektedir. Farklı organizasyonların farklı uygulama çabaları birbirine benzer davranış şekilleri ortaya çıkmaktadır. Bu davranış şekilleri sonucunda iç denetim birimleri denetim fonksiyonlarını yerine getirme şekli aynı faaliyet alanında bulunan diğer firmaların denetim birimleriyle kıyaslanmaktadır. Kıyaslama benzer faaliyet alanlarında bulunan organizasyonlar arasında en iyi uygulama örneklerini ortaya çıkarmayı amaçlamakta olup, denetim sürecinde yer alabilecek temel uygulamaları ve metodolojileri belirleme sürecini kapsamaktadır. Böylece denetim birimlerine belirli alanda en iyi performansı gösterenlerin tutarlı ve önemli sayılabilecek denetim sonuçlarına nasıl ulaştıkları konusunda ayrıntılı bilgi sağlamaktadır (Demirbaş, 2005:183).

1.1.6.5.Teknolojik Olanaklardan Daha Fazla Yararlanılması

Organizasyonların hemen her kademesinde bilgisayarlardan ve bilgisayar sistemlerinden yararlanmanın giderek artması risk denetimi kapsamındaki iç denetimin karmaşıklığını da arttırmaktadır. Ancak bilgisayarların gücünün ve hızının artması ve denetim yazılımlarının kolaylığı aslında denetim elemanına daha etkili denetim yürütme imkânı sağlamaktadır. Denetim birimlerinin risklerini izlemek,

eğilimleri ve gereksiz işlemleri tespit etmek ve sapmaları ortaya çıkarmak üzere verileri analiz etmek ve denetim biriminin verimliliği arttırmak bakımından bilgisayarlardan yararlanılmaktadır (Demirbaş, 2005:184). Bu yararlanma şekline; çok yıllık denetim planlarının güncelleştirilmesi, denetlenebilir özel faaliyetlerle bağlantılı olan risk değişikliklerin izlenmesi, on-line sistemi ile denetim el kitaplarına, raporlara, denetim programlarına ve talimatlara ulaşılması, çalışma kâğıtlarının hazırlanması, denetim biriminin merkezi ve taşradaki diğer denetim elemanları ile iletişim kurulması işlemlerini teknolojik olanaklardan yararlanarak daha etkin ve daha kolay yapılabilmesi örnek olarak gösterilebilir (Uyar, 2003:4).

1.1.7.İç Denetime Geçişin Nedenleri

İç denetim faaliyetlerine duyulan ihtiyaçların nedenleri arasında sorumluluk ve hesap verebilme, vekâlet teorisi, yönetime danışmanlık hizmeti verme ve yardım ile tasarruf ihtiyacı ve hileli işlemlere karşı korunma ihtiyacı yer almaktadır (Kaya, 2016:17).

1.1.7.1.Sorumluluk ve Hesap Verebilme

Her örgütte yöneticiler sahip oldukları yetki ve sorumluluklarının bir kısmını kendilerine bağlı olarak çalışan kişilere devrederler. Yöneticilerin, çalışanların görevlerini etkin ve verimli bir biçimde yerine getirip getirmediği ve örgütün hedeflerinin de bir parçasını oluşturan bireysel hedeflere ulaşp ulaşamadıklarını öğrenmesi gereklidir (Özdemir, 2015:18). İç denetçiler sistemler ile kontrollerin değerlendirilmesinde ve hedeflere ulaşılmasında görevlidirler ve çalışanlar hakkında yöneticilere bilgi sağlarlar (Kaya, 2016:18). Bununla birlikte söz konusu değerlendirme görevi ölçme, onaylama ve tavsiyelerle sınırlıdır. İç denetçiler temel olarak üst düzey yöneticilerde dâhil olmak üzere her kademedeki yöneticilerin görevlerini ne şekilde yerine getirdiğini yönetim kurulu adına incelerler. Böylece iç denetçiler, yönetim kurulunun nesnel ve güvenilir bilgi alma ihtiyacını karşılarlar ve

(Yalman, 2014:90) mesleki yeterlilikleri sayesinde yöneticilere vekâleten iş yaparlar (Kaya, 2016:18).

1.1.7.2.Vekâlet Teorisi

Özel kurumlar ve devlet kurumları o kadar zor ve karmaşık hale geldiler ki, yönetim kademeleri kendi sorumluluğunda olan faaliyetleri izleme ve kontrol etme konusunda endişe duymaya başladılar ve başlangıçta muhasebe odaklı bir fonksiyon olarak oluşturulan iç denetim, yönetim odaklı bir mesleğe dönüştü (Rupsys & Staciokas, 2005:52). Günümüzde ticaretin büyük ölçülere ulaşması beraberinde şirketlerin (kurumların) de ölçülerinin ve ölçeklerinin büyümesine yol açmıştır. Aynı zamanda yönetici olan örgüt sahibinin yerini büyük ölçüde profesyonel yöneticiler almışlardır (Özdemir, 2015:19). Şirket ortaklarının kontrolden uzaklaşması nedeniyle oluşabilecek muhtemel sorunların giderilmesi ve ortaklar adına şirketin yönetilmesi için vekâlet teorisi geliştirilmiştir.

Vekâlet teorisine göre şirket ortakları (asil), profesyonel yöneticiler (vekil) ile anlaşarak şirketlerini kendi adlarına yönetmelerini talep ederler. Şirketin ortağı, yatırımı karşılığında maksimum gelir elde etmek ve şirket varlıklarının verimli kullanılmasını ister. Vekil yani profesyonel yönetici için ortakların gelirlerini artırma sorumluluğu üstlenmiştir. Vekâlet teorisi (agency theory), firmalardaki ekonomik kaynakların sahipleri ile bu kaynakları kullanan ve kontrol eden yöneticiler arasında var olduğu varsayılan bir kontrattır. Bu ilişkide firma sahipleri vekalet veren, yöneticiler ise vekil konumundadır (Yalman, 2014:90-91).

Bir vekil olarak görev yapan yöneticinin söz konusu ilişkiden doğan borçlarını yerine getirmesi sırasında ortaya çıkabilecek düzensizlikler hakkındaki örgüt sahibinin şüphelerini ortadan kaldıracak en önemli kontrollerden biri yapılacak olan iç denetimdir. Bağımsız ve nesnel bir biçimde gerçekleştirilen ve tatmin edici sonuçlar veren denetimler, yöneticilerin taşıdıkları sorumlulukları yerine getirdikleri

hususunda üst yöneticiyi daha kolay ikna etmelerini sağlayacaktır (Özdemir, 2015:19).

1.1.7.3.Yönetime Danışmanlık ve Yardım

İç denetçiler işletme içinde yer alan hatalarla sorunları ortaya çıkarma birlikte gelecekte olabilecek risklere karşın yöneticilere danışmanlık ve eğitim hizmeti de verebilme yetisine sahiplerdir (Kaya, 2016:18). İç denetim biriminde görevlendirilen denetçiler, yönetime yardımcı olacak nitelikte eğitim ve uzmanlığa sahiptir. Yetişmiş iç denetçiler, şirketlerdeki hata ve hileleri ortaya çıkarmanın yanında, ileride benzer sorunlarla karşılaşılmasını için üst yöneticilere danışmanlık ve eğitim hizmeti de verebilirler. İç denetçiler işletmedeki hata ve hileleri tespit etmekle birlikte, potansiyel hata ve hile işlemlerinin neler olabileceği ve bunların engellenmesi için neler yapılabileceği ile ilgili olarak da yönetime yardımcı olmaktadır (Yalman, 2014:91). İç denetçilerin belirtilen nitelikte bir faaliyeti yerine getirebilmeleri için planlama, organizasyon, yönetim ve kontrol konularında bilgi sahibi olmaları ve olayları profesyonel bir yönetici gözüyle değerlendirebilmeleri gerekmektedir (Özdemir, 2015:20).

1.1.7.4.Tasarruf İhtiyacı

Yoğun rekabet koşullarında ayakta kalabilmek için maliyetlerin her alanda en aza indirildiği günümüzde iç denetim birimleri örgüt için tasarruf sayılabilecek alanların ortaya çıkarılmasını yardımcı olmaktadır. Profesyonel olarak yürütülen denetimler sonucunda tespit edilen eksikliklerin düzeltilmesi sayesinde örgütler maddi açıdan da büyük tasarruflar sağlayabilmektedir. Maddi kayıpların ortaya çıkarılması ve düzeltilmesi bazen iç denetim biriminin örgüte olan yıllık maliyetini karşılayacak nitelikte dahi olabilmektedir (Özdemir, 2015:20). Şirketlerdeki hataların, eksikliklerin profesyonel denetim sonucu tespit edilip düzeltilmesi ile maddi açıdan büyük tasarruflar sağlanmakta ve kazançlar elde edilmektedir. Bu kazançlar, şirket ile ilgili tüm menfaat sahiplerinin lehine olan bir durumdur. Maddi

kayıpların ortaya çıkarılması ve düzeltilmesi bazen iç denetim biriminin yıllık maliyetini karşılayacak nitelikte olabilmektedir (Yalman, 2014:92).

1.1.7.5.Hileli İşlemlere Karşı Korunma

Günümüzde hileli işlemlere, şirket içindeki küçük pay sahiplerinin kar payı alma gibi ortaklık haklarında karşılaşılmaktadır. Halka açık şirketlerde, büyük pay sahibi aile ya da kişilerin sahip oldukları diğer şirketlere, küçük pay sahiplerinin ve şirketin zararına olarak, şirket karının örtülü olarak aktarılmasına yönelik yaptıkları işlemleri örnek olarak verebiliriz. İç denetçiler, iç kontrol sisteminin hilelerle ilgili etkinliğini ve uygunluğunu incelemek ve değerlendirmek suretiyle, şirketteki hileleri önlemeye yardımcı olmaktadır (Yalman, 2014:92).

Bununla birlikte, giderek karmaşık hale gelen finansal araçlar ve finansal pazarlara bağlı olarak, örgüt dışından kişilerin yapmış oldukları incelemeler ile bu tür usulsüzlükler ile hileli eylem ve işlemleri tespit etmeleri olasılığı azalmakta ve bu durum daha maliyetli hale gelmektedir (Özdemir, 2015:21).

Bu gibi nedenlerle iç denetim faaliyeti, öncelikle özel sektör kuruluşları tarafından benimsenerek çağdaş yönetim anlayışında yerini almıştır. Modern anlamda iç denetim sisteminin kamu sektörüne uyarlanması ise özellikle özel sektörün iç denetimden sağladığı kurumsal kazanımların anlamlı ve somut olarak ortaya çıkması ile birlikte hızlanmıştır. Aynı zamanda kamu sektörü bünyesinde gerçekleştirilen denetim sürecinin aşırı merkeziyetçi bir yapı ile teşekkül ettirilmesi sonucunda, birçok faaliyet alanının denetim dışında kalması, denetim kapsamındaki işlem ve faaliyetlerin gerçekleştirilmesinden uzun bir zaman sonra denetim yapılması gibi nedenler modern anlamda iç denetim sisteminin kamu sektöründe benimsenmesine hız katmıştır (Özdemir, 2015:21).

1.2. KAMUDA PERFORMANS KAVRAMI

1.2.1. Performans Kavramı

Performans kelimesi İngilizce kökenli bir kelime olup dilimize “icra etme, yapma, etme, ifa” olarak tercüme edilmiş ve zaman zaman başarı, başarmak kavramları ile özdeşleştirilmiştir. Performans çeşitli kaynaklarda farklı tanımlanmaktadır. Bu tanımlardan bazıları şunlardır (Akçakaya, 2012:173):

- Belirli bir amaca yönelik olarak yapılan planlar doğrultusunda ulaşılan noktayı, bir başka deyişle elde edilenleri kalite ve kantite yönleri ile belirleyen bir kavramdır.
- Belirlenmiş olan bir hedefe ulaşım seviyesinin ölçümüdür.
- Bir işi yapan bir bireyi, bir grubun ya da bir teşebbüsün o işle amaçlanan hedefe yönelik olarak nereye varabildiğini, başka bir deyişle neyi sağlayabildiğinin nicel ve nitel olarak anlatımıdır.
- Amacın gerçekleştirilme derecesidir.
- İş görenin görevinde ne yapması gerektiğine ilişkin beklentilerle, gerçekte ne yaptığı arasındaki ilişkinin bir fonksiyonudur (Tosunoğlu, 2010:20).

1.2.2. Performans Değerlendirmenin Amaçları

Performans değerlendirme, personel niteliklerinin işin gereklerine ne derece uygun olduğu ve işteki performansının analizidir. Performans değerlendirmeyle kişinin bir iş konusunda etkinlik ve başarı düzeyi ölçülmektedir (Karasoy, 2014:259). Performans değerlendirme sisteminin geliştirilmesi, uygulanması ve değerlendirilmesinde dikkate alınan temel hususlar aşağıda belirtilmiştir (Tosunoğlu, 2010:22):

- Organizasyonel hedeflerin özellikli bireysel hedeflere dönüştürülmesi,

- Herhangi bir pozisyon için söz konusu hedeflerin gerçekleştirilmesinde gerekli olan performans kriterlerinin belirlenmesi,
- Önceden belirlenen ölçümleme kriterlerine göre çalışanların adil, eşit ve zamanında değerlendirilmesi,
- Kişinin kendisinden beklenen performans sonuçları ile fiili başarı durumunun karşılaştırabilmesi için ast ile üst arasında etkin bir iletişim sürecinin gerçekleştirilmesi,
- Performansın geliştirilmesi için organizasyon, yönetici, üst ve astların işbirliği içinde olması,
- Çalışanların başarılarının tanınması ve ödüllendirilmesi,
- Organizasyonun güçlü ve güçsüz yönlerinin tanımlanması,
- Geri-besleme yolu ile çalışanların motive edilmesi,
- Kariyer planlama ve eğitim konularında yönetime gerekli bilginin sağlanması.

1.2.3. Performans Değerlendirmenin Faydaları

Çalışanların işlerindeki başarıları ya da başarısızlıkları hakkında bilgilenmeleri performans değerlendirmenin sayesinde gerçekleşir. Performans değerlendirme çalışanlar üzerinde önemli olduğu kadar organizasyonlar için de çok önemlidir. Çünkü performans değerlendirme, çalışanların organizasyon içindeki mevcut performanslarını görmelerini ve mevcut performanslarını artırmalarını sağlamaktadır (Tosunoğlu, 2010:23). İyi işleyen bir performans değerlendirme sisteminin örgütsel, yönetsel ve bireysel açıdan birçok faydası vardır. Bunlar şöyle sıralanabilir (Tunçer, 2013:95):

Örgütsel Faydaları;

- Örgütün etkinliği ve verimliliği artar,
- Hizmet ve üretimin kalitesi gelişir,
- Eğitim ihtiyacı ve bütçesi daha kolay ve doğru biçimde belirlenir,

- İnsan kaynakları planlaması için gerekli olan bilgiler daha güvenilir biçimde elde edilir,
- Bireylerin gelişme potansiyelleri daha doğru belirlenir,
- Devamsızlık ve iş gücü devri gibi nedenlerle ortaya çıkan kısa dönemli beşeri ihtiyaçların giderilmesinde esneklik sağlanır.

Yönetsel Faydaları;

- Planlama ve kontrol fonksiyonlarında daha fazla etkili olur, böylece çalışanların ve birimlerin performansı gelişir,
- Çalışanlarla iletişim ve ilişkiler daha olumlu bir hale gelir,
- Çalışanların güçlü ve zayıf yönleri daha kolay belirlenir ve bu doğrultuda onlara yardımcı olunur,
- Çalışanları değerlendirirken, değerlendirenler de kendi güçlü ve güçsüz yönlerini de tanır,
- Çalışanların daha yakından tanınmasıyla yetki devri kolaylaşır,
- Yönetsel becerileri gelişir ya da bu becerileri uygulama imkânı elde edilir.

Bireysel Faydaları

- Güçlü ve geliştirilmesi gereken özellikler tanınır,
- Örgütteki rol ve sorumluluklar daha iyi anlaşılır,
- Üstlerin kendisinden neler beklediği öğrenilir,
- Performansının nasıl değerlendirildiğini öğrenir,
- Performansına ilişkin elde ettiği olumlu geri besleme yoluyla iş tatmini ve özgüveni gelişir.

1.2.4.Kamuda Performans Yönetim Ölçütleri

1.2.4.1.Ekonomiklik

Ekonomiklik ölçütü, performans yönetiminde önemini hep koruyan başlıca ölçütlerden birisidir. İster özel sektörde olsun, ister kamu kurum ve kuruluşlarında olsun ve hatta sosyal amaçlı kurumlar olsun ekonomiklik kriteri performansın temel ölçütü olarak kabul edilmiştir (Göküş vd 2014:61). Bu kavram, kurumun sahip olduğu maddi ve insan kaynaklarının nasıl elde edildiği, nasıl kullanılacağıdır. Bu ölçüt, kurumun amaç ve hedefleri için uygun kaynakları doğru yer ve zamanda, yine uygun maliyetlerle kullanmasıdır (Karasoy, 2014:263).

Kamu performans yönetiminde temel bir ölçüt olarak kullanılan ekonomiklik; kuruluş amaçları doğrultusunda iş yaparken gereğinden fazla çaba harcanması, belli bir amaca hizmet etmeyen atıl iş ve işlemlerin bırakılması, ömrü dolmadığı halde eskiyen araç ve gereçlerin onarılması ve tekrar kullanılabilir hale getirilmesi, ham madde girdilerinin ulusal veya uluslar arası düzeyde saptanmış olan standartlarda üretime katılması, kurum personelinin değişen ve gelişen teknolojiyi takip edecek seviyede geliştirilmesi ve eğitilmesi gibi durumları amaçlamaktadır (Göze, 2008:44).

Genel anlamda ise ekonomiklik; kurumun amaç ve hedefleri doğrultusunda kaynakların uygun miktarda ve kalitede, uygun zamanda ve yerde, en uygun maliyetle elde edilmesini ifade etmektedir (Dilsiz, 2010:45).

1.2.4.2.Verimlilik

Verimlilik kurum performansının odak noktasıdır. Verimlilik artışları örgüt düzeyinde daha iyi kalitede, daha düşük maliyetle daha çok üretim ve daha çok gelir ve kâr demektir (Göze, 2008:46). Verimlilik ölçütü, kaynaklardan sonuna kadar yararlanılıp yararlanılmadığı hakkında bilgi sahibi olmamızı sağlamaktadır (Göküş vd 2014:61). Verimlilik, kurumsal performansın daha çok fiziksel olarak ölçümü, bir

Üretim ya da hizmet sürecinin belli bir dönemi sonunda üretilmiş olan ürün ve hizmetlerle, bu üretimi gerçekleştirmek amacıyla kullanılan üretim kaynaklarının birbirine oranlamasıyla elde edilen bir değerdir (Dilsiz, 2010:45). Kamusal mal ve hizmetlerin üretimi ve sunumundaki kamu yararı sağlama amacı, verimliliğin uygulaması açısından önemli bir engel teşkil etmektedir. Kamu kurumlarında verimliliğin ölçülmesinin zorluğunun yanında, kamu performans yönetimi açısından bir ölçüt olup olmadığı bile tartışmalıdır. Kamu kurum ve kuruluşları için maliyet ne olursa olsun, amacın gerçekleştirilebilmesi her şeyden daha önemlidir. Yenilikçi ve verimli kurumlar temel maliyet azaltıcı ve performans geliştirici unsurları ödüllendirerek, tanımlayarak, uygulayarak ve ölçerek verimlilik ile performans gelişimini kendi birimlerinde kurumsallaştırabilirler (Göküş vd 2014:61).

1.2.4.3.Etkililik

Etkililik; kurumların tanımlanmış ve stratejik amaçlarına ulaşmak amacıyla gerçekleştirdikleri faaliyetlerin sonucunda bu amaçlara ve hedeflere ulaşma derecesini belirleyen bir performans ölçütüdür (Göze, 2008:46). Kurumların tanımlanmış amaçlarına ve stratejik amaçlarına ulaşmak amacıyla, gerçekleştirdikleri faaliyetlerin sonucunda bu amaçlara ve hedeflere ulaşma derecesini belirler. Çıktıların, hedeflenen sonuçlara göre gerçekleşme derecesini bu ölçüt karşılamaktadır (Karasoy, 2014:263). Etkililik “doğru olan işi yapmak”, verimlilikse “işleri doğru yapmak” anlamına gelir. Etkililik, verimlilik ve ekonomiklik arasında doğru orantı vardır ve bunlardan birindeki artış diğerlerinin de artmasına neden olur. Bu da performans artışı anlamına gelir. İşte, her kamu kuruluşu da kural olarak topluma bu üç unsurdan sorumludur. Yani; amaçlanan sonuçlara endeksli çalışmanın yapılıp yapılmadığı, kaynakların verimli şekilde kullanılıp kullanılmadığı ve paranın kurallara uygun ve karara bağlanan hizmetler için harcanıp harcanmadığı (Dilsiz, 2010:45-46).

1.2.4.4.Etkinlik

Etkinlik kavramının içeriği verimlilik kavramından daha geniştir. Kamu kurumlarının tanımlanmış amaçlarına ve stratejik hedeflerine ulaşmak amacıyla gerçekleştirdikleri faaliyetlerin sonucunda, bu amaçlara ve hedeflere ulaşma derecesini belirleyen bir performans boyutudur. Etkinlik, verimlilik de olduğu gibi fiziki bir girdi çıktı ilişkisini göstermemekte yani girdinin çıktıya dönüşüm sürecini incelememektedir. Bu nedenle düşük bir çıktıyı yansıtan program, yüksek bir çıktıyı yansıtan programa oranla daha etkin olabilir (Kubalı, 1998:36). Etkinlik bir amacın gerçekleştirilmesinde kullanılan girdilerin doğrudan o amaçla ilgili olması ya da ulaşılan hedef ile kullanılan girdiler arasındaki ilişki şeklinde ifade edilmektedir. Diğer bir ifadeyle “yapılan iş” ile “yapılacak iş” arasında bağ kurmaktır. Bu noktada aslında etkinlik sonuca ulaşmada gösterilen başarı olarak da tanımlanabilmektedir (Mollaoğulları ve Gacar, 2016:150). Kamu performans yönetiminde, yüksek performans sağlanmak isteniyorsa, üretilen mal ve hizmetlerin üretimine gerçekten ihtiyaç olup olmadığını sorgulanması gerekir. Eğer ihtiyaç var ise bu ihtiyacın ne miktarda olacağının etkinlik ölçütü gereği sorulması ve cevap aranması gerekir (Göküş vd 2014:61).

1.2.4.5.Hesap Verebilirlik

Hesap verme sorumluluğu, kendisine yetki ve sorumluluk verilerek kaynak tahsis edilen kimselerin bu yetki ve kaynakları nasıl kullandıkları konusunda rapor vermesidir. Diğer bir deyişle hesap verilebilirlik; performansın açıklanabilmesi, bir kimsenin sorumluluklarını ne gibi yollarla ve nasıl yerine getirdiğini açıklaması, ortaya koyması veya ispat etmesi zorunluluğu olarak da tanımlanabilmektedir (Göze, 2008:47-48). Bu ölçütü, kamu yöneticilerinin, kullandığı kaynakların, performansının denetlendiği, hesap verdiği ölçüttür. Hizmetten yararlanan vatandaşların daha aktif olarak bu sürece dönük olması, bu ölçüte ayrıca bir önem katmaktır. Bu ölçütü, vatandaş odaklılıktan dolayı vatandaş kolay bilgi edinerek, yönetimi denetleme olanağı kazanacaktır (Karasoy, 2014:263). Kendisine yetki ve sorumluluk verilerek kaynak tahsis edilen kamu yöneticilerinin, verilen yetki ve

bütçeyle ne kadarlık bir performansa ulaştığının hesabını soran ve bir kamu performans ölçütü olan hesap verebilirlik şu esasları içermektedir (Dilsiz, 2010:46-47):

- Kamu yönetiminde tutulan kayıtların doğru tutulması ve bunların doğrulanması,
- Hedef kitlenin istediği bilgilerin kanuni istisnalar dışında verilmesi,
- Hizmetten sorumlu kişi ya da kişilerin resmen belirlenmesi,
- Sorumluların sorumluluklarını, yaptıklarını ve yapmadıklarının gerekçelerini açıklamak zorunda olması,
- Hizmet performansına ilişkin olumsuzluklar olduğunda, gerekenin yapılması konusunda sorumluluk üstlenilmesi,
- Yapıcı ve olumlu eleştirilerin yanı sıra olumsuz eleştirilerin de gelebileceğinin baştan kabul edilmesi,
- Başarı için ödüllendirmenin, başarısızlıkta ise cezalandırmanın kabul edilmesi,
- Hesap vermenin gerekirse görevi kaybetmeyi de içerdiğinin bilinmesi.

1.2.4.6.Hukukilik

Kamu performans yönetimi hakkaniyetli ve adil olmalıdır. Bu açıdan tüm kamusal karar ve uygulamalar hukuka uygun bir şekilde gerçekleştirilmelidir. Hukukilik ölçütü; kamu kurumlarınca üretilen mal ve hizmetler ile kamusal faaliyetlerin hukuka uygun olması anlamına gelmektedir (Göze, 2008:47).

Bu ölçütün yaşama geçirebilmesi anayasa metninde yazılı olmasından çok, hukuk devletinin tüm kurum ve kuruluşları ile ve gerçek boyutuyla kurulması ve hukuka uygun davranma konusunda alışkanlığın kazanılması ile sağlanabilir. Yönetimin hukuk kuralları içinde kalarak; objektif bilgiye dayalı karar vermesi ve kararların hukuk yoluyla denetlenmesi hukukilik ölçütü sayesinde gerçekleşebilir. Bu bağlamda etkin bir kamu performans yönetiminin de yasalar; kapsam ve uygulama

açısından genel olmalı, yasal bir otorite tarafından yapılmış, kesin, açık, erişilebilir, tutarlı ve uyulabilir olmalıdır (Göküş vd 2014:62).

1.2.4.7.Saydamlık

Saydamlık; daha çok karar vericiler ya da harcama birimleri tarafından kaynakların “nereye, ne kadar, ne şekilde harcanıyor” olduğu hakkında kamuoyunu bilgilendirmeleri şeklinde tezahür etmektedir. Saydam bir ortamda kamu yararı daha çok gözetilecek, kişisel çıkarlar, yolsuzluklar, etkin olmayan ve verimsiz çalışmalar engellenmiş olacaktır. Saydamlığın sağlanmasıyla kamuoyunun güveninde de artış olacaktır (Dilsiz, 2010:47). Bu ölçüt kamusal karar ve eylemlerin, denetleyiciler tarafından denetlenmesine de olanak sağlayacaktır. Bu ölçütü vatandaşların yapılan kamu faaliyetlerini her aşamada takip imkânı söz konusu olacaktır (Karasoy, 2014:264).

Kurumun mal ve hizmet üretiminde hedeflerine ne kadar yaklaştığını ya da bu hedeflere ulaşmada kullanacağı standartların ve unsurların neler olacağının kamuoyuna bildirmesi saydamlığa ulaşmada bir yoldur. Bu durumda saydamlık performans anlayışında çok önemli ve gerekli bir yerdedir. Burada saydamlık ölçütü ile kastedilen; kamu kurumlarınca gerçekleştirilen her türlü karar ve faaliyetten kamuoyunun açık bir şekilde haberdar edilmesi anlaşılmaktadır. Böylece anlaşılır, kullanılabilir bilgi paylaşımı artacaktır ve bu kamuoyunda güven tahsis edecektir (Göze, 2008:49).

İKİNCİ BÖLÜM

2. PERFORMANS AÇISINDAN İÇ DENETİM FAALİYETİ

2.1.PERFORMANSLA İLİŞKİSİ BAKIMINDAN İÇ DENETİM FAALİYETİNİN NİTELİĞİ

2.1.1.Raporlama

2013 yılında Resmi Gazete’de yayımlanan Kamu İç Denetim Genel Tebliği’nin ikinci bölümünün 5. maddesinde iç denetim birimlerinin denetim ve danışmanlık faaliyetleri dışında başka adlarla faaliyet yürütemeyeceği; sadece yolsuzluk ve usulsüzlüklerin bildirilmesi durumunda inceleme faaliyeti yürüterek inceleme raporu düzenleyebileceği belirtilmiştir (Acar ve İpek, 2014:277).

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 43.maddesi uyarınca, iç denetim birimleri ve iç denetçilerin raporlamalarında bu standartlara uymaları zorunlu olduğu ve iç denetim birimlerinin, raporlamaya ilişkin hususları bu standartlara uygun olarak kendi iç denetim birim yönergelerinde düzenlemeleri gerektiği belirtilmiştir.

İç denetim faaliyetleri sonucunda ilgisine göre aşağıdaki raporlar düzenlenir: (KİDR, 2013:170-174).

- Denetim görevleri sonucunda hazırlanan ve üst yöneticiye İDB Başkanı tarafından sunulan “**Denetim Raporu**”,
- Kurumun hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin ve işlem süreçlerinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunulmasına yönelik (Danışmanlık Faaliyeti)“ **Danışmanlık Raporu**”,

- Usulsüzlük ve yolsuzluk iddia ve tespitlerine ilişkin olarak yapılan incelemeler sonucunda iç denetçiler tarafından düzenlenen “**İnceleme Raporu**”.

2.1.1.1.Denetim Raporu

KİDS’e göre, denetim sonuçlarının raporlanması zorunludur. Ancak bu raporlamanın şekli ve içeriği görevin mahiyetine göre değişiklik gösterir. Denetim raporunda bulunması gereken temel unsurlar ise; denetimin amacı, denetimin kapsamı, denetim yöntemi, tespitler (mevcut durum), uygulanabilir öneriler, eylem planı, bulgunun önem düzeyi ve iyi uygulamalar ile başarılı performans şeklinde belirlenmiştir (KİDR, 2013:68-68).

Denetim raporu, aşağıdaki adımların gerçekleştirilmesiyle tamamlanır (KİDR, 2013:69):

- Amaç olarak yazılan ifadenin, denetim sonucunda ulaşılan durumun ne olduğunu anlatmada yeterli olduğundan emin olunur. Gerektiğinde neden böyle bir denetime ihtiyaç duyulduğu bilgisine de yer verilebilir.
- Kapsam olarak yazılan ifadenin denetlenen birim, faaliyet ve dönemi net bir şekilde ortaya koyduğundan emin olunur. Denetim alanı içinde yer alan ancak kapsam dışı bırakılan birim ya da faaliyetler de belirtilir.
- Yöntem ile ilgili ifadelerin, denetim sırasında kullanılan metodolojiyi tam olarak tanımladığından emin olunur.
- Üzerinde uzlaşma sağlanan bulgulara raporda yer verilir.

Bu aşamalardan sonra denetim raporu İDB (İç Denetim Birimi) Başkanı tarafından rapor gözden geçirme kontrol listesi aracılığıyla gözden geçirilir (EK-1: Rapor Gözden Geçirme Kontrol Listesi). Bu şekilde nihai hale gelen denetim raporu, İDB başkanı ve denetim ekibi tarafından imzalanarak üst yöneticiye sunulur.

Raporda yer alan yüksek riskli bulgular ve kritik diğer konular raporun yönetici özetinde ele alınır ve raporun hangi birimlere gönderilmesi gerektiği hususu (dağıtım listesi) belirlenir. Denetim raporu, dağıtım listesi doğrultusunda, İDB tarafından hazırlanan ve üst yönetici tarafından imzalanan bir yazı ekinde gereği ve/veya bilgi için denetlenen birime/birimlere ve strateji geliştirme birimine/mali hizmetler birimi gönderilir (KİDR, 2013:69).

Denetim raporu düzenlenirken, ekte yer alan denetim raporu şablonu kullanılır (EK-2: Denetim Raporu Şablonu). Raporun üst yönetici tarafından onaylanarak ilgili birimlere gönderilmesinden sonra, raporda yer alan bulgu sayısı, bulguların önem düzeyi ve etkisi de dikkate alınarak denetim alanı kapsamındaki faaliyet/sürecin risk düzeyi puanı İDB başkanı tarafından güncellenir (KİDR, 2013:70).

2.1.1.2.Danışmanlık Raporu

Danışmanlık raporlarının da KİDS'e (Kamu İç Denetim Standartları) uygun bir şekilde doğru, tarafsız, açık, özlü, yapıcı, tam olması ve öngörülen zamanda sunulması gerekmektedir. İDB başkanı, danışmanlık raporlarını bu kriterlere uyup uymadığı konusunda değerlendirir ve görüşlerini görevli iç denetçilere bildirir. İç denetçiler tarafından gerekli düzeltmeler yapıldıktan sonra rapor ilgili birimlere gönderilir. Danışmanlık raporlarının gözden geçirilmesinde de, rapor gözden geçirme kontrol listesinden yararlanılabilir (KİDR, 2013:75).

Danışmanlık raporu; rapor kapağı, yönetici özeti ve rapor metni unsurlarını içermelidir. Rapor metninde aşağıdaki hususların yer alması beklenir (KİDR, 2013:75):

- Görevin iç denetim programı kapsamında mı yoksa program dışı talep üzerine mi gerçekleştirildiği, danışmanlığın konusu, görevin yerine getirildiği dönem gibi kısa bilgilere yer verilen “Giriş” bölümü,

- Danışmanlık talep eden birim/yönetici ile varılan mutabakat sonucunda belirlenen amaç ve kapsamın yer aldığı “Amaç ve Kapsam” bölümü,
- Yapılan çalışma ve analizler ile çalışmada kullanılan yöntemlerin belirtildiği “Yöntem” bölümü,
- Yürütülen görev sonucunda yapılan değerlendirme, tespit ve tavsiyeleri içeren “Tespitler ve Değerlendirme” bölümü.

Danışmanlık faaliyeti sonucunda rapor düzenlenirken, ekte yer alan danışmanlık raporu şablonu kullanılır (EK-3: Danışmanlık Raporu Şablonu). İDB, danışmanlık raporunda somut ve belli bir takvime bağlanan önerilerin olması durumunda ve danışmanlık hizmeti talep eden birimle mutabık kalındığı ölçüde görev sonuçlarını izlemeye alır. Danışmanlık faaliyetlerine ilişkin izleme sonuçları da üst yöneticiye ayrıca raporlanır (KİDR, 2013:75). 5018 sayılı Kanun’un 64. maddesinin son fıkrasında, “iç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemler, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kurulu’na gönderilir.” hükmü bulunmaktadır.

Bahse konu hüküm uyarınca;

- Denetim ve danışmanlık faaliyetleri sonucunda hazırlanan raporlar ile
- Bu raporlardaki bulgu ve önerilere ilişkin olarak denetlenen birimler tarafından alınan aksiyonların

birlikte en geç 2 ay içerisinde ilgili üst yönetici tarafından İDKK’ya (İç Denetim Koordinasyon Kurulu) gönderilmesi gerekmektedir. Raporlar ile buna ilişkin izleme sonuçlarının birlikte İDKK’ya gönderilmesi gerektiğinden; 2 aylık süre, denetim veya danışmanlık raporu hazırlandıktan sonra değil; söz konusu raporlardaki bulgulara ilişkin izleme sonuçlarının kesinleştiği tarihten itibaren başlar. Denetim ve danışmanlık raporlarına ilişkin izleme sonuçlarının İDKK’ya kullanılacak şablona ekte yer verilmiştir (EK-4: İzleme Sonuçları Tablosu) (KİDR, 2013:78).

Son beş yıl itibarı ile denetim, danışmanlık ve inceleme raporlarının dağılımı İDKK'ya gönderilen faaliyet raporları çerçevesinde kamu idareleri ve örneklem dâhilinde seçilen kamu üniversiteleri özelinde aşağıda ayrıntılı olarak yer almaktadır:

Kamu idareleri tarafından İDKK'ya 2013 yılı itibarı ile 748 adet denetim raporu; 2014 yılı itibarı ile 279 danışmanlık, 129 inceleme ve 862 iç denetim raporu; 2015 yılı itibarı ile 399 danışmanlık, 143 inceleme ve 952 iç denetim raporu; 2016 yılı itibarı ile 277 danışmanlık, 195 inceleme ve 1.022 iç denetim raporu; 2017 yılı itibarı ile de 355 danışmanlık, 168 inceleme ve 994 iç denetim raporu gönderilmiştir (KİDGR, 2013:40; 2014:37; 2015:37; 2016:31; 2017:37).

Örneklem dâhilinde seçilen kamu üniversiteleri tarafından ise İDDK'ya gönderilen raporların dağılımı aşağıdaki tablolarda ayrıntılı olarak yer almaktadır:

Tablo 1: 2013 Yılı Rapor Sayıları

Üniversite Adı	Rapor Türü			Yıl
	Denetim	Danışmanlık	İnceleme	
Gebze Teknik Üniversitesi	0	0	0	2013
Kocaeli Üniversitesi	5	0	0	
Marmara Üniversitesi	0	0	0	
Sakarya Üniversitesi	2	0	0	
Yıldız Teknik Üniversitesi	12	0	0	

Kaynak: (KİDGR, 2013:110).

Tablo 2: 2014 Yılı Rapor Sayıları

Üniversite Adı	Rapor Türü			Yıl
	Denetim	Danışmanlık	İnceleme	
Gebze Teknik Üniversitesi	10	8	0	2014
Kocaeli Üniversitesi	0	0	0	
Marmara Üniversitesi	15	4	0	
Sakarya Üniversitesi	5	0	0	
Yıldız Teknik Üniversitesi	3	0	0	

Kaynak: (KİDGR, 2014:111).

Tablo 3: 2015 Yılı Rapor Sayıları

Üniversite Adı	Rapor Türü			Yıl
	Denetim	Danışmanlık	İnceleme	
Gebze Teknik Üniversitesi	2	6	0	2015
Kocaeli Üniversitesi	6	9	4	
Marmara Üniversitesi	14	9	0	
Sakarya Üniversitesi	1	0	1	
Yıldız Teknik Üniversitesi	13	22	0	

Kaynak: (KİDGR, 2015:116).

Tablo 4: 2016 Yılı Rapor Sayıları

Üniversite Adı	Rapor Türü			Yıl
	Denetim	Danışmanlık	İnceleme	
Gebze Teknik Üniversitesi	0	7	0	2016
Kocaeli Üniversitesi	6	5	0	
Marmara Üniversitesi	19	4	0	
Sakarya Üniversitesi	2	0	0	
Yıldız Teknik Üniversitesi	12	26	0	

Kaynak: (KİDGR, 2016:133).

Tablo 5: 2017 Yılı Rapor Sayıları

Üniversite Adı	Rapor Türü			Yıl
	Denetim	Danışmanlık	İnceleme	
Gebze Teknik Üniversitesi	0	7	0	2017
Kocaeli Üniversitesi	7	3	0	
Marmara Üniversitesi	17	5	0	
Sakarya Üniversitesi	5	0	0	
Yıldız Teknik Üniversitesi	13	12	0	

Kaynak: (KİDGR, 2017:78).

Kamu idareleri itibarı ile söz konusu raporların dağılımı incelendiğinde; yıllar itibarı ile rapor sayılarında farklılaşma olduğu, denetim ve danışmanlık rapor sayılarının en fazla 2016 yılında, danışmanlık rapor sayısının da en fazla 2015 yılında hazırlandığı; 2013 yılında ise sadece denetim raporlarının hazırlanarak İDDK'ya gönderildiği belirlenmiştir. Örneklem dâhilinde seçilen kamu üniversitelerinin raporlarının dağılımı incelendiğinde; danışmanlık rapor sayısının en

fazla Yıldız Teknik Üniversitesi, denetim rapor sayısının en fazla Marmara Üniversitesi ve inceleme raporunun da Kocaeli ve Sakarya Üniversitesi tarafından hazırlandığı belirlenmiştir. Örneklem dâhilinde seçilen kamu üniversitelerinin rapor performanslarının nicelik açısından farklılaştığı, yıllar itibarı ile bakıldığında, genel olarak her kamu üniversitesinin farklı rapor türlerindeki performanslarının bir önceki yıla göre arttığı, ancak bazı yıllarda ise bu performansta bir azalış görüldüğü tespit edilmiştir.

2.1.2.Sertifika Derecelendirme

5018 sayılı Kanun ile getirilen iç denetim sisteminde iç denetçilerin sürekli mesleki yetkinlik ve eğitimleri esas olduğu, sertifika alan iç denetçilerin kendilerini sürekli yetiştirmek ve geliştirmek zorunda olduklarından kurulan sistem sadece süreye bağlı kıdeme dayanmamaktadır. Dolayısıyla iç denetçilerin eğitimi ve sertifika verilmesi konusunun İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından hazırlanacak ve Hazine ve Maliye Bakanlığı'na çıkarılacak yönetmelikle belirlenmesi öngörülmüştür (Kocael, 2010:95). Yönetmeliğin 22. maddesine göre kamu iç denetçi sertifikası kıdem sırası ve kadro şartları yanında iç denetçinin yetkinliği, bilgi düzeyi ve temsil yeteneği dikkate alınarak iç denetim biriminin teklifi ve üst yöneticinin onayı ile derecelendirilir. Özlük haklarının tespit edilmesinde ve kariyerlerinin planlanmasında kamu iç denetçi sertifika dereceleri dikkate alınır. Aynı Yönetmeliğin 23. maddesine göre ise iç denetçinin hangi denetim alan ve süreçlerinde görevlendirileceği, sahip olunan sertifika derecesi, mesleki tecrübe ve kıdem esas alınarak birim yönergesinde tespit edilecektir. Sertifikasyon ve derecelendirme usulüne ilişkin hususlar, Yönetmeliğin 28 ile 30. maddeleri arasında ayrıntılı olarak düzenlenmiştir (Alp, 2012:148).

İç denetim sistemimizde, iç denetçi sertifikasının derecelendirilmesinde dörtlü (A-1, A-2, A-3 ve A-4) derecelendirme sistemi benimsemiştir. A-1 sertifikası ile mesleğe başlayan iç denetçinin sertifika derecelendirmesi, ilk derecelendirme fiilen

göreve başladığı beşinci yılın sonundan başlamak üzere, üç yılda bir yapılır. A-1 sertifikası ilk düzey olup, A-4 en yüksek düzeyi ifade etmektedir (Arslan, 2014:165).

Yeterli sayı ve sertifika derecesinde iç denetçi bulunması halinde; A-1 sertifika düzeyindeki iç denetçinin uygunluk denetimi ve mali denetim, A-2 sertifika düzeyindeki iç denetçinin performans denetimi, A-3 sertifika düzeyindeki iç denetçinin sistem denetimi, A-4 sertifika düzeyindeki iç denetçinin ise, denetimin gözetimi ve izleme faaliyeti alanlarında görevlendirilmesi esastır. Bilgi teknolojileri denetimi İDKK tarafından belirlenen esaslar doğrultusunda gerçekleştirilecektir. Danışmanlık faaliyeti ise, danışmanlığın mahiyetine göre her sertifika düzeyindeki iç denetçi tarafından yerine getirilebilir (Arslan, 2013:122).

İç denetçinin üç yıllık dönemde altmış puan toplamaması halinde sertifikası bir üst derece sertifika ile değiştirilecektir. Üç yıllık dönemde yeterli puan alınmaması durumunda takip eden yıllarda geçmiş son üç yılın toplam puanı dikkate alınır. İç denetçilerin sertifikaları, göreve başladıkları tarihten itibaren, her üç yıllık faaliyetlerinde, aşağıda belirtilen alan ve ağırlıklara göre en az altmış puanı toplamaları halinde bir üst dereceye yükseltilecektir (Kocael, 2010:96).

- Katıldıkları meslek içi eğitimlerden yirmi beş puana kadar,
- Yazdıkları rapor ve yaptıkları çalışmalardan otuz beş puana kadar,
- Yayınlanmış makale ve kitaplarından on puana kadar,
- Aldıkları başarı ve takdirnamelerden on puana kadar,
- Eğitici olarak katıldıkları çalışmalardan on puana kadar,
- Yabancı dil bilgilerinden on puana kadar.

Uluslararası geçerliliği olan CIA, (Certified Internal Auditor), CISA (Certified Information System Auditor), CCSA (Certified Control Self Assessment) ve CGAP (Certified Government Auditing Professional) sertifikalardan birine sahip olan iç denetçiye bir defaya mahsus olmak üzere, süre koşulu aranmaksızın bir üst derece sertifikası verilir (Arslan, 2014:165). Ayrıca, iç denetçiye yüksek lisans ve doktora eğitimlerinin her birinden ilgili olduğu değerlendirme döneminde bir defaya mahsus

olmak üzere on puan verilir. Sertifika derecelendirilmesine ilişkin puanlama koordinasyon sağlamakla görevlendirilen iç denetçinin teklifi üzerine üst yönetici tarafından, görevlendirme yapılmamışsa doğrudan üst yönetici tarafından yapılacaktır (Kocael, 2010:96).

Sertifikaların iptalleri ile ilgili olarak ise; iç denetçilerin meslek ahlak kurallarına aykırı tutum ve davranışlarda bulunduğuna dair kıdemli bir iç denetçinin inceleme raporu veya 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 125. maddesinde yer alan kademe ilerlemesinin durdurulması cezasını gerektiren fiilleri işlediğine yönelik Kurul'a intikal ettirilen bilgi raporuna istinaden Kurul, inceleme raporunu ya da disiplin cezası ile ilgili bilgileri değerlendirerek ilgili iç denetçinin iç denetçilik mesleği ile bağdaşmayan hareketlerde bulunup bulunmadığını İDKK karara bağlar. İç denetçilik mesleği ile bağdaşmayan hareketlerde bulunduğu karara bağlanan iç denetçiye, görevinde veya davranışlarında kusurlu olduğu ve bundan sonra daha dikkatli olması gerektiği yazı ile, iç denetçinin idaresine de yazılı olarak bildirilir. İç denetçilik mesleği ile bağdaşmayan hareketlerde bulunduğu ikinci defa karara bağlanan iç denetçinin sertifikası iptal edilir (Kocael, 2010:97-98).

Son beş yıl itibarı ile kamu idarelerinde fiilen çalışmakta olan iç denetçilerin sahip olduğu ulusal ve uluslar arası sertifika dereceleri yıllar itibarı ile aşağıdaki tabloda ayrıntılı olarak yer almaktadır:

Tablo 6: İç Denetçilerin Sahip Olduğu Sertifika Tür ve Düzeyleri

Yıl	Ulusal Sertifika				Uluslararası Sertifika			
	A1	A2	A3	A4	CGAP	CCSA	CIA	CISA
2013	374	414	39	0	Bilgi Bulunmamaktadır			
2014	429	413	104	12	212	2	5	0
2015	409	305	210	36	183	5	5	0
2016	383	267	218	38	184	7	5	1
2017	372	248	227	49	211	15	9	5

Kaynak: (KİDGR, 2013:39; 2014:36; 2015:36; 2016:30; 2017:36).

İç denetçilerin sertifika derecelendirme performanslarına bakıldığında; ulusal düzeyde en fazla A1 sertifika düzeyinde, uluslararası düzeyde ise en fazla CGAP sertifika düzeyinde iç denetçi bulunduğu belirlenmiştir. 2013 yılında A4 sertifika seviyesi ile uluslararası düzeyde sertifika seviyesine sahip iç denetçi bulunmadığı gözlenmiştir, 2016 yılından itibaren uluslararası düzeyde CISA sertifika düzeyine sahip iç denetçi bulunduğu tespit edilmiştir. İç denetçilerin, ulusal ve uluslararası sertifika türleri ve düzeylerindeki performanslarının bir önceki yıla göre artış gösterdiği, en üst sertifika seviyesine göre yıllar itibarı ile bir performans artışının olduğu belirlenmiştir.

2.1.3.Mesleki Yeterlilik

Mesleki yeterlilik; görevin gerektirdiği bilgi ve beceriye sahip olma, denetim konuları ile ilgili sağlıklı veri ve kanıt toplama, inceleyip değerlendirme ve raporlama yeteneğini ifade eder. İç denetçiler görevlerinin gerektirdiği mesleki yeterliliğe sahip olmak ve geliştirmek zorundadır (Yalman, 2014:135). Yaptığı işin gerekli kıldığı bilgi ve yeteneğe sahip olmakla beraber, denetim konusuna ilişkin doğru veri ve kanıt toplama ve bunları analiz ederek rapora bağlama yeterliliğine de sahip olmalıdırlar. Diğer yandan bilgi sistemleri teknolojileri konusunda da yeteri kadar bilgi sahibi olmak durumundadırlar. Tüm bunların sağlanmasına zemin hazırlama görevi ise üst yöneticiye aittir (Alp, 2012:148). İç denetçiler, iş dünyasındaki gelişmeleri takip ederek kuruma değer katıcı fonksiyonları kapsamında mesleki gelişimlerine önem vermeli ve kendilerini sürekli güncellemelidir. Kararlarında kamu yararını göz önünde bulundurup, bağımsızlık ve tarafsızlıklarını korumalıdırlar (Kızılboğa, 2013:112).

İç denetçinin çalışmasından faydalanabilmesi için bu çalışmanın bağımsız denetim faaliyeti açısından yeterli bir çalışma olması gereklidir. Çalışmanın yeterli olup olmadığının tespitinde aşağıdaki hususlar değerlendirilecektir (Yalman, 2014:135):

- İç denetim çalışmasının uygun bir biçimde planlanmış, uygulanmış, denetlenmiş, değerlendirilmiş ve yazılı hale getirilmiş olup olmadığı,
- Çalışma sonunda makul bir karara varabilmek için yeterli ve uygun miktarda kanıt elde edilip edilmediği,
- Ulaşılan sonuçların şartlara uygun olup olmadığını ve iç denetim fonksiyonunun başka faaliyetlerinin sonuçları ile tutarlı olup olmadığını.

Diğer taraftan, iç denetçilerin gerekli mesleki yeterliliğe sahip olması ve kendilerini aşağıda yer alan konularda yetiştirmeleri ve geliştirmeleri gerekmektedir (Arslan, 2013:123-142):

- İç denetim yöntemlerini ve tekniklerini bilmek ve uygulamak.
- Muhasebe ilkeleri ve standartları ile yönetim muhasebesi ve mali yönetim bilgisine sahip olmak.
- Görev alanıyla ilgili mevzuatı bilmek ve bu bilgisini uygulamaya geçirmek.
- Kamu idarelerinin hedeflerindeki önemli sapmaları ve sonuçlarını değerlendirecek düzeyde bilgi birikimine sahip olmak.
- Çevresiyle iletişim kurma yeteneğine sahip olmak.
- İç denetim faaliyetinin amacını, tespitlere ilişkin değerlendirmelerini, denetim sonuçlarını ve önerilerini anlaşılır biçimde yazılı ve sözlü ifade edebilmek.
- İç denetim faaliyeti sırasında edinilen bilgi, belge ve bulguların analizi sonucu ortaya çıkan emarelerden, detaylı inceleme veya soruşturmayı gerektirecek hususları ayırt edecek yeterliliğe sahip olmak.
- Yönetim ve iç kontrol sistemini geliştirecek ve bunların işleyişine ilişkin çözüm üretecek bilgiye sahip olmak.
- Performans denetimi ve performans göstergelerinin değerlendirilmesi konularında yeterli bilgiye sahip olmak.
- Risk analizi, değerlendirmesi ve yönetimi konularında bilgi sahibi olmak.
- İstatistiki yöntemleri kullanarak verileri ve elde edilen sonuçları analiz edebilecek bilgiye sahip olmak.
- Kamu idarelerinin otomasyon sisteminin işleyişi hakkında bilgi sahibi olmak.

İç denetçilerin mesleki yeterliliklerine yönelik Kurul tarafından 2013 yılı içerisinde (KİDGR, 2013:47);

- 11.11.2013-4.12.2013 tarihleri arasında OECD Çok Taraflı Vergi Merkezinde “Kamu İç Denetimi Yazılımı (İçDen) Eğitimi”
- 09.04.2013 tarihinde “Pilot Dış Kalite Değerlendirme Sonuçlarının Yaygınlaştırılması Konferansı”
- 25.12.2013 tarihinde Kurulun Emek adresinde ve OECD Çok Taraflı Vergi Merkezinde “İçDen Koordinatörlerine yönelik eğitim”
- 04.11.2013-08.11.2013 tarihleri arasında düzenlenen “Kamuda Bilgi Teknolojileri Eğitimi”
- 09.12.2013-13.12.2013 tarihleri arasında yapılan “İleri Düzey Bilgi Teknolojileri Eğitimi”
- 05.11.2013 tarihinde “Pilot Bilgi Teknolojileri Denetimi Rehberi ile Pilot Bilgi Teknolojileri Denetimi Sonuçlarının Yaygınlaştırılması Konferansı” eğitimleri verilmiştir.

2014 yılı içerisinde (KİDGR, 2014:41);

- 23.12.2013- 20.02.2014 tarihleri arasında,
- 02.05.2014 ile 10.03.2014-09.05.2014 tarihleri arasında,
- 24.11.2014-23.01.2015, tarihleri arasında,
- 22.12.2014 tarihinde 5018 sayılı Kanun'un geçici 21. maddesi kapsamında sertifika eğitimleri verilmiştir.

2015 yılı içerisinde (KİDGR, 2015:41);

- 24.11.2014-23.01.2015 tarihleri arasında,
- 22.12.2014 tarihinde
- 09.02.2015-07.04.2015 tarihleri ve 16.03.2015-14.05.2015 tarihleri arasında
- 02.11.2015-29.12.2015 tarihleri ve 09.11.2015-06.01.2016 tarihleri arasında 5018 sayılı Kanun'un geçici 21. maddesi kapsamında sertifika eğitimleri verilmiştir.

2016 yılı içerisinde (KİDGR, 2016:35);

- 09/11/2015-06/01/2016 tarihleri arasında
- 22/02/2016-19/04/2016 tarihleri arasında
- 13/02/2016 tarihinde ise 02/11/2015-29/12/2015 ile 09/11/2015-06/01/2016 tarihleri arasında
- 28/05/2016 tarihlerinde 5018 sayılı Kanun'un geçici 21. maddesi kapsamında sertifika eğitimleri verilmiştir.

2017 yılı içerisinde ise (KİDGR, 2017:41);

- 06-07 Mart 2017, 22-23 Mart 2017 ve 04-05 Aralık 2017 tarihlerinde “İçDen” eğitimi verilmiştir.

Son beş yıl itibarı ile iç denetçilere Kurul tarafından verilen eğitimlerin sayısı ve içeriği dikkate alındığında iç denetçilerin mesleki yeterliliklerine ilişkin performanslarının verilen eğitimlerin içeriği ve sayısı doğrultusunda artacağı düşünülmektedir.

2.1.4.İç Denetimde Bağımsızlık ve Tarafsızlık

2.1.4.1.İç Denetçilerin Bağımsızlığı

İç Denetçiler Enstitüsü'nün Standartlar Sözlüğü'ne göre bağımsızlık; tarafsızlığı ya da tarafsızlığın görünümünü tehdit eden koşullardan özgür olunmasıdır. Tarafsızlığa yönelik tehditler denetçilerce, sözleşmeler vasıtasıyla faaliyet ya da kurum bazında yönetilmelidir. Bağımsızlık, iç denetçilerin denetime ilişkin karar ve yargılarının kendilerine özgü olmasını yani başkalarının düşünce ve değer yargılarına bağlı olmamasını ifade etmektedir (Kızılboğa, 2013:113). 2013 yılında İDKK kararı ile kabul edilen Kamu İç Denetim Rehberi'nde bağımsızlık; iç denetim faaliyetinin kapsamının belirlenmesi, yürütülmesi ve sonuçlarının paylaşılması ve raporlanması hususunda her türlü müdahaleden uzak ve serbest olunması şeklinde tanımlanmıştır (Acar ve İpek, 2014:277). 1110.G1 numaralı kamu

iç denetim standardına göre iç denetim faaliyeti, denetim konu ve kapsamının belirlenmesi, yürütülmesi ve sonuçların raporlanması hususunda her türlü müdahaleden uzak olmalıdır. Bu standarda göre önemli olan iç denetçinin idari yönden bağımsız olması değil, fonksiyonel olarak görev yönünden bağımsız olmasıdır. Yani denetim sürecinin her türlü etkiden ve müdahaleden uzak olarak tam bir bağımsızlık içinde yerine getirilmesidir. Bununla birlikte görev yönünden bağımsızlığın sağlanabilmesi için idari yönden ayrıcalıklı imkânlarla sahip olunması gerektiği de gözden kaçırılmamalıdır. Denetim faaliyetinin özellikli bir niteliğinin olması iç denetçinin idari statüsünün de ayrıcalıklı olmasını gerektirmektedir. Dolayısıyla iç denetçinin kurum içindeki statüsüne yönelik yasal düzenlemelerin yapılması zorunludur (Alp, 2012:143).

Ülkemizde iç denetçilerin görevlerinin sayıldığı 64. maddenin 4. fıkrasında iç denetçinin görevinde bağımsız olduğu ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemeyeceği ve yaptırılamayacağı hususunun altı çizilmiş; iç denetçilerin raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunacakları belirtilmiştir (Acar ve İpek, 2014:277). Mevcut yapıya göre, iç denetim faaliyetinin icrasıyla görevli iç denetçilerin, görev yaptıkları kurumun üst yöneticisine idari yönden bağımlı olmaları, (atama, sicil v.s) iç denetimin bağımsızlığının tam olarak gerçekleştirilebilmesi önündeki engellerden biridir. Zira kurumsal kültürün ve yapının henüz olgunlaşmadığı, patrimonial zihniyete sahip bürokrat ve memurların var olduğu bir yapıda, kurumun üst yöneticisine idari yönden bağlı bir denetim mekanizmasının görev yönünden bağımsız olabilmesi fiili olarak çok zordur. Örneğin, üçlü kararnameyle atanmış olmanın güvencesiyle denetim yapan bakanlık teftiş kurullarında görevli denetim elemanları olan müfettişlerin yerine, bağlı olduğu kurumun üst yöneticisi tarafından atanan ve bütün özlük hakları üst yöneticiye bağlı olan iç denetçilerin yapacağı denetimin yolsuzluk ve usulsüzlükleri engellemekte ne kadar başarılı olabileceği tartışılmaya muhtaç bir konudur (Alp, 2012:144).

Avrupa Birliği'nin sahip olduğu yaklaşımda iç denetçi bağımsızlığının sağlanabilmesi için aşağıda belirtilen koşulların oluşturulması gerekmektedir (Kızılboga, 2013:114):

- İç denetim biriminin en üst yöneticiye bağlı olacak şekilde organize edilmesi ve raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunması sağlanmalıdır.
- İç denetim biriminin objektif risk değerlendirmesi temelinde hazırlayacağı yıllık iç denetim planına, üst yöneticinin müdahale etmesi engellenmelidir. Bu hususta iç denetçi bağımsız hareket edebilme özgürlüğüne kavuşturulmalıdır.
- İç denetçilerin özlük hakları, atama ve görevden alınma usulleri, idari hiyerarşi içerisindeki konumu ve üst yönetimle ilişkisi özel bir statüye kavuşturulmalı, bilgi ve belgelere ulaşım kolaylığı getirilmeli ve denetim sonuçlarını serbestçe raporlayabilme imkânı sunulmalıdır.
- Üst yönetim ve iç denetçiler arasındaki ilişkide birbirlerinin görev alanlarına müdahale etmelerini engelleyici hükümler getirilmeli ve bu hususta iç denetçilerin bağımsızlıklarına vurgu yapılmalıdır.
- İç denetçinin danışmanlık görevi denetim sonuçları ile sınırlı tutulmalı, kurum faaliyetlerini geliştirmek ve kuruma değer katmak amacı dışına taşmamalıdır.
- Denetim raporlarının kamuoyuna açık olmasına özen gösterilmelidir.

Kamu iç denetim standartlarına göre iç denetçilerin bağımsız olmalarından kasıt fonksiyonel olarak bağımsızlık olarak öngörülmüşse de; iç denetçilerin, hem idari hem de fonksiyonel olarak bağımsız olması iç denetimin etkinliği ve bu etkinliğin de performansı açısından son derece önemli bir durumdur. Denetim plan ve programının hazırlanmasında ve onaylanmasında üst yöneticinin onayına ihtiyaç duyan, söz konusu plan ve programlara üst yöneticinin onay vermediği herhangi bir denetim konusunu alamayan iç denetçi, yürütmüş olduğu faaliyette bağımsız olamayacak ve bu durum bağımsızlık açısından performansa da olumsuz bir biçimde yansıtacaktır.

Ayrıca, 5018 sayılı Kanun'un 63. maddesinde yer alan "... doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birim başkanlıkları kurulabilir." hükmü ile her ne kadar iç denetçilerin bağımsız olarak faaliyet yürütebilecekleri hüküm altına alınsa da 63. madde hükmü, söz konusu faaliyeti üst yöneticiye bağlamakta ve bu durum

neticesinde de faaliyetin etkinliği ve verimliliği azalmaktadır. Etkinlik ve verimliliği azalan faaliyetin ise bağımsızlık yönüyle performansı da azalacaktır.

2.1.4.2.İç Denetçilerin Tarafsızlığı

Kişiye bağılı bir tutum olan tarafsızlık incelenen olay veya süreç hakkında kişisel çıkar veya başkalarının görüşleri nedeniyle etki altında kalınmamasıdır. İç Denetçiler Enstitüsü tarafından hazırlanan Standartlar Sözlüğü'nde iç denetçilerin tarafsızlığı, "İç denetçilerin sorumluluklarını işlerine duydukları inanç ve kaliteden ödün vermeden yapmalarına izin ve destek veren zihinsel bir yaklaşımdır. Denetimin kalitesini ve güvenilirliğini artırmak için iç denetçilerin görev ve sorumluluklarını yargılarından arınmış bir biçimde yerine getirmesidir." şekilde tanımlanmaktadır (Kızılboğa, 2013:114). İç denetçiler görevlerini yerine getirirken tarafsızlık ilkesine uygun olarak hareket etmeli ve bir takım ilkelere uygun davranmalıdırlar. Örneğın; elde ettikleri tüm bilgi ve belgeleri, tarafsız, yetkin ve tecrübeli her denetçinin aynı neticelere ulaşmasını sağlayacak şekilde yani nesnel olarak değerlendirmeli; görüşlerini, kaliteden taviz vermeden ve başkalarının düşünce ve telkinleri karşısında baskı altında kalmadan özgür irade ve düşünceleriyle oluşturmalıdırlar (Alp, 2012:145).

İç denetçilerin bağımsız ve tarafsız davranmalarının önemli yollarından biri şüphesiz mesleki güvencedir. Yönetmeliği 27. maddesi iç denetçilerin mesleği güvencesini düzenlemiştir. Düzenleme ile iç denetçilerin kendi isteği ile görevlerinden ayrılması ve başka bir göreve atanması veya seçilmesi dışında iç denetçilik mesleği ile bağdaşmayan hareketlerde bulunduğının rapora bağlanması ve bu raporun Kurul tarafından görüşülerek sertifikasının iptal edilmeden isteği dışında başka göreve atanamaz hükmü ile mesleki güvence getirmiştir (Kocael, 2010:105).

İç denetçinin ön yargılarından uzak, rasyonel bir bakış çerçevesinde ve belirlenmiş standartlar dâhilinde faaliyetini yürütmesi gibi hususlarda tam manasıyla

bir tarafsızlık sergilemesi sonucunda denetim faaliyetinden önemli geri dönüşler ve verim alınacak, bunun sonucunda ise kamusal kaynakların kullanımındaki rasyonelliğin sağlanması ve nesnel güvence sağlama işlevinin yerine getirilmesi gibi değerler ortaya çıkacak ve bu durum tarafsızlık yönüyle performansa da olumlu olarak yansıyacaktır.

2.1.5.Kurumsal Değer

İç denetçi, görevinin gerektirdiği bilgi ve beceriye, denetim alanı ile ilgili sağlıklı veri ve kanıt toplama kabiliyetine, verileri analitik biçimde inceleme, değerlendirme ve raporlama yeteneğine sahip olan kişi olarak ifade edilmektedir. İç denetçilerin en temel rollerinden biri de kuruma değer katmak ve kurumu geliştirmektir. İç denetçilerin kuruma değer katmasını sağlayan çeşitli yollar bulunmaktadır Bunlar (Kızılboğa, 2013:111):

- Kaynak ve zaman kullanımını azaltıcı ve denetim sonuçlarının değerini artıracak yeni bir denetim yaklaşımı ve yöntemi geliştirmek,
- Kurumun hedeflerine ulaşmasını engelleyici önemli risklere ya da sorunlara yoğunlaşmak, böylece hedeflere ulaşma olasılığını artırmak,
- Yönetimle yakın çalışarak iç denetimin kendilerine sağlayacağı en değerli bilginin ne olacağını ve bilgiyi nasıl kullanacaklarını belirlemektir.

İç denetçilere verilen eğitimler neticesinde mesleki yeterlilikleri ve buna bağlı olarak da sertifika türleri ve düzeylerinin artması, üst yöneticilerinin de iç denetim faaliyetine olumlu yaklaşımının bulunması durumlarında, iç denetçiler katma değer üretme yoluna gideceklerdir. Aldıkları eğitimler ve üst yönetim desteği ile faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği de artacaktır. Bunun sonucunda da iç denetçiler yeni denetim yöntemleri geliştirmeye, iç denetim faaliyetine katkıda bulunmaya, risk analizlerini daha fonksiyonel ve üretken yapma yoluna giderek kurumsal bir katma değer üreteceklerdir.

2.2.PERFORMANS YÖNÜYLE İÇ DENETİMİN FAALİYET ALANI

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğin “İç Denetim Faaliyetinin Amacı” başlıklı 5. maddesinde, iç denetim faaliyetinin amacı tanımlanmıştır. Söz konusu maddenin devamında da bu amaca uygun olarak iç denetimin faaliyet alanları tanımlamaya çalışılmıştır. Buna göre iç denetim, “özellikle risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini geliştirmede idarelere yardımcı olmak üzere bağımsız ve tarafsız bir danışmanlık hizmeti sağlar.” denilmek suretiyle Uluslararası İç Denetim Enstitüsü tarafından belirlenmiş genel standartlara uygun faaliyet alanları belirlenmiştir. Bu kapsamda, iç denetim faaliyeti özünde üç alanı kapsamaktadır (Gürkan, 2006:1):

- Risk yönetim süreçlerinin denetimi
- İç kontrol süreçlerinin denetimi
- Yönetim süreçlerinin denetimi.

2.2.1.Risk Yönetim Süreçlerinin Denetimi

Kamu mali yönetiminde risk yönetimi kavramı yeni olup, bu kavramla neyin ifade edildiğinin anlaşılması açısından, riskin tanımlanmasına ihtiyaç vardır. Risk terimi, kurumu bütünüyle etkileyebilecek olan mali kayıplar, etik olmayan davranışlar, kurum güvenilirliğinin zarar görmesi ve yasal düzenlemelere aykırı bir olay ya da eylemin kurumu olumsuz bir biçimde etkileyebilmesi olarak ifade edilebilir (Gürkan, 2006:2). Kurumsal risk yönetimi; bir kurumun hedeflerine ulaşmasını etkileyen fırsatları ve tehditleri tanımlamak ve değerlendirmek, bu fırsat ve tehditler karşısında alınacak tutumu belirleyip kararlaştırmak, fırsat ve tehditleri raporlamak için kurumun her yerinde ve kademesinde yapılandırılmış planlı, uyumlu, tutarlı ve sürekli bir süreç olarak tanımlanır. Etkin bir risk yönetimi kuruma, kurum personeline ve kurum varlıklarına yönelik muhtemel tehlikelerin neler olabileceği hususunda yapılan değerlendirmeler ile bu değerlendirmeler çerçevesinde muhtemel

tehlike veya tehlikelerin akılcı bir yöntemle asgariye indirilmesidir (Kocael, 2010:14).

Risk yönetim süreçlerinin denetiminde iç denetçiler aşağıdaki konularda inceleme yapmalıdır (Mallı, 2013:69):

- İşletmenin karşı karşıya olduğu tüm risklerin tanımlanması, önem sırasına konulması ve kabul edilebilir bir risk seviyesinin belirlenmesi,
- Saptanan risklerin azaltılması için gereken önlemlerin belirlenmesi ve uygulanması,
- Risk yönetim süreçlerinin denetim sonuçları hakkında üst yönetime düzenli rapor sunulması,
- Risk yönetim süreçlerinin işletmenin yapısına, kültürüne, büyüklüğüne, yönetim şekline ve hedeflerine uygun olması,
- Risk yönetiminde kullanılan metotların faaliyet konusuna uygun olması,
- Risk izleme faaliyetlerinin ve raporlamasının yeterliliği ve zamanlamasının uygun olması,
- İşletmenin risk yönetim süreçlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi.

İç denetçiler denetim faaliyetini yaparken risk odaklı denetim yaparlar. Sistematiik olarak yapılan denetim programlarında kurum faaliyetleri bir risk tanımlamasına tabi tutulur. İç denetim programları risk esaslı olarak hazırlanır. Uluslararası İç Denetim Enstitüsü'nün iç denetim standartlarında "iç denetim birim başkanı, çalıştığı kurumun hedefleriyle uyum içerisinde iç denetim faaliyetinin önceliklerini belirlemek için risk tabanlı planlar yapmalıdır. İç denetim faaliyetinin görev planı, en az yılda bir kez yapılan bir risk değerlendirmesine dayanmalıdır. Bu süreçte üst yönetim ve denetim komitesi ve yönetim kurulunun katkısı sağlanmalıdır" demektedir. İç denetçiler yönetim kurullarının da katkısını alarak en az 1 yıllık risk esaslı iç denetim programı hazırlar ve buna bağılı olarak denetimlerini gerçekleştirirler (Kocael, 2010:15). Risk yönetim sürecinin yeterliliğinin değerlendirilmesi ile ilgili olarak IIA tarafından göz önünde bulundurulması gerekli olan hususlar ise şu şekilde belirlenmiştir (Mallı, 2013:72-73):

- Risk yönetimi, kurum yönetiminin temel sorumluluklarından biridir. İş hedeflerine ulaşabilmek için, yönetimin, kurum içinde sağlam risk yönetimi süreçlerinin bulunmasını ve kullanılmasını sağlaması gerekir.
- Kurumun risk yönetimi süreçleri hakkında değerlendirme ve incelemeler yapmak ve raporlar yazmak normal olarak yüksek denetim önceliğine sahip bir görevdir. Yönetimin uyguladığı risk süreçlerini değerlendirme görevi, denetçilerin denetim çalışmalarını planlamak için risk analizlerini kullanması gereğinden farklıdır. Bununla birlikte, yönetimin, denetim komitesinin ve yönetim kurulunun endişe duyduğu konuların tespiti de dâhil, kapsamlı bir risk yönetim sürecinden elde edilen bilgiler, iç denetçilerin denetim faaliyetlerini planlamasına yardımcı olabilir.
- Her kurum, risk yönetimi sürecini uygulamak için kendisine özgü bir yöntem seçebilir. İç denetçi, bu yöntemin denetim komitesi ve yönetim kurulu da dâhil, kurum yönetimine katılan bütün önemli grup veya kişiler tarafından anlaşılıp anlaşılmadığını tespit etmelidir. İç denetçiler, kurumun risk yönetimi süreçlerinin genel yeterliliği hakkında bir görüş belirtebilmek için, kurumun risk yönetimi süreçlerinin temel hedeflerine uygun olduğundan emin olmalıdır.
- İç denetçiler, muhtelif kurumların kendi risk yönetimi uygulamalarında kullandığı teknikler arasında önemli farkların olabileceğini bilmelidir. Risk yönetimi süreçleri, bir kurumun faaliyetlerinin niteliğine uygun tasarlanmalı ve uygulanmalıdır. Kurumun işle ilgili faaliyetlerinin büyüklüğüne ve karmaşıklık düzeyine bağlı olarak, risk yönetimi süreçleri; resmî veya gayri resmi, kantitatif veya sübjektif olabilir ve kurumsal düzeyde merkezîleştirilebilir.
- İç denetçiler, risk yönetimi süreçlerinin yeterliliği yönünde bir görüş belirtebilmek için, risk yönetimi süreçlerinin temel hedeflerine uygun olduğundan emin olmalı ve bu konuda yeterli kanıt toplamalıdır.

Risk yönetim süreçlerini değerlendirmek; idarenin hedeflerine ulaşmasını engelleyecek riskleri belirlemek, analiz etmek, sınıflandırmak ve alınması gereken önlemleri tespit etmek, uygulama ve izleme kapasitesini değerlendirmek ve

önerilerde bulunmaktır (Soylu, 2010:107). Bu itibarla, etkin bir iç denetim faaliyeti, ortaya çıkabilecek veya var olan operasyonel riskler (mevzuata uyulmamasından kaynaklanan risk), insan kaynakları riskleri, teknoloji riskleri, itibar riski, stratejik risk (hatalı yönetim kararlarından, kararların düzgün bir biçimde uygulanmamasından kaynaklanan riskler) ve çevresel riskler gibi çeşitli risklerin tespit edilmesi ve bunların minimize edilmesi için uygun önerilerin geliştirilmesidir (Gürkan, 2006:2).

İç denetçilerin yapacakları kapsamlı risk analizleri neticesinde, idarelerinin hedeflerini engelleyebilecek riskler önceden tanımlanacak, bu risklerin bertaraf edilmesi ya da kontrol edilebilir bir seviyeye indirgenmesi için gereken önlemler alınacak ve bu önlemlerin hayata geçirilmesi için de bir takvim belirlenerek söz konusu risk ortadan kaldırılacak ya da kontrol edilebilir bir seviyeye indirilecektir. Risklerin bertaraf edilmesi ya da kontrol edilebilir olmasıyla risk yönetim sürecine yönelik etkinlik ve buna bağlı olarak da performans artacaktır.

2.2.2.İç Kontrol Süreçlerinin Denetimi

İç kontrol sistemi kurumlarda, amaç ve hedeflere uygun, misyon ve vizyonlar gerçekleştirme, kaynakların etkin, verimli ve ekonomik kullanma, yasalara ve iş prosedürlerine uyma, güvenilir ve doğru mali veya mali olmayan değerlendirmeler yapma ve iş akışlarındaki sürprizleri en aza indirmenin bir yöntemi olarak özel veya kamu sektörlerinde uygulanmaktadır. Bu kapsamda, üst yöneticiler ve/veya yönetim kurulları, iç kontrol süreçlerinin oluşturulması, yürütülmesi ve sistemin gözetilmesinden; iç denetçiler ise, kurum içi kontrol süreçlerinin etkinliği, yeterliliği ve sistematik bir şekilde değerlendirmesinden sorumludurlar (Kocael, 2010:16).

Gerek uluslararası standartlar gerekse 5018 sayılı Kanun hükümleri uyarınca üst yönetici; kurumun mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinden, kurum kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, bu kaynakların kayıp ve kötüye kullanılmasının önlemesinden, yeterli

ve etkili bir iç kontrol sisteminin oluşturulması için gerekli önlemlerin alınmasından, mali raporlarda yer verilen bilgilerin doğruluğundan sorumludur (Gürkan, 2006:3).

Bu itibarla, üst yöneticinin kaynakların etkin, ekonomik ve verimli kullanıldığı hususunda gerekli güvenceyi verebilmesi için iç kontrol süreçlerini değerlendirerek söz konusu süreçlerinin yeterliliği ve etkinliği hakkında bilgi sahibi olması gerekir. Üst yöneticinin bu bilgiye sahip olabilmesi ve gerekli tedbirleri alabilmesi için iç denetimin, kurumda uygulanan iç kontrole ilişkin süreçlerdeki hata ve riskleri ortaya koyması gerekecektir. Bu da ancak iç denetim tarafından iç kontrole ilişkin süreçlerinin denetlenmesi suretiyle gerçekleştirilebilecektir (Mallı, 2013:68).

5018 sayılı Kanun, üst yöneticinin iç kontrol süreçlerine ilişkin sorumluluğunu ortaya koymuştur. Söz konusu sorumluluğu yerine getiren üst yönetici, bu süreçlerin etkinliğini değerlendirme ihtiyacı hissedecektir. Üst yönetici, bu değerlendirme sürecinde ise iç denetçilere ihtiyaç duyacaktır. İç denetçilerin iç kontrol kapsamındaki süreçlere yönelik yapacakları etkin değerlendirme ile üst yöneticiye nesnel bir güvence sağlanmış olacak ve iç kontrol süreçlerinin değerlendirilmesine yönelik etkinlik ve buna bağlı olarak da performans artacaktır.

2.2.3.Yönetim Süreçlerinin Denetimi

Bir kurumun yönetim süreçleri; kurumdaki rolleri, görev tanımları ve davranışları belirleyen, sorumlulukları ve yetkileri tanımlayan, amaç, hedefler ve stratejiler geliştiren, kurumsal ve bireysel performansı ölçen, kuruma özgü ve sürekli değişen bir kurumsal kültürün tezahürüdür. Bu kültür, kurumun benimseyip dile getirdiği, cevaz verdiği değerleri, davranışları ve rolleri şekillendirir; kurumun topluma karşı sorumluluklarını yerine getirmek konusundaki hassasiyetini bir başka deyişle, özenli veya kayıtsız olma eğilimini ortaya koyarak kurumsal kültürü oluşturur. Kurumsal kültür tüm süreçleri kapsayan örf ve adet gibi manevi bir olgudur ve bağlayıcıdır. (Kocael, 2010:13). Bu nedenle, yönetim süreçlerinin kendisinden beklenen amaca ne kadar hizmet edebileceği, kurum kültürüne bağlıdır (Celayir, 2011:54). Bu kapsamda, kurum içinde gerekli etik ve diğer kurumsal

değerlerin geliştirilmesinin, etkili bir kurumsal performans yönetimi ve hesap verebilirliğin, risk ve kontrol bilgilerinin kurumun gerekli alanlarına etkili bir şekilde iletilmesinin, iç ve dış denetçilerin ve kurum faaliyetleri arasında eşgüdümün ve bunlar arasında gerekli bilgilerin etkili bir şekilde iletiminin sağlanması şeklinde ifade edilebilecek yönetim süreçlerinin iyileştirilmesi için, iç denetim, mevcut riskler, olaylar, karşılaşılan zayıflıklar ve bunlardan korunma ve kontrol iyileştirmeleri ya da yeni koruma ve kontrol uygulamaları hususunda kuruma tavsiyede bulunur (Gürkan, 2006:4).

İç denetim sonucunda elde edilen bulguların değerlendirilmesi sonrasında kurumun faaliyetlerine ilişkin güvence ve danışmanlık hizmeti sunulmaktadır. İç denetim faaliyeti sonrasında, kurumun amaçlarına ve hedeflerine ulaşabilmesi için uygun kaynakların temin edilip edilmediği, kaynakların etkin, etkili, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığı, kurumsal faaliyetlerin yürürlükte bulunan kanunlara, yönetmeliklere ve diğer düzenleyici işlemlere uygun yürütülüp yürütülmediği, kurumsal varlıkları oluşturan değerlerin korunup korunmadığı, uygulanmakta olan iç kontrol süreçlerinin yeterli olup olmadığı, kurumun bilgi teknolojileri kapsamında edinmiş olduğu bilgilerin güvenilirliği ve korunmasının yeterli olup olmadığı konularında kurum yöneticileri (yönetim kurulu, denetim komitesi ve üst yönetim) danışmanlık hizmetinden faydalanmış olurlar (Mallı, 2013:76).

Kurumdaki yönetim kültürünün hesap verebilirlik ve mali saydamlık üzerine şekillenmesi, yönetim süreçlerindeki tüm aşamaların nesnel açıdan tanımlanması ile bireysel ve kurumsal performansları ölçmeye yönelik sistemlerin oluşturulması süreçlerinin etkin olarak değerlendirilmesi sonucunda yönetim sürecindeki tüm aşamalarda verimlilik sağlanmış olacak ve bu durum da yönetim sürecine yönelik performansa da olumlu olarak yansıtacaktır.

2.3.PERFORMANS YÖNÜYLE İÇ DENETİM FAALİYETİNİN AKTÖRLERİ VE ETKİNLİĞİ

2.3.1 İç Denetim Alanındaki Temel Aktörler

5018 sayılı Kanun ile kamu yönetim sistemine dâhil olan iç denetim sürecinde birçok aktörün görev ve sorumlulukları bulunmaktadır. Bu aktörler ile sistemin yürütülmesindeki görev ve sorumlulukları şu şekilde ifade etmek mümkündür:

2.3.1.1.Bakan

5018 sayılı Kanun'un 10. maddesinde, “Bakanlar, Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen politikaların uygulanması ile bakanlıkların ve bakanlıklara bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşların stratejik planları ile bütçelerinin kalkınma planlarına, yıllık programlara uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, bu çerçevede diğer bakanlıklarla koordinasyon ve işbirliğini sağlamaktan sorumludur.” hükmü ile bakanların sorumluluklarının kapsamı belirlenmiştir (5018, md:10).

Diğer taraftan, 5018 sayılı Kanun'da 24.07.2008 tarihli ve 5793 sayılı Kanun'da yapılan değişiklikle, “Bakanlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ile hukuki ve mali konularda Cumhurbaşkanı'na karşı sorumludurlar.” şeklinde değişiklik yapılmak suretiyle, bakanların sorumluluk kapsamı genişletilerek, “hukuki ve mali konulardaki” sorumlulukları daha açık şekilde ifade edilmiştir (Bozkurt, 2009:35).

2.3.1.2.Üst Yönetici

5018 sayılı Kanun'un 11. maddesine göre, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir. Bakanlıklarda en üst yönetici Cumhurbaşkanı tarafından belirlenmektedir. Yine 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 kanunlar ile Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakan'a; mahallî idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar. Üst yöneticiler, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, malî hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirirler” hükmü ile sorumluluk ortaya konulmuştur (5018, md:11).

Üst yöneticiler iç denetime ilişkin olarak (Arslan, 2014:42):

- Bakanlık ve bağlı idarelerde sertifikalı adaylar arasından iç denetçi atanmasını ve görevden alınmasını talep etmek,
- Bakanlık ve bağlı idareler dışındaki idarelerde sertifikalı adaylar arasından iç denetçi atamak ve görevden almak,
- İdaresinde görev yapan iç denetçi sayısının beşten fazla olması durumunda içlerinden birini koordinasyonu sağlamakla görevlendirmek,
- İç denetim birimi tarafından hazırlanan yıllık iç denetim planını onaylamak,
- İç denetçilerin program içi ve dışı görevlendirmelerini yapmak,
- İç denetçiler tarafından sunulan denetim raporlarını değerlendirmek, ilgili birimler ve mali hizmetler birimine vermek, raporlar ile bunlara istinaden yapılan işlemleri iki ay içinde İDKK'ya göndermek,
- İç denetim birimince hazırlanan yönerge ve değişikliklerini onaylamak,
- İç denetçilerin yetkinliklerini ve motivasyonlarını artırıcı tedbirleri almak,
- İç denetçilerle ilgili yapılması gereken mevzuat değişikliklerini koordine etmek,
- İDKK ile iletişim kurmak, görevlerini yerine getirirler.

2.3.1.3.Harcama Yetkilisi

5018 sayılı Kanun'un 3. maddesine göre, bütçeden ödenek tahsis edilen her birim, harcama birimi olarak tanımlanmakta ve her bir harcama biriminin en üst yöneticisinin de harcama yetkilisi olduğu ifade edilmektedir (5018, md:3). Harcama yetkilileri, iç denetçi tarafından birimlerinde yapılacak denetimlerde her türlü kolaylığı ve desteği sağlamak ve alınması gerekli tedbirleri almakla yükümlüdürler (Arslan, 2014:43).

Bütçeden harcama yapılabilmesi, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesine bağlanmakta, harcama talimatlarında ise; hizmet gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgilerin yer alacağı ve ayrıca, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından ve Kanun çerçevesinde yapmaları gereken işlemlerden dolayı harcama yetkililerinin sorumlu oldukları belirtilmektedir.

5018 sayılı Kanun'da, giderin yapılmasından ödeme aşamasına kadar tüm işlemlerin harcama yetkilisinin gözetim ve denetimi altında, onun emir ve talimatı ile yürütülmesi öngörüldüğünden, sorumluluk konusunda da harcama yetkilisi ön plana çıkmaktadır (Bozkurt, 2009:37).

2.3.1.4.Gerçekleştirme Görevlisi

Gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütürler ve 5018 sayılı Kanun çerçevesinde yapmaları gereken iş ve işlemlerden sorumludurlar. İç kontrol sisteminin ve işlemlerin iç denetimi esnasında gerçekleştirme görevlileri ile iç denetçiler birlikte çalışmaktadırlar (Özdemir, 2015:55). Gerçekleştirme görevlileri, bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken iş ve işlemlerden sorumludurlar. Bu

nedenle, bir mali işlemin gerçekleştirilmesinde görevli olanların sorumluluğunun belirlenmesinde, gerçekleştirme işlemini yapan memurun, yetkili ve görevli olması ve yapılan giderin de bu görevli tarafından düzenlenip imzalanan belgeye dayanıyor olması zorunludur. Bir başka deyişle, belge ve imza olmadan ödeme emri belgesinin tamamlanmış sayılmaması gerekmektedir (Bozkurt, 2009:38).

2.3.1.5.Mali Hizmetler (Strateji Geliştirme) Birim Yöneticisi

5018 sayılı Kanun'da, mali hizmetler; harcama birimleri, muhasebe, ön mali kontrol ve iç denetim gibi kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sisteminin bir unsuru olarak tanımlanmaktadır. Mali hizmetler birimi (strateji geliştirme birimleri) tarafından yürütülecek hizmetler Kanun'un 60. maddesinde sayılmıştır. Buna göre; mali hizmetler fonksiyonu strateji geliştirme birimleri tarafından yerine getirilecektir. Mali hizmetler birim yöneticisinin söz konusu görev ve yetkilerden doğan sorumluluğunun yaptırımı Kanun'da belirlenmemiştir. Ayrıca, Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik ile İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslara ait Yönetmelik'te de mali hizmetler birim yöneticisinin görev ve sorumlulukları sayılmıştır. Söz konusu mevzuat düzenlemelerine bakıldığında; mali hizmetler birim yöneticilerinin, birimlerine ait görevlerin yerinde ve zamanında yapılmasından dolayı üst yöneticiye karşı sorumlu oldukları görülmektedir (Bozkurt, 2009:38).

2.3.1.6.Muhasebe Yetkilisi

5018 sayılı Kanun'un 61. maddesine göre muhasebe hizmeti; gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm malî işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemleridir. Muhasebe yetkilisi, bu hizmetlerin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur.

Muhasebe yetkilileri ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde (5018, md:61):

- Yetkililerin imzasını,
- Ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olmasını,
- Maddi hata bulunup bulunmadığını,
- Hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri, kontrol etmekle yükümlüdür.

Muhasebe yetkilileri, mevzuatta belirlenen belgeler dışında belge arayamaz. Yukarıda sayılan konulara ilişkin (a-d bentleri) hata veya eksiklik bulunması halinde ödeme yapamaz. Herhangi bir belgesi eksik veya hatalı olan ödeme emri belgeleri, düzeltilmek veya tamamlanmak üzere gerekçeleriyle birlikte harcama yetkilisine yazılı olarak gönderilir. Hataların düzeltilmesi veya eksikliklerin giderilmesi halinde ödeme işlemi gerçekleştirilir (5018, md:61).

2.3.1.7.İç Denetçi

İç denetçiler, idarenin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların etkili, ekonomik ve verimli olarak yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla iç denetim standartları ve etik kurallarına uygun olarak iç denetim faaliyetini yürütmekten sorumludurlar (Arslan, 2014:43).

İç denetçiler; öncelikle kurumun iş süreçlerini ve bu süreçlerin karşı karşıya olduğu riskleri belirler, bu risklere yönelik gerekli tedbirlerin alınmasını önerir. İstenmeyen olaylar henüz ortaya çıkmadan önce bunları önlemeye yönelik öneriler geliştirir. Kurumun hedefine ulaşmasını engelleyebilecek riskleri değerlendirerek yönetimin bilgisine sunarlar (Özdemir, 2015:57).

İç denetçiler, bakanlıklar ve bağlı idarelerde üst yöneticinin teklifi üzerine bakan, diğer idarelerde doğrudan üst yönetici tarafından, sertifikalı iç denetçi adayları arasından atanmaktadır. İç denetçilik görevi, iç denetçinin kendi isteği ile

ayrılması, başka bir göreve atanması veya seçilmesi ve iç denetçilik mesleği ile bağdaşmayan hareketlerde bulunduğu ilişkin rapor üzerine Kurul tarafından sertifikasının iptal edilmesi hallerinde sona ermektedir (Gökalp, 2013:26). 5018 sayılı Kanun ile sorumluluk alanları ve görevleri tanımlanan iç denetim alanındaki aktörler, söz konusu sorumluluklarını ve bu sorumluluk dâhilindeki görevlerini Kanun'un çizdiği sınırlar çerçevesinde yerine getirmek durumundadır. Kanun'un belirlediği sınırlar dâhilinde görevlerini hesap verebilirlik ve mali saydamlık çerçevesinde yeterine getiren aktörler, daha etkin ve verimli bir faaliyet yürütecek bu etkinlik neticesi de aktörlerin performanslarına olumlu olarak yansiyacaktır.

2.3.2. İç Denetim Faaliyetinin Etkinliği

İç denetçilerin hem işlevsel hem de idari olarak üst yöneticiye bağlı olması fonksiyonel bağımsızlığı zedeler şeklinde bir kanı oluşturmaya karşın, Uluslararası İç Denetim Standartları; işlevsel ve idari hiyerarşik ilişkiler arasında açık ve net bir ayırım yapılması ve faaliyetlerin kapsamının ve bağımsızlığın sağlanabilmesi için uygun tedbirlerin alınması halinde, başka türde ilişkilerin de etkili olabileceğini belirtmiştir (Acar ve İpek, 2014:277). Uluslararası iç denetim standartlarına göre iç denetimin etkin olması için idare içinde bağımsız bir yapı şeklinde kurulması gerekmektedir. İç denetçiler, tarafsızlığını zedeleyecek çıkar çatışmalarından uzak olmalı, çalışma ve raporlama süreçleri genel kabul görmüş standartlara göre yürütülmelidir. İç denetimin amacında belirtilen ve iç denetimin nesnel güvence ve danışmanlık hizmeti verilebilmesi ve etkinliğinin sağlanması için öncelikle iyi bir denetim ortamı olması gerekir. Etkin bir iç denetim ortamı olmaması halinde nesnel güvence hizmeti verilemeyecektir. İyi bir iç denetim ortamının denetlenen idarede (Gürdal ve Çıplak, 2014:211-212);

- İç kontrol, yönetim ve risk yönetimi süreçlerinin varlığına,
- İdarenin üst yönetim ve çalışanlarının iç kontrol farkındalığına,
- İdarede yapılan faaliyetlerinin işlem süreçlerinin varlığına,

- İdarenin hedef ve amaçlarının tanımlanmış ve gerçekçi, uygulanabilir olmasına bağlı olduğu söylenebilir.

Etkili bir iç denetim faaliyetinin bir kurum içinde yürütülmesi, yönetilmesi; iç denetim yöneticisinin, iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını yerine getirmesine imkân sağlayacak bir yönetim seviyesine bağlı olmasını gerektirir. İç denetim faaliyeti yürütülürken, faaliyet ve görev alanları ile ilgili herhangi bir kısıtlama, müdahale olmaması, her türlü belge, bilgi, kayıt, varlık ve alanlara erişim yetkisi bulunmalıdır. Bu imkânlar, kurum üst yönetimi tarafından onaylanmış bir iç denetim yönetmeliğinde açıkça tanımlanmış olmalıdır (Uzun, 2009:63). Etkin bir iç denetim ile kastedilen aşağıda belirtilen amaçlara ulaşma derecesidir. Bu amaçlar şu şekilde ifade edilebilir (Yıldırım, 2014:37):

- Finansal ve finansal olmayan faaliyetlere ilişkin bilgilerin doğruluğu, güvenilirliği ve bu bilgileri tespit etmek, ölçmek, sınıflandırmak ve raporlamak için kullanılan araçların gözden geçirilmesi,
- İşletmede kanun, sistem, plan ve politikalara uyumu sağlamak için kurulan sistemi gözden geçirme ve işletmenin bunlarla uyumunu tespit etme,
- Kaynakların etkin ve ekonomik kullanımını sağlama,
- Faaliyet ve programların amaç ve hedefler doğrultusunda gerçekleştirilmesi,

İç denetimin etkinliği, iç denetim standartlarına uygun bağımsız bir iç denetim birimi, yeterli iç denetçi sayısı, risk bazlı bir iç denetim plan ve programı, etkin iç kontrol sistemi, üst yönetici desteği, iç denetim sürecinde iç denetim standartlarına azami uyum ve iç denetim sürecinde tespit edilen bulgular sonucunda oluşabilecek riskleri yönetmek için eylem planının yapılması, önerilerin hayata geçmesi ve takip sisteminin kurulmasına bağlıdır (Gürdal ve Çıplak, 2014:212).

İç denetim faaliyetinin etkili bir biçimde yürütülmesi, yönetilmesi için mesleki özen ve dikkat azami bir biçimde gösterilmelidir. Mesleki özen ve dikkat; görev ile ilgili amaca ulaşmak için gerekli çalışma kapsamını, çalışma kapsamı içinde yer alan konuların karmaşıklığını, risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin

etkinliği ve yeterliliğini, önemli hata, düzensizlik ya da aykırılıkların olasılığını, göreve ilişkin potansiyel faydaların maliyetini göz önünde bulundurmayı gerektirir. İç denetim faaliyetinin yürütölmesinin katma değeri sağlayacak bir biçimde etkili olarak yönetilmesi ise, risk esaslı iç denetim faaliyeti planlaması, kurum üst yönetimi ile iletişim, raporlama ve takip sistemine bağlıdır. Denetim planı, risk esaslı önceliklere göre hazırlanan görev alanları ile birlikte planın gerçekleştirilmesi için gerekli insan kaynağı ve bütçeyi içermeli, kurumun üst yönetiminin bilgi ve onayına sunulmalıdır (Uzun, 2009:63).

İç denetimin etkinliğinin en önemli koşullarından bir tanesi kurum organizasyon yapısında idari ve fonksiyonel açıdan bağımsız bir yerde konumlanmasıdır. İdari ve fonksiyonel olarak bağımsız bir yapı olarak örgütlenmesi ile iç denetimin etkinliği artacaktır. Üst yönetimin de iç denetime olan yaklaşımı iç denetimin etkinliğini doğrudan etkileyecektir. Üst yönetimin sergileyeceği olumlu yaklaşım ile idari ve fonksiyonel açıdan bağımsız bir yapı olarak örgütlenmesi durumlarında iç denetimin etkinliği artacak ve bu böylece iç denetimin etkinlik özelindeki performans da doğrudan etkilenecektir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3.İÇ DENETİM ETKİNLİĞİNİN PERFORMANS AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ: İÇ DENETÇİLERİN BAKIŞIYLA KAMU ÜNİVERSİTELERİNDE NİTEL BİR ARAŞTIRMA

3.1.ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

Araştırmanın bu üçüncü bölümünde, araştırma sorusu, amacı ve yöntemi, evreni ve örnekleme, veri toplama araçları, verilerin analizi ile bulgular ve tartışma başlıkları incelenecektir.

3.1.1.Araştırmanın Sorusu, Amacı ve Yöntemi

İç denetim, kurumların faaliyetlerinin etkinliği, verimliliği özellikle de kurumsal performansın artırılması açısından son derece önemli bir rol üstlenmektedir. Özellikle, 5018 sayılı Kanun'da ifade edilen tanımdan hareketle, iç denetimin sunduğu “nesnel, güvence faaliyeti” iç denetim performansını ve etkinliğini önemli oranda artırmaktadır.

Bu çerçeveden hareketle araştırmanın sorusu; “İç denetçilerin bakışlarına göre kurumsal performans açısından iç denetim etkin midir?” biçimindedir.

Araştırmanın amacı ise; iç denetçilerin bakışlarına göre kurumsal performans açısından iç denetimin etkin olup olmadığını belirlemektir.

Araştırmada yöntem olarak nitel araştırma yöntemlerinden içerik analizi kullanılmıştır. Nicel araştırmanın aksine nitel araştırma, insanların olaylara ne tür anlamlar yükledikleri, diğer bir deyişle olayları nasıl niteledikleri sorusuna cevap

aramaktadır. Nitel araştırmanın, insanların olaylara dönük öznel bakış açılarını keşfetmeyi hedeflediğini ve bu nedenle nicel araştırmadan daha üstün olduğu belirtilmektedir. Dolayısıyla nitel araştırmayı insanın, kendi sırlarını çözmek ve kendi çabasıyla biçimlendirdiği toplumsal sistemlerin derinliklerini keşfetmek üzere geliştirdiği bilgi üretme yollarından birisi olarak tanımlamak mümkündür (Storey'den (2007) aktaran Özdemir, 2010:326). İçerik analizi ise, birbirine benzeyen verileri belirli kavramlar ve temalar çerçevesinde bir araya getirmek ve bunları okuyucunun anlayacağı bir biçimde düzenleyerek yorumlamaktır. İçerik analizi, belirli kriterler ve kodlamalar çerçevesinde kavramların sayısal çokluğunun hesaplanarak, vurgulanması istenen temel noktaların belirlendiği bir analiz yöntemidir. (Renkal, 2012:44).

3.1.2.Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Evren, araştırmacının incelediği olay veya olguyu en iyi yansıtacağını düşündüğü veya hakkında bilgi almak istediği gruplardır (Baltacı, 2018:234). Örneklem ise evreni temsil etmek üzere çeşitli tekniklerle evren elemanlarından seçilen ve üzerinde inceleme yapılan gruptur (Özen ve Gül, 2007:397).

Araştırma sorusunu en iyi karşılayacak grup olarak düşünüldüğü için araştırmanın evrenini, Türkiye’de faaliyet gösteren kamu üniversitelerindeki iç denetçiler oluşturmaktadır. Bu evreni temsil etmek üzere, Marmara Bölgesi’ndeki beş kamu üniversitesinde görev yapmakta olan on altı iç denetçi belirlenmiştir. Bu üniversiteler; Sakarya Üniversitesi (iki iç denetçi), Marmara Üniversitesi (altı iç denetçi), Kocaeli Üniversitesi (üç iç denetçi), Gebze Teknik Üniversitesi (iki iç denetçi) ve Yıldız Teknik Üniversitesi (üç iç denetçi)’dir.

Araştırmanın amacına bağlı olarak bilgi açısından zengin durumların seçilerek derinlemesine araştırma yapılmasına olanak tanınması sebebi ile (Başaran, 2017:490) bu araştırmada örneklem yöntemlerinden amaçlı örneklem yöntemi kullanılmıştır.

3.1.3. Veri Toplama Aracı ve Verilerin Analizi

Yukarıda açıklanan üniversitelerde görev yapmakta olan iç denetçilere, iç denetim faaliyetinin kurumsal performans üzerindeki etkinliğini ölçmesi açısından altı adet açık uçlu soru yöneltilmiştir. Bu sorular ve sorulara verilen yanıtlar ışığında veriler, iç denetim ile ilgili yerli ve yabancı literatür taranarak ve nitel araştırma yöntemlerinden yarı yapılandırılmış mülakat tekniği kullanılarak elde edilmiştir. Ekte yer alan mülakat sorularına (Ek-5: Mülakat Soruları Formu) ilişkin örnek bir soru da aşağıda yer almaktadır:

Kurumunuzdaki iç denetim sürecini (denetim, danışmanlık ve inceleme faaliyetleri) anlatabilir misiniz? bu süreç nasıl işlemekte ve tarafınızca nasıl takip edilmektedir?

Sorular, mülakatlar başlamadan evvel hazırlandığı için görüşme esnasında yeni sorular sorulabilmesi de amaçlanmıştır. Görüşmeler sonucunda elde edilen verilerden çıkarılan kavramlara göre kodlamalar yapılmıştır. Verilerin kodlanması, araştırma kapsamında elde edilen bilgilerin incelenerek anlamlı bölümlere ayrılmasını ve her kavramın ne anlam ifade ettiğinin açıklanmasını sağlamaktadır (Kanpara Çiçek, 2017:63).

Görüşmede, katılımcıların talepleri ve araştırmanın etiksel boyutu gereği herhangi bir isim kullanılmadan “İD1, İD2, İD3, İD4, ...” gibi kodlamalar kullanılmıştır. Her iç denetçi ile ayrı ayrı görüşülmesine karşın bir kurumdaki iç denetçilerin talepleri üzerine her iki iç denetçi ile birlikte görüşme gerçekleştirilmiş, vermiş oldukları yanıtlar ise İD15/İD16 koduyla araştırmada yer almıştır. Görüşülen iç denetçilere yönelik yapılan kodlamalar, mülakat süreleri ve sorulan sorulara yönelik alınan kayıt türleri aşağıdaki tabloda yer almaktadır:

Tablo 7: İç Denetçilerle Yapılan Mülakat Süreleri ve Kayıt Türleri

Katılımcı	Görüşme Süresi	Kayıt Türü
İD 1	20-40 Dakika	Not Alma
İD 2	20-50 Dakika	Not Alma
İD 3	20-70 Dakika	Not Alma
İD 4	48 Dakika	Ses Kaydı
İD 5	52 Dakika	Ses Kaydı
İD 6	20-50 Dakika	Not Alma
İD 7	20-60 Dakika	Not Alma
İD 8	20-40 Dakika	Not Alma
İD 9	20-40 Dakika	Not Alma
İD 10	20-50 Dakika	Not Alma
İD 11	20-60 Dakika	Not Alma
İD 12	20-40 Dakika	Not Alma
İD 13	20-50 Dakika	Not Alma
İD 14	20-60 Dakika	Not Alma
İD 15	20-40 Dakika	Not Alma
İD 16	20-40 Dakika	Not Alma

Verilerin analiz sürecinde ise; nitel araştırma yöntemlerinden içerik analizi sonucunda elde edilen kavramlar kodlanmış ve temalar altında sınıflandırılmıştır. Bu temaların değerlendirilmesi ise yorumlayıcı içerik analizi yöntemiyle yapılmıştır.

İçerik analizinde temel amaç, elde edilen verileri açıklayabilecek kavramlara ve ilişkilere ulaşmaktır. Nitel araştırma verileri dört aşamada analiz edilmektedir (Gündoğdu, 2018:56):

1. Verilerin kodlanması
2. Temaların bulunması
3. Kodların ve temaların düzenlenmesi
4. Bulguların tanımlanması ve yorumlanması

İçerik analizi kodlama şeması çerçevesinde ilerler. Kodlama şemaları, veriyi düzenlemek ve açık kodlama işlemi tamamlandıktan sonra bulguları tanımlamak için

kullanılır. İlk kodlama genellikle tüm verinin incelenerek başarılı birkaç sınıflandırmanın yapıldığı çok seviyeli bir süreçtir (Gündoğdu, 2018:56).

Yorumlayıcı içerik analizi temaların, konuların ve olguların belirlenmesi ve tanımlanmasını içermektedir. Bu amaçla toplanan verilerin önce kavramsallaştırılması (kodlama), daha sonra da ortaya çıkan kavramlara göre mantıklı bir şekilde düzenlenmesi (kategorize edilmesi) ve buna göre veriyi açıklayan temaların saptanması gerekmektedir. Kavramlar, temalara götürür ve temalar sayesinde olgular daha iyi düzenlenebilir ve daha anlaşılır hale getirilebilir (Atay, 2018:50).

Tablo 8: Araştırmaya Yönelik Örnek Kod Tablosu

(1) Metin	(2) Kod	(3) Kategori	(4) Tema
“Aralık ayı itibarı ile 3 yıllık <u>denetim planı</u> ve yıllık <u>denetim programı</u> hazırlanmaktadır. Bu programa riskli ve önemli gördüğümüz alanlar dâhil edilmektedir. Daha sonra bu program, Rektör onayına sunulmaktadır. Rektör, sunulan programa şu konuları da ilave edelim diyorsa o konular da ilave edilip program onaylatılmaktadır. Programdaki denetim konuları öncelik sırasına konulmakta ve denetimlerimiz ona göre gerçekleştirilmektedir.”	Denetim Planı	Planlama	İç Denetim Süreci
“Birimimizde üç iç denetçi bulunmasına rağmen iç denetim birim başkanlığı kurulamamıştır. Bu nedenle <u>İÇ-DEN yazılım</u> programını kullanamıyoruz. Normalde bu yazılımı kullanmak zorunlu ama ne Bakanlık ne Kurul ne de Rektörlük bu yazılımın kullanılmasına yönelik herhangi bir yaptırım ya da herhangi bir yönlendirme de bulunmadı.”	Elektronik Yazılım	Uygulama	
“Toplantıda bulguya/öneriye katılıyor musun? sorusu sorulmakta ve eğer birim öneriye/bulguya katılıyorsa bu bulgunun düzeltilmesi için bir tarih belirlenmekte (en az 3 ay bir defaya mahsus uzatılır) buna da <u>eylem planı</u> denilmektedir. Bu sürede birim tamamladığı işlemlere ilişkin evraklarını (kanıtlayıcı belgeler) bize göndermektedir. Eğer işlemin gerçekleştiğine karar verilirse o bulgu kapatılmaktadır.”	Eylem Planı	İzleme	

3.1.4.Araştırmanın Bulguları ve Tartışma

Araştırma kapsamında literatür taraması sonucunda elde edilen “Türkiye’de kronolojik (tarihsel) gelişim açısından iç denetim”, “Türkiye’de normatif altyapı açısından iç denetim” ve “Türkiye’de yapısal açıdan iç denetim” Türkiye’ye özgü genel bulgular; Türkiye’deki kamu üniversitelerinde faaliyet yürüten iç denetçiler ile yapılan mülakatlar sonucunda elde edilen bulgular ise özel bulgular olarak bu kısımda yer alacaktır. Söz konusu özel bulgular; “iç denetim süreci”, “iç denetim alanı”, “iç denetim algısı”, “iç denetimin değerlendirilmesi”, “iç denetim performansı” ve “iç denetim etkinliği”dir.

3.1.4.1.Türkiye’de İç Denetim

3.1.4.1.1.Türkiye’de Krolonojik (Tarihsel) Gelişim Açısından İç Denetim

Tarihsel olarak çok eskilere dayandırılan iç denetim sisteminin ilk olarak 13. yüzyılda Venedik, Milano ve Floransa gibi büyük İtalyan ticaret merkezlerinde söz edilmekle beraber (Kızılboğa, 2013:108) iç denetim mesleğine ilişkin “auditor” unvanı ilk defa 1289 yılında İngiltere’de kullanılmış, (Arslan, 2013:34) denetim ve iç denetim sistemi, akademik açıdan ise ilk olarak 1900’lü yıllarda Kıta Avrupa ülkelerinde ele alınmaya başlanmıştır (Kızılboğa, 2013:109).

Profesyonel denetçiliğin ilk örgütü 1581 yılında Venedik’te kurulmuştur, 1850’li yıllarda “İskoçya Fermanlı Muhasebeciler Enstitüsü” tarafından modern muhasebe denetimi yazılı hale getirilmiştir. İngiltere’den Amerika’ya göç eden muhasebeciler, 1886 yılında, New York’ta “Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Kanunu”nun çıkarılmasını sağlamışlardır. 20. yüzyılın başından itibaren karmaşıklaşan iş süreçlerinin de etkisiyle iç denetimin kapsamı ve işlevi değişmeye başlamıştır. Özellikle İngilizler, ABD’de yaptıkları önemli yatırımlarını bağımsız olarak kontrol etme ihtiyacı duydukları için denetim 19. yüzyıl süresince yatırımcılarla birlikte İngiltere’den ABD’ye taşınmıştır (Arslan, 2013:34). İç

denetimin günümüzdeki çağdaş yönetim felsefesine uygun profesyonel bir meslek haline gelmesi ve iç denetimin örgütlü olarak gelişmesi ABD'de 1941 yılında Uluslararası İç Denetim Enstitüsü'nün (IIA) kurulması ile gerçekleşmiştir (Arslan, 2014:99).

IIA'nın faaliyet göstermeye başlamasıyla birlikte iç denetim; standartları, etik kuralları ve sistematik uygulamaları olan bir meslek olarak gelişmeye ve önem kazanmaya başlamıştır. İlk olarak 1947 yılında yayımlanan "İç Denetimin Sorumlulukları Bildirgesi" zamanla iç denetim standartlarına dönüşmüş ve 1978 yılında ilk olarak "Genel Kabul Görmüş İç Denetim Standartları" yayımlanmıştır. İç denetim standartlarının 2009 yılında güncellenmesiyle birlikte uluslararası düzeyde iç denetim mesleğinin genel standartları olarak birçok yasal düzenlemede alıntılanan temel bir düzenleme niteliğine bürünmüştür (Gök, 2015:485). IIA, kurulduğundan itibaren iç denetim faaliyetlerinin kapsamının belirlenmesi ve standartlarının tespit edilmesi ile iç denetçilerin eğitimlerine ilişkin sertifika programları ile profesyonel anlamda iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesine hizmet etmektedir (Arslan, 2013:36). Özellikle teknolojinin gelişimi ile birlikte oluşan yeni yapı, iç denetim fonksiyonunu, iç denetçinin profilini ve iç denetimin çehresini değiştiren bir nitelik arz etmektedir. Artık, iç denetimden, geriden gelip bir şeyler olduktan sonra tespitte bulunması değil, öne geçip öngörülerıyla sadece risklerin yanı sıra fırsatları da ortaya koyması beklenmektedir (Ekiz, 2011:16). Tarihsel gelişim süreci değerlendirildiğinde iç denetimin; 1950'li yıllarda şirket varlıklarını koruma, 1970'li yıllarda hukuki denetim, 1990'lı yıllarda şirket ve kurum amacına ulaşma aracı, 2000'li yıllardan sonra ise, kuruma artı bir değer katma özelliğine büründüğü söylenebilir (Kızılboğa, 2013:108).

İç denetim kavramı, 1994 yılından itibaren Türkiye gündemine özel sektör vasıtasıyla girmiştir. Türkiye'de Bankacılık Kanunu, Türk Ticaret Kanunu, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kurumsal yönetim ve iç denetimin gerek özel sektör gerekse kamu yönetimi alanında önem kazandığı görülmektedir. Özel sektörde ulusal çapta örgütlü iç denetim faaliyeti 1995 yılında Türkiye İç Denetim Enstitüsü'nün (TİDE) kurulmasıyla gerçekleşmiştir. Dünya uygulamaları

paralelinde kamuda iç denetim faaliyeti ise, 24.12.2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile başlamıştır (Arslan 2014:9).

İç denetinin uluslararası seviyede örgütlü olarak faaliyet yürütmesi Uluslararası İç Denetim Enstitüsü’nün; ulusal seviyede ise örgütlü olarak faaliyet yürütmesi Türkiye İç Denetim Enstitüsü’nün kurulması ile mümkün olmuştur. Türkiye’de başlangıçta özel sektörde uygulama alanı bulan iç denetim, gerek uluslararası alanda yaşanan gelişmeler paralelinde gerek yönetim süreçlerinin daha karmaşık bir hale bürünmesi sebepleri ile birlikte yönetim kademeleri için önemli bir destek mekanizması haline gelmiş ve 5018 sayılı Kanun’un yürürlüğe girmesi ile birlikte yönetim ve denetim sistemimize dâhil olmuştur.

3.1.4.1.2.Türkiye’de Normatif Altyapı Açısından İç Denetim

3.1.4.1.2.1.Birincil Düzey Mevzuat

Türkiye’nin, 1999 yılında Avrupa Birliği’ne adaylığının kabulü ve ardından da 2005 yılında müzakerelerin başlaması, bürokraside ciddi iyileştirmelerin yaşanmasına vesile olmuştur. Türkiye’nin üyelik yükümlülüklerini yerine getirebilmesi için toplam 35 fasılda ele alınan müzakere konularından biri de “mali kontrol”dür. Bu fasıl, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nu ile birlikte Türkiye’ye iç denetimi de kazandırmıştır (Gönülaçar, 2008:10). Kamu mali yönetimi alanında Cumhuriyet döneminde yapılan ilk esaslı düzenleme olan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nda zaman zaman değişiklikler yapılmak suretiyle günün koşullarına cevap verilmeye çalışılsa da, Dünya’da kamu mali yönetimi alanında yaşanan değişim ve gelişmeler, Türkiye’deki kamu mali yönetiminde de anlayış değişikliklerini beraberinde getirmiştir. Her şeyden önce geçen zaman dilimi içerisinde yeni idareler kurulmuş veya mevcut kamu idarelerinin fonksiyonlarında değişiklikler yaşanmıştır (Bozkurt, 2009:31). 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu 76 yıl uygulandıktan sonra yerini, 24.12.2003 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’na

bırakmıştır (Gönülaçar, 2008:10). 5018 sayılı Kanun, 10.12.2003 tarihinde kabul edilmiş ve 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır. 01.01.2005 tarihinden itibaren bütünüyle yürürlüğe girmesi gerekirken bütçenin hazırlanması ile ilgili maddeleri ile 832 sayılı Sayıştay Kanunu’nun vize ve tescil ile ilgili hükümlerini yürürlükten kaldıran maddeleri uygulanmaya başlanmış, diğer maddelerin yürürlüğü ise 2005 Mali Yılı Bütçe Kanunu ile bir yıl ertelenmiştir. Kanun’da, 5436 Sayılı Kanun ile bir takım değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerle birlikte 5018 sayılı Kanun tüm hükümleri ile 01.01.2006 tarihinden itibaren uygulanmaya başlamıştır (Alçın, 2009:58-59).

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nun oldukça sınırlı olan kapsamının yanında, 5018 sayılı Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu; merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrolünü kapsamaktadır (Arslan, 2013:96).

Kanunla, kamuoyu denetiminin sağlanması, mali yönetimde şeffaflığın ve hesap verme mekanizmasının kurulması, kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılması sırasında gerekli bilginin zamanında verilmesi ilkeleri çerçevesinde, uluslararası standartlara uygun olarak muhasebe kayıtlarının tutulması hedeflenmektedir (Bozkurt, 2009:31). Yeni sistemde devlet birey ilişkileri yeniden tarif edilmekte ve düzenlenmektedir. Modern temsili demokratik yapının bir gereği olarak, yetkinin kaynağının vatandaş olduğu ve yetkileri kullanan bütün mercilerin vatandaş adına hareket ettiği anlayışıyla; hesap verme sorumluluğu, yönetsel süreçlerin bütün aşamalarını kapsayacak şekilde düzenlenmiştir. Hesap verme sorumluluğunun gereği gibi işleyebilmesi için birbiri ile ilişkili çeşitli araçlar geliştirilmiştir, bunlar: stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, saydamlık, raporlama ve denetimdir (Gönülaçar, 2008:10).

5018 sayılı Kanun ile iç denetimin yasal çerçevesi oluşturulmuş ve iç denetimin kapsamı, uygunluk denetiminin ötesinde iç kontrol, risk yönetimi ve yönetsel süreçlerin denetimini de içerecek şekilde tasarlanmıştır (Gürkan, 2009:104).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu iç denetimi “iç kontrol” başlıklı beşinci kısımda iç kontrol sisteminin bir bileşeni olarak ele almıştır. Kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrol sistemlerinin harcama birimleri, muhasebe ve malî hizmetler ile ön malî kontrol ve iç denetimden oluştuğunu belirten Kanun’a göre; yeterli ve etkili bir kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için; mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunması, malî yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesi, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanması, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi, kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanması bakımından ilgili idarelerin yöneticileri tarafından görev, yetki ve sorumluluklar göz önünde bulundurulmak suretiyle gerekli önlemlerin alınması öngörülmüştür (Arslan, 2013:100-101).

5018 sayılı Kanun’un iç denetime ilişkin hükümlerine genel olarak bakıldığında ise; Kanun’un 63-67. maddeleri, iç denetim sistemi hakkında düzenlemeleri içermekte olup, 63. madde iç denetimin tanımı, uygulanması ve iç denetim biriminin kurulmasını, 64. madde iç denetçinin görevlerini, 65. madde iç denetçinin nitelikleri ve atanmasını, 66. madde İç Denetim Koordinasyon Kurulu’nu ve 67. madde de Kurul’un görevlerini düzenlenmektedir (Gürkan, 2009:104).

1050 sayılı Kanun’un çağın gereklerine tam olarak cevap veremiyor olması, hesap verebilirlik ve mali saydamlık gibi kavramların yönetim kademelerinde yerini alması, uluslararası düzeyde iç denetim ile ilgili yaşanan gelişmeler ve bu denetim faaliyetinin yönetim kademeleri nezdinde uygulama alanı bulması, kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanılmasının artık zorunluluk olarak ortaya çıkması gibi rasyonel sebepler neticesinde önceleri özel sektörde uygulanan iç denetim 5018 sayılı Kanun’un Resmi Gazete’de yayımlanması ile birlikte yönetim ve denetim alanımızda yerini almıştır.

3.1.4.1.2.2.İkincil Düzey Mevzuat

5018 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesinin ardından iç denetim alanında ikincil düzey mevzuat çalışmalarına hız verilmiş ve kısa sürede tamamlanarak bu düzenlemelerin yürürlüğe girmesi sağlanmıştır. Bu çerçevede aşağıdaki düzenlemeler yapılarak uygulamaya konulmuştur (Gürkan, 2009:115):

i. Mahalli İdarelere İç Denetçi Kadrosu İhdasına İlişkin Bakanlar Kurulu Kararnamesi

Kararname ile il özel idareleri, belediye ve büyükşehir belediyeleri ile büyükşehir belediyelerine bağlı idarelere belirlenen sayıda ve derecede kadro tahsisi yapılmıştır.

Söz konusu Kararname, İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun Kararı ve İçişleri Bakanlığı'nın 17/04/2013 tarihli ve 11854 sayılı yazısı üzerine, 22/12/2005 tarihli ve 5436 sayılı Kanun'un 16. maddesine göre, Bakanlar Kurulu'na 06/05/2013 tarihinde kararlaştırılmış ve 31/05/2013 tarih ve 28663 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir (www.idkk.gov.tr).

ii. İç Denetçi Kadro Tahsisine Yönelik Bakanlar Kurulu Kararnamesi

Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçeli idareler ile özel bütçeli diğer idareler (Vakıflar Genel Müdürlüğü, Türkiye Atom Enerjisi Kurumu gibi.) ve sosyal güvenlik kurumları için ihdas edilmiş kadrolardan 480 adedinin sayı ve dereceleri söz konusu Kararname ile değiştirilerek belirlenen kurumlar için ihdas edilmiştir.

Söz konusu Kararname, Maliye Bakanlığı'nın 05/03/2013 tarihli ve 2330 sayılı yazısı üzerine, 5436 sayılı Kanun'un 16. maddesine göre, Bakanlar Kurulu'na 08/04/2013 tarihinde kararlaştırılmış ve 16/05/2013 tarih ve 28649 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir (www.idkk.gov.tr).

iii. İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

5018 sayılı Kanun'un 65. maddesine dayanılarak hazırlanan söz konusu Yönetmelik, genel ve özel bütçeli idareler, sosyal güvenlik kurumları ile mahalli idarelerin iç denetim faaliyetlerini kapsamakta ve iç denetçilerin; kamu idareleri itibarıyla sayıları, nitelikleri, atanmaları, çalışma usul ve esasları, sertifikalarının verilmesi ve derecelendirilmesi ile diğer hususları düzenlemektedir.

Söz konusu Yönetmelik, İDKK tarafından hazırlanarak Maliye Bakanlığı'nın teklifi üzerine Bakanlar Kurulu'nca çıkarılmış ve 12/07/2006 tarih ve 26226 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır (www.idkk.gov.tr).

iv. İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği

5018 sayılı Kanun'un 65. maddesine dayanılarak hazırlanmış olan Yönetmelik, genel ve özel bütçeli idareler, sosyal güvenlik kurumları ile mahalli idareleri kapsamakta ve iç denetçi adaylarının belirlenmesini, eğitimini, yapılacak sınavlarını, eğitim programının süresini, konularını, eğitim sonucunda yapılacak işlemler ile başarılı adaylara verilecek iç denetçi sertifikasına ilişkin esas ve usulleri düzenlemektedir.

Söz konusu Yönetmelik, İDKK'nın önerisi üzerine, Maliye Bakanlığı'nca çıkarılmış ve 08/10/2005 tarih ve 25960 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır (www.idkk.gov.tr).

v. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

5018 sayılı Kanun'un 66. maddesine dayanılarak hazırlanan Yönetmelik, İDDK'nın oluşması, görev, yetki ve sorumlulukları, Kurul'un çalışma usul ve esasları ile sekretaryanın görevleri gibi hususları düzenlemektedir.

Söz konusu Yönetmelik, İDKK'nın önerisi üzerine Maliye Bakanlığı'na hazırlanmış ve 08/10/2005 tarih ve 25960 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır (www.idkk.gov.tr).

vi. Kadro Tahsisi İle İlgili Bakanlar Kurulu Kararı

Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçeli idareler ile özel bütçeli diğer idareler (Vakıflar Genel Müdürlüğü, Türkiye Atom Enerjisi Kurumu gibi.) ve sosyal güvenlik kurumları için ihdas edilmiş kadrolardan 720 adedinin sayı ve dereceleri söz konusu Kararname ile değiştirilerek belirlenen kurumlar için ihdas edilmiştir.

Söz konusu Kararname, Maliye Bakanlığı'nın 02/02/2006 tarihli ve 1485 sayılı yazısı üzerine, Bakanlar Kurulu'na 20/02/2006 tarihinde kararlaştırılmış ve 06/08/2009 tarih ve 26251 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır (www.idkk.gov.tr).

vii. Mahalli İdareler Kadro Tahsisi İle İlgili Bakanlar Kurulu Kararı

Kararname ile il özel idareleri, belediye ve büyükşehir belediyeleri ile büyükşehir belediyelerine bağlı idarelere belirlenen sayıda ve derecede kadro tahsisi yapılmıştır.

Söz konusu Kararname, İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun kararı ve İçişleri Bakanlığı'nın 14/08/2006 tarihli ve 7603 sayılı yazısı üzerine Bakanlar Kurulu'na 28/08/2006 tarihinde kararlaştırılmış ve 05/10/2006 tarih ve 26310 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır (www.idkk.gov.tr).

3.1.4.1.2.3.Üçüncül Düzey Mevzuat

i. Kamu İç Denetim Genel Tebliği

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümlerine dayanılarak hazırlanan bu tebliğ, 5018 sayılı Kanun'un iç denetime ilişkin hükümleri ile İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümlerinin uygulanmasının yönlendirilmesi ve diğer usul ve esasları düzenlemektedir.

Söz konusu Tebliğ, 19/04/2013 tarih ve 28623 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. (www.idkk.gov.tr).

ii. Üst Yönetici Rehberi

Üst yöneticilere iç kontrol ve iç denetim faaliyeti hakkında ayrıntılı bilgiler sunmak, üst yöneticileri bu faaliyetler konusunda bilgilendirmek ve üst yöneticinin de bu faaliyetler çerçevesindeki sorumluluğuna ilişkin bilgiler içermektedir.

Söz konusu Rehber, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından 2006 yılında hazırlanmış ve yayımlanmıştır. (www.idkk.gov.tr).

iii. Kamu İç Denetim Rehberi

Kamu iç denetim rehberi ile iç denetçilerin denetim faaliyetlerini hangi aşamalar dâhilinde yürütecekleri, risk kontrol süreçlerinin nasıl değerlendirileceği, raporlamanın nasıl yapılacağı ve hangi raporların düzenleneceği denetim evreni ile denetim plan ve programının nasıl yapılacağı gibi iç denetim faaliyetine yönelik bütün hususlar düzenlemektedir.

Söz konusu Rehber, 5018 sayılı Kanun'un 67. maddesi ile İç denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 10, 14, 36, 37, 39, 40, 43, 45, 53

ve 55. maddelerine dayanılarak hazırlanmış ve İDKK'nın 10/09/2013 tarih ve 7 sayılı kararıyla kabul edilmiştir (www.idkk.gov.tr).

iv. Kamu İç Denetim Standartları

İç denetim uygulamalarına ilişkin temel ilkelerin tanımlandığı standartlar ile iç denetimdeki kalite ve etkinliğin değerlendirilmesine yönelik kriterlerin belirlenmesi, işlemlerdeki etkinliğin ve verimlilik ile kurumsal bir katma değerin oluşturulması ve artırılması amaçlanmaktadır.

Söz konusu standartlar, İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun 08/07/2011 tarih ve 14 sayılı Kararıyla belirlemiş olduğu Kamu İç Denetim Standartları (Standartlar), Kurul'un 29/12/2016 tarih ve 10 sayılı Kararıyla güncellenmiştir (www.idkk.gov.tr).

v. Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları

İç denetçilerin iç denetim faaliyetinin yürütülmesi aşamasında uymak durumunda olduğu davranış kuralları, meslek ahlak kuralları ile ortaya konulmuştur. Dürüstlük, tarafsızlık, bağımsızlık, gizlilik ve yetkinlik gibi meslek ahlak kurallarına iç denetçiler mesleğe başlamadan evvel uyacakları konusunda taahhütte bulunarak söz konusu taahhütlerini üst yöneticilerine sunacaklardır.

Meslek ahlak kuralları, kamu iç denetim uygulamalarında meslek ahlak kültürünün geliştirilmesi amacıyla Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA) Meslek Ahlak Kuralları esas alınarak ve diğer uluslararası mesleki kuruluşların metinlerinden de yararlanılarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından oluşturulmuştur (www.idkk.gov.tr).

vi. Kamu İç Denetçi Sertifikasının Derecelendirilmesine İlişkin Esas ve Usuller

5018 sayılı Kanun'un 65. maddesi ve geçici maddeleri ile atanan iç denetçilerin sertifika derecelendirmesine ilişkin puanlamanın hangi alanlara ve ağırlıklara göre belirleneceğine ilişkin esas ve usulleri düzenlemektedir.

Söz konusu esas ve usuller, 12 Temmuz 2006 tarihli ve 26226 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan "İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin" 30. maddesi uyarınca hazırlanmış ve 17/02/2012 tarih ve 28207 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır (www.idkk.gov.tr).

vii. İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı

Bu Program, kamu iç denetim sisteminin güçlendirilmesi, kalitesinin güvence altına alınması ve sürekli geliştirilmesi amacıyla düzenlenmiştir. Bu program ile iç denetim faaliyetinin performansı iç ve dış değerlendirmeler ile izlenecek ve gözden geçirilecektir.

Söz konusu program, 05/04/2006 tarih ve 29675 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır (www.idkk.gov.tr).

viii. 5018 Sayılı Kanununun Geçici 21 inci Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Esas ve Usuller

5018 sayılı Kanunu'nun geçici 21. maddesi kapsamında; kamu idarelerinin iç denetçi kadrolarına yapılacak atamalar ile Kurul tarafından düzenlenecek sertifika eğitimlerine doğrudan katılacaklara ilişkin; 2014 yılsonuna kadar iç denetçi kadrolarına atanma, 2015 yılsonuna kadar sertifika eğitimlerine katılma, ilgili eğitimlere yönelik başvuru yöntemlerinin belirlenmesine gibi esas ve usuller belirlenmektedir.

Söz konusu esas ve usuller, İDDK tarafından hazırlanmış ve 24/05/2013 tarih ve 28656 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır (www.idkk.gov.tr).

ix. 5018 Sayılı Kanunun Geçici 21 inci Maddesinin Beşinci Fıkrası Kapsamındaki Sertifika Eğitimi ve Sınavlarına İlişkin Esas ve Usuller

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun geçici 21. maddesinin beşinci fıkrası kapsamındaki iç denetçi adaylarına yönelik sertifika sınavı ile bu kapsamda yapılacak eğitimlere ilişkin ayrıntılı bilgilerin yer aldığı esas ve usullerdir.

Söz konusu esas ve usuller İDDK tarafından hazırlanmış ve 30/11/2013 tarih ve 28837 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır (www.idkk.gov.tr).

x. İç Denetçi Atamaları ve İç Denetim Uygulamaları Genelgesi

İç denetimdeki işlerliğin artırması amacıyla, iç denetçi kadro tahsisi ve ihdası yapılan idarelerde iç denetçi atamalarının yapılması, üç adet iç denetçi bulunan kurumlarda iç denetim birimlerinin kurulması ile denetimlerin standartlar ve Kamu İç Denetim Rehberi dâhilinde yapılması gibi hususlarda adımlar atılması amacıyla hazırlanmıştır.

Söz konusu Genelge, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından 02/12/2013 tarih ve 10794 sayı ile yayımlanmıştır (www.idkk.gov.tr).

xi. 2014-2016 Dönemi Kamu İç Denetim Strateji Belgesi

İç denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 39. maddesi kapsamında hazırlanan Belge, kamu idareleri tarafından yürütülen iç denetim sürecinin belirlenen stratejik amaçlar dikkate alınarak yürütülmesi amacıyla hazırlanmıştır.

Söz konusu Strateji Belgesi, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından 2014-2016 dönemine yönelik hazırlanmış ve yayımlanmıştır (www.idkk.gov.tr).

xii. Kamu İç Denetim Yazılımı (İçDen) Kullanım Yönergesi

İç denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 8. maddesinin 3. fıkrası ile 55. maddesi kapsamında hazırlanan Yönerge, Kamu İç Denetim Yazılımının (İçDen) kullanımına ilişkin esas ve usullerinin belirlenmesi amacıyla hazırlanmıştır.

Söz konusu Yönerge, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından hazırlanmış yayımlanmıştır (www.idkk.gov.tr).

xiii. Kamu BT (Bilgi Teknolojileri) Denetimi Rehberi

Rehber, kamu idareleri arasında bilgi teknolojileri özelinde uygulama birliğinin sağlamak, bilgi teknolojileri denetimi hakkında kamu idarelerine ayrıntılı bilgiler ve süreçler sunmak amaçları ile hazırlanmıştır.

Bu Rehber, 5018 sayılı Kanun'un 67. maddesi ile İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 7, 8, 10, 14, 36, 37 ve 55. maddelerine dayanılarak hazırlanmış ve İDKK'nın 22/01/2014 tarih ve 1 sayılı Kararıyla kabul edilmiştir (www.idkk.gov.tr).

xiv. Kamu İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Rehberi

Rehber ile iç denetim birimlerinde yapılacak iç değerlendirmeler ile Kurul tarafından yapılacak veya yaptırılacak dış değerlendirmelere ilişkin usul ve esasları belirlenmektedir.

Rehber, 5018 sayılı Kanun'un 67. maddesi ile İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 4, 10, 13, 13A ve 14. maddelerine dayanılarak

hazırlanmış ve İDKK'nın 18/02/2016 tarih ve 2 sayılı Kararıyla kabul edilmiştir (www.idkk.gov.tr).

xv. Performans Denetimi Rehberi

Rehber, iç denetim birimlerinin performans denetimi faaliyetlerinde takip etmeleri gereken esas ve usuller ile önerilen iyi uygulama yöntemlerinden oluşmaktadır.

Rehber, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından hazırlanmış ve 2016 yılında yayımlanmıştır (www.idkk.gov.tr).

xvi. Performans Denetimi Rehberi - Vaka Çalışmaları

A Üniversitesi kütüphane sürecinin, A Belediyesi otobüs işletmeleri sürecinin, A Başkanlığı acil durum çağrı merkezinin ve elektronik sisteme geçiş programının performans denetimine yönelik vaka çalışmalarını içermektedir.

Söz konusu çalışma, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından hazırlanmış ve 2016 yılında yayımlanmıştır (www.idkk.gov.tr).

xvii. 2017-2019 Dönemi Kamu İç Denetim Strateji Belgesi

İç denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 39. maddesi kapsamında hazırlanan Belge, kamu idareleri tarafından yürütülen iç denetim sürecinin belirlenen stratejik amaçlar dikkate alınarak yürütülmesi amacıyla hazırlanmıştır.

Söz konusu Strateji Belgesi, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından 2017-2019 dönemine yönelik hazırlanmış ve yayımlanmıştır (www.idkk.gov.tr).

xviii. Kamu İç Denetçi Sertifikasının Kullanılabilirliğine İlişkin Esas ve Usuller

Kamu iç denetçi sertifikası sahibi iç denetçi adayları ile iç denetçi olarak görev yaptıktan sonra başka bir kadroya atanan sertifika sahiplerinin mesleki yeterliliklerini sürekli hale getirmek için sertifikalarının geçerliliğini sürdürmeye yönelik düzenlemeleri yapmak amacıyla Kurul tarafından hazırlanmış ve yayımlanmıştır.

3.1.4.1.3. Türkiye’de Yapısal Açıdan İç Denetim

3.1.4.1.3.1. Kamu İç Denetim Standartları

Standartlar iç denetçiye mesleki faaliyetlerinde rehberlik eden, iç denetim mesleğinin belirli kurallar çerçevesinde yürütülmesine ve iç denetimin amacına ulaşmasına yardım eden genel ilkelerdir. Standartlar, ilke odaklıdır ve uyulması zorunlu gerekliliklerdir. İç denetim standartları, ilk kez 1978 yılında IIA tarafından yayınlanmaya başlanmış, bu kapsamda çıkarılan tebliğler “İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları” haline getirilerek 2002 yılından itibaren uygulanmaya başlanmıştır (Arslan, 2014:20-21). Standartlar iç denetim faaliyetindeki süreçleri ve iç denetçilerin niteliklerini göstererek iç denetimin kalitesinin değerlendirilmesinde gerekli kuralları belirlemekte ve iç denetim faaliyetinin değerini artırmaktadır (Kaya, 2016:60).

İç Denetim Koordinasyon Kurulu’nun 08/07/2011 tarih ve 14 sayılı Kararıyla belirlemiş olduğu Kamu İç Denetim Standartları Kurul’un 29/12/2016 tarih ve 10 sayılı Kararıyla güncellenmiştir. Güncellenmiş haliyle Kamu İç Denetim Standartları, nitelik ve çalışma standartlarından oluşmaktadır. Nitelik standartlarında, iç denetçi ve iç denetim biriminde olması gereken özellikler yer almakta iken, çalışma standartlarında ise iç denetim faaliyetine ve bu faaliyetlerin izlenmesine yönelik özellikler bulunmaktadır (Sarıbuğday, 2013:95-96). Güvence/denetim (G) ve danışmanlık (D) faaliyetlerine uygulanabilecek gereklilikleri gösteren nitelik

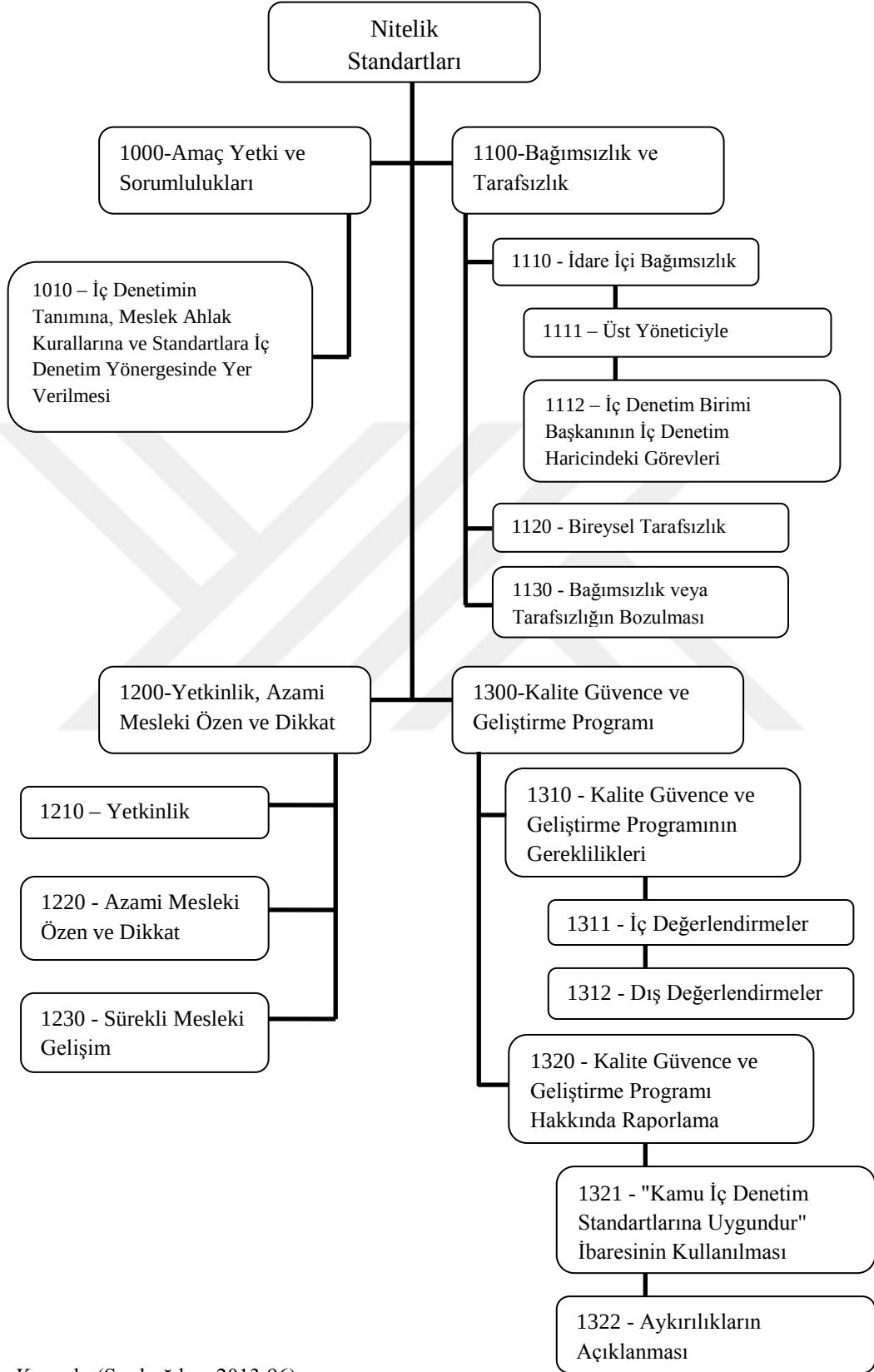
standartları, bir idaredeki iç denetim faaliyetlerinin bütününe tatbik edilmek üzere hazırlanmıştır. Standartlarda geçen üst düzey yönetici ifadesinden, idarelerin teşkilat kanunlarında gösterilen birimlerin (ana hizmet, yardımcı hizmet, danışma ve denetim gibi) en üst yöneticisinin anlaşılması gerekmektedir (www.iddk.gov.tr).

İç denetçilerin faaliyetlerini yürütürken uyması gerekli söz konusu standartlar, iç denetimin işlerliğinin artırılması ve bu işlerliğin sürdürülebilir olması hasebiyle büyük bir önem arz etmektedir.

Faaliyetlerini standartlar dâhilinde yürüten iç denetçi, hem meslek ahlak kurallarına riayet edecek hem de faaliyetine işlerlik kazandıracaktır. Uygulama birliğinin de sağlanması amacı çerçevesinde hazırlanan standartlara olan riayet, gerek kamu idarelerinin özelinde gerek iç denetim faaliyetinin yürütüldüğü bütün kurumlar nezdinde etkinliği artıracaktır.

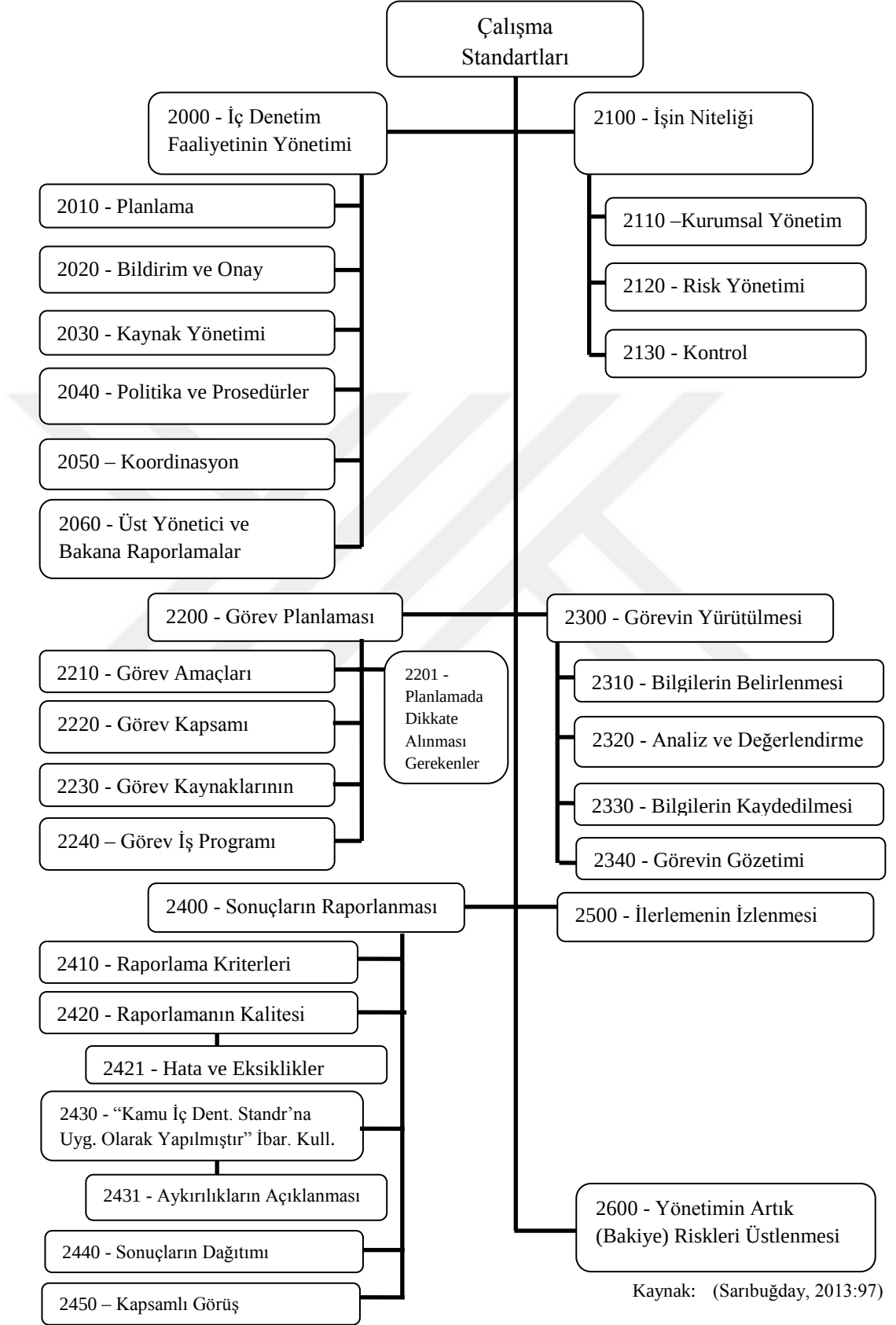
Kamu iç denetim standartları aşağıdaki tablolarda ayrıntılı olarak yer almaktadır:

Şekil 1: Nitelik Standartları



Kaynak: (Sarıbuğday, 2013:96)

Şekil 2: Çalışma Standartları



3.1.4.1.3.2.İç Denetim Alanındaki Kuruluşlar

İç denetim sistemi, değişen ekonomik ve finansal faaliyetlere göre sürekli olarak kendini güncel ve aktif tutmak mecburiyetindedir. Bu durum karşısında kurumlar kimi zaman bir otorite görüşüne ihtiyaç duyabilirler. Bu yüzden iç denetim faaliyetinin gelişmesi amacıyla bazı ulusal ve uluslararası kuruluşlar bulunmaktadır. Bu kuruluşlar aşağıda ayrıntılı olarak yer almaktadır (Berber, 2014:24).

3.1.4.1.3.2.1.Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE)

Türkiye İç Denetim Enstitüsü, ülkemizde uluslararası standartlarda iç denetim mesleğinin gelişimi için 19 Eylül 1995 tarihinde kurulmuştur. TİDE'nin, 900'den fazla kurumu temsil eden 3.000'e yakın üyesi bulunmaktadır. Enstitü, mesleğin profesyonellerinin yetkinlikleri, finans ve reel sektör şirketleri ile kamu kurum ve kuruluşlarının kurumsal yönetim kalitesi, mesleğin akademik gelişimi için çeşitli hizmetler sunmaktadır (www.tide.org.tr).

Enstitü, iç denetim uygulamalarını uluslararası standartlara uyumlu olarak meslektaşlar, kurumlar ve toplum için güvence kaynağı olmuş, gelişmeleri göstermiş, finans ve reel sektör şirketleriyle kamu kurum ve kuruluşların kurumsal yönetim kalitesi, düzenleyici otoritelerin düzenlemelerinin uygulamadaki uyum kalitesi hakkında bilgiler vererek mesleğin gelişimi için sertifika, uluslararası standartlar, eğitim, ulusal kongreler, yayıncılık, araştırma, kariyer gelişimi ve rehberlik gibi pek çok hizmet sunmaktadır (Kaya, 2016:35).

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ve Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu'nun (ECIIA) temsilcisi olan ve yönetim organları ile çalışma komitelerinde aktif görev alan Türkiye İç Denetim Enstitüsü, “meslekte küresel gelişim ve mükemmelliğin paydaşı olmak” vizyonu ile şirketlerimizin yönetim kurulları, denetim komiteleri, icra kurulu başkanları, üst düzey yöneticiler ve iç denetçiler, kamu kurum ve kuruluşlarımız, düzenleyici kurumlarımız,

üniversitelerimiz ve akademisyenlerimize hizmetleri ile kalıcı değer yaratma misyonunu sürdürmektedir (www.tide.org.tr).

Kalıcı bir değer oluşturma hedefi ile faaliyet yürüten TİDE, icra etmiş olduğu faaliyetler ile iç denetime büyük bir katkı sunmaktadır. İç denetçilere yönelik mesleki gelişim vizyonu çerçevesinde eğitim faaliyetleri ve sertifika hizmetlerinin sunulması, kongrelerin düzenlenmesi gibi hizmetlerin sunumu ile iç denetime yönelik kendi performansını da ortaya koymakta ve bu durum iç denetimin etkinliğini ve verimliliğini de artırmaktadır.

3.1.4.1.3.2.2.İç Denetim Koordinasyon Kurulu

İç denetim sisteminin sağlıklı bir şekilde hayata geçirilmesi için gerekli düzenlemeleri yapacak ve bu alandaki güncel gelişmeleri sisteme dâhil edecek bir organın varlığına ihtiyaç duyulmuş olup, bu amaçla merkezi uyumlaştırma fonksiyonunu ifa etmek üzere, bağımsız, tarafsız ve bakanlıklar arası bir organ olan İç Denetim Koordinasyon Kurulu 2004 yılında kurulmuştur. Kurul; kamu idarelerinde iç denetimin uluslararası uygulamalar ve standartlara uygun olarak kurulması, yürütülmesi, geliştirilmesi ve izlenmesi amacıyla kendisine verilen görevleri yerine getirmektedir (Tufan, 2012:57).

5018 sayılı Kanun'un 66. maddesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun (İDKK) kurulması hükme bağlanmıştır. Kurul'un yapısı, görevleri ve işleyişi 5018 sayılı Kanun'un 66. ve 67. maddesi ile İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik ile belirlenmiştir.

Kurul, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı yedi üyeden oluşmaktadır. 5018 sayılı Kanun'un 67. maddesi gereğince İç Denetim Koordinasyon Kurulu, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere aşağıdaki görevleri yürütmektedir (5018, md:67):

- İç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek.
- Uluslararası uygulamalar ve denetim standartlarıyla uyumlu risk değerlendirme yöntemlerini geliştirmek.
- Kamu idarelerinin denetim birimleri ile işbirliğini sağlamak.
- Yolsuzluk veya usulsüzlüklerin ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda önerilerde bulunmak.
- Risk içeren alanlarda iç denetçilere program dışı özel denetim yaptırılması için kamu idarelerine önerilerde bulunmak.
- İç denetçilerin eğitim programlarını düzenlemek.
- İç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak.
- İdarelerin iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Hazine ve Maliye Bakanı'na sunmak ve kamuoyuna açıklamak.
- (Değişik: 22/12/2005-5436/10 md.) İşlem hacimleri ve personel sayıları dikkate alınmak suretiyle idareler ile ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi atanıp atanmayacağına karar vermek.
- İç denetçilerin atanmasına ilişkin diğer usulleri belirlemek.
- İç denetçilerin uyacakları etik kuralları belirlemek.
- (Ek: 22/12/2005-5436/10 md.) Kalite güvence ve geliştirme programını düzenlemek ve iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirmek.

İDKK'nın, yukarıdaki görevlerini tam olarak yerine getirebilmesi için siyasal organlardan bağımsız, gerektiğinde iç denetçilere danışmanlık hizmeti veren, mali özerkliği gerçekleşmiş, iç denetim konusunda düzenleme, denetleme ve rehberlik görevini yerine getirebilecek sağlam bir kurumsal yapıya kavuşturulması gerekmektedir (Bircan, 2014:48).

İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun, Kanun'un saydığı görevleri icra etmesi ile birlikte iç denetimin kalitesi ve etkinliğine ulusal düzeyde katkı sunacağı, söz

konusu katkının da iç denetim faaliyetlerine yansması ile birlikte Kurul'un iç denetim faaliyeti kapsamındaki kurumsal değerinide artıracığı düşünülmektedir.

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

1941 yılında kurulan, iç denetim alanında tanınmış bir otorite ve yönlendirici ve danışman niteliği olan Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors- IIA), uluslararası profesyonel bir kuruluştur (Özdemir, 2015:30). IIA, çağdaş iç denetim çağının gelişmesinin başlangıcı olarak kabul edilmektedir. IIA başlangıçta 25 ülkede kurulmuş, zamanla 120 ülkede örgütlenmiştir (Gürkan, 2009:27).

Enstitünün misyonu, iç denetime yönelik küresel çapta dinamik bir liderlik sağlamaktır. Enstitü'nün iç denetim, risk yönetimi, yönetim, iç kontrol, bilgi teknolojileri denetimi eğitim ve güvenlik alanlarında 185.000'den fazla üyesi bulunmaktadır. Üyeler, yerel, ulusal ve küresel profesyonel ağ dâhil olmak üzere Kuzey Amerika Servis Merkezi tarafından sunulan yardımlardan yararlanmaktadır (Özdemir, 2015:30). Enstitünün amaçları, iç denetimin sorumluluk alanlarının belirlenmesi, bağımsız ve nesnel iç denetçiliğin tanımlanması, etik kuralların ve genel, belirleyici standartların oluşturulması, iyi bir iç denetim uygulaması, iç denetçilik çalışmalarında kalite güvence ihtiyaçları, dünya çapında en iyi uygulama performanslarının ortaya konmasıdır (Kaya, 2016:27). Enstitü, mesleki gelişim için konferanslar düzenleyerek ve eğitim programları hazırlayarak yapılan sınavlarla Certified Internal Auditor (CIA) (Uluslararası İç Denetim Sertifikası) vermektedir. IIA, kamu sektöründe iç denetimin rolünü iki ana maddede incelemiştir. Bunlar (Berber, 2014:24):

- Her türlü idare faaliyetlerini geliştirmek ve iyileştirmek amacıyla, bağımsız ve tarafsız bir danışmanlık hizmeti vermek,

- Risk yönetimi ile iç kontrol sürecinin etkin ve verimli bir şekilde değerlendirilmesi ve geliştirilmesi için sistematik yaklaşımlar geliştirerek idarenin hedeflerini gerçekleştirmesine yardımcı olmaktadır.

Çağdaş iç denetimin yapı taşı olarak kabul edilen IIA, yapacağı danışmanlık hizmetleri ve idarelerin hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik değerlendirme faaliyetleri ile birlikte iç denetime yönelik küresel çapta dinamik bir liderlik sağlama misyonunu da yerine getirmiş olacaktır.

3.1.4.1.3.2.4.Yüksek Denetleme Kurulları Örgütü (The International Organisation of Supreme Audit Institutions) (INTOSAI)

Elli yıldan fazla süredir denetim kuruluşlarına bir çerçeve sunan INTOSAI, 1953 yılında Küba’da kurulmuştur. 34 ülkenin katılımıyla Küba’da 1.INTOSAI Kongre’si yapılmıştır. INTOSAI’nin 194 tam ve 5 ortak ve 1 ortaklık üyesi bulunmaktadır. Otonom, bağımsız ve apolitik organizasyon olan INTOSAI, uluslararası denetim standartları geliştirmek ve ülkeler arasında denetim kültürlerini ve birikimlerini paylaşmasına olanak sağlamaktadır. Birleşmiş Milletlere ya da Birleşmiş Milletlerin uzmanlık kuruluşlarına üye ülkeler yüksek denetim kuruluşlarının bir teşkilatıdır (www.intosai.org).

INTOSAI’nın her üç yılda değişik ülkede gerçekleştirilen kongreleri, kamu kesimindeki güncel ve önemli denetim sorunlarının görüşüldüğü ve gerekli tavsiye kararlarının alındığı bir form niteliğindedir (Özdemir, 2015:30-31). INTOSAI’nın amacı, yüksek denetleme kurumları arasındaki ilişkileri geliştirerek güçlendirmek, özellikle kamu mali denetimi alanında bilgi ve görüş alışverişi ile deneyimlerin paylaşılmasını sağlamak, gereksinim duyulan alanlarda üyelerine destek vermektir (Gürkan, 2019:31). INTOSAI; 1965 yılında kurulan OLACEFS (The Organization of Latin American and Caribbean Supreme Audit Institutions) Latin Amerika ve Karayipler Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı, 1976 yılında kurulan AFROSAI (The African Organization of Supreme Audit Institutions) Afrika Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı, 1976 yılında kurulan ARABOSAI, (The Arab Organization of

Supreme Audit Institutions) Arap Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı, 1978 yılında kurulan ASOSAI, (The Asian Organization of Supreme Audit Institutions) Asya Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı, 1987 yılında kurulan PASAI, (The Pacific Association of Supreme Audit Institutions) Pasifik Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı, 1988 yılında kurulan CAROSAI (The Caribbean Organization of Supreme Audit Institutions) Karayipler Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı, 1990 yılında kurulan EUROSAI (The European Organisation of Supreme Audit Institutions) Avrupa Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı olmak üzere yedi bölgesel birlik altında örgütlenmiştir (www.intosai.org).

Geniş bir örgütlenme ağına sahip olan INTOSAI, yüksek denetleme kuruluşları arasındaki ilişkilerin güçlendirilmesi ve kamusal mali alanda faaliyet yürüten kuruluşlar arasında görüş alışverişi ile deneyimlerin paylaşılması amaçlarını gerçekleştirip gerçekleştirmediği; ya da hangi oranda gerçekleştirdiği hususlarında etkin ve verimli olacaktır.

3.1.4.1.3.2.5.Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) (COSO)

COSO, tüm kontrollerin ve süreçlerin incelendiği, yönetim, iç kontrol, kurumsal risk yönetimi, finansal raporlama ve yolsuzluk konularında yön gösteren bir kuruluştur. Treadway Komisyonu olarak da adlandırılan COSO, Amerikan Enstitüsü Sertifikalı Kamu Muhasebecileri (The American Institute of Certified Public Accountants) (AICPA), Uluslararası Finans Yöneticileri (Financial Executives International) (FEI), İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors) (IIA), Yönetici Muhasebecileri Enstitüsü (The Institute of Management Accountants) (IMA) tarafından oluşturulmuştur (www.coso.org).

Amacı mali raporlamayla mücadele etmek olan COSO, 1992 yılında faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, mali raporların güvenilirliği, yürürlükteki kanun ve mevzuata uygunluk olmak üzere üç başlıktan oluşmuştur. Sonrasında iç kontrol

bütünleşik çerçevesi; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim başlıkları COSO tarafından yayımlanmıştır. 2004 yılında iç kontrol yapısı geliştirilerek mali raporların güvenilirliği sağlanmış, işletmenin hedeflere ulaşmasında ortaya çıkacak kurumsal risk boyutunun tanımlandığı Kurumsal Risk Yönetimi Bütünleşik Çerçeve'si yayımlanmıştır (Kaya, 2016:28).

İç kontrol yapısının geliştirilerek mali raporların güvenilirliğinin sağlanması ile COSO amaçlanan performans seviyesine ulaşmıştır.

3.1.4.1.3.2.6. Avrupa İç Denetim Enstitüsü Konfederasyonu (European Confederation of Institutes of Internal Auditing – ECIIA)

Avrupa İç Denetim Enstitüsü Konfederasyonu (ECIIA) 1980 yılında resmi bir yapı olarak Portekiz, Almanya, Fransa, Birleşik Krallık ve İrlanda, Norveç, Belçika, Hollanda, Lüksemburg ile birlikte faaliyete başlamıştır. Tüzel kişiliğe sahip olan ECIIA kar amacı gütmeyen uluslararası bir kuruluş olarak Brüksel'de kurulmuştur. Bünyesinde Türkiye dâhil toplam 34 üye devlet bulunmaktadır. Kurumun amacı, üye ülkelerde iç denetim mesleğini, standartlarını tanıtır, uluslararası iç denetim standartlarını ve meslek ahlak kurallarının özel ve kamu sektöründe uygulanmasını sağlamaktır. Konfederasyon, iç denetim ile ilgili danışmanlık ve meslekle alakalı araştırmalar yaparak, konferanslar vermekte, uluslararası raporlar yayınlamaktadır (Kaya, 2016:27).

Avrupa ülkeleri İç Denetim Enstitülerinin oluşturduğu Konfederasyon, profesyonel anlamda iç denetimi desteklemeyi ve geliştirmeyi amaçlamakta; iç denetim, risk yönetimi ve kurumsal yönetim konularında çeşitli araştırmalar yapmakta ve geliştirme faaliyetlerini sürdürmektedir (Berber, 2014:24-25).

ECIIA, iç denetim kapsamında danışmanlık ve araştırmalar yapmak; konferanslar düzenleyerek uluslararası raporlar yayımlamak gibi faaliyetler ile iç denetim faaliyetini uluslararası seviyede katkı sunmaktadır.

3.1.4.1.3.3.İç Denetimin Organizasyon Yapısındaki Yeri

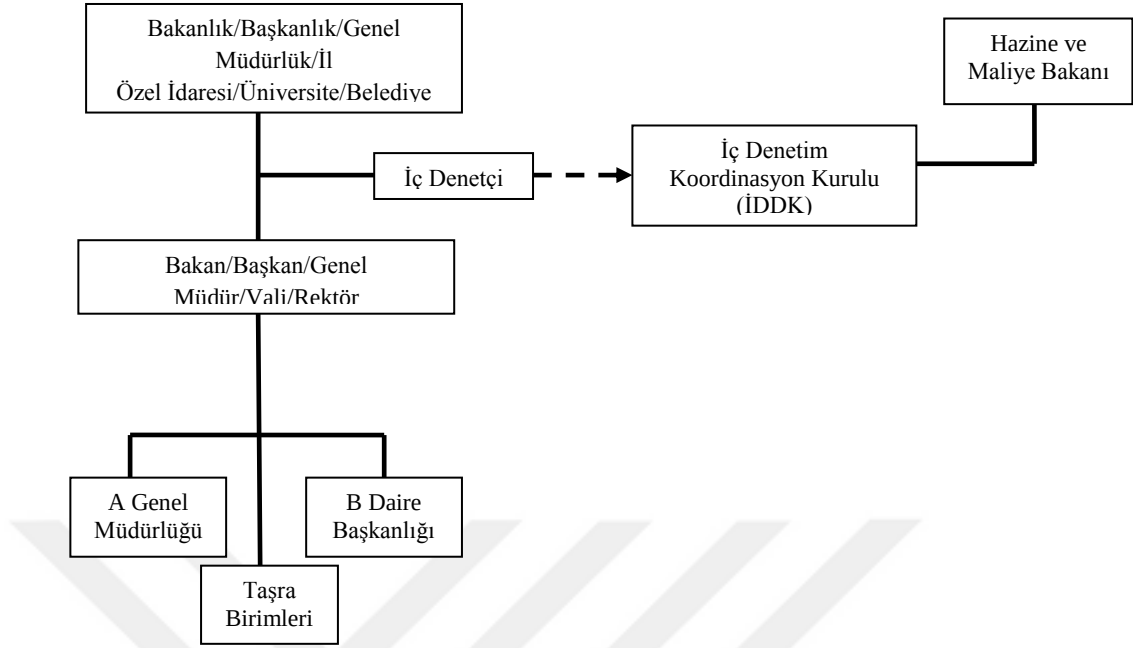
İç denetim birimlerinin hiçbir etki altında kalmadan çalışabilmeleri için yönetim fonksiyonuna bağlı olmaları ve yürütme fonksiyonları ile organik bir bağlantı içinde olmamaları gerekir. Burada dikkat edilmesi gereken husus her fonksiyon için ayrı bir hiyerarşik yapılanma değil; standart bir hiyerarşik yapılanmanın göz önünde bulundurulmasıdır. Bir bütün olarak iç kontrol sistemi ve münferiden iç denetim faaliyetlerinin etkinliğini açısından en uygun örgütlenme türü fonksiyonlara göre bölümlenmiş örgüt yapısıdır (Dabbağöğlu, 2009:112).

İç denetçilerin organizasyon yapısındaki konumlarının belirlenmesinde, örgütsel statü ve tarafsızlıktan oluşan iki bağımsızlık ölçüsünün sağlanması gerekmektedir. Örgütsel statü, iç denetçinin örgüt içerisinde bağımsızlığını tehlikeye düşürmeyecek bir konuma sahip olması gerekliliğini, diğer bir ifade ile doğrudan üst yönetime veya yönetim kuruluna bağlı olması gerekliliğini vurgulamaktadır. Tarafsızlık ise; işletmede sürekli çalışan personelin belirli bir aşamadan sonra bağımsızlığını ve tarafsızlığını koruyamamasını ifade etmektedir. Bu bağlamda diyebiliriz ki, iç denetçi organizasyonda en üst birime, varsa denetim komitesi, yoksa yönetim kurulu veya genel müdüre bağlı olarak faaliyette bulunmalıdır (Memiş, 2008:84-85).

5018 sayılı Kanun'un iç denetimle ilgili hükümlerine tabi olan kamu idarelerinde doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetçiler görev yapmaktadırlar. İç denetçiler, sertifika eğitimlerinin alınması, iç denetim alanında hazırlanan mevzuata uyum ve iç denetim raporlarının bir örneğinin gönderilmesi bakımından İDKK ile de iletişim halindedirler (Gürkan, 2009:121).

İç denetim organizasyonda dört önemli sürecin gelişmesine yol açabilir; öğrenme (personelin işlerini nasıl daha iyi yapmaları gerektiği konusunda eğitmek), motivasyon (denetim aynı zamanda performansın iyileşmesine de yol açar), caydırıcılık (bir denetimin kötüye kullanıma yol açabilecek şeyleri caydırmak olduğunu bilmek), ve süreç iyileştirmeleri (iç denetim aynı zamanda doğru şeylerin doğru şekilde yapılmasını da sağlayabilir) (Badara &Saidın, 2013:329).

Şekil 3: İç Denetimin Organizasyon Yapısındaki Yeri



Kaynak: (KİDGR, 2007:20).

İç denetim birimlerinin kamu organizasyon yapısındaki yeri incelendiğinde, üst yönetici ile bağlı olarak faaliyet yürütmesi iç denetim biriminin ne kadar etkin olabileceği hususunun büyük bir tartışma konusu olarak karşımıza çıktığını göstermektedir. Söz konusu bağlılık var olduğu müddetçe iç denetim biriminin etkinliğinden bahsetmek mümkün olmayacaktır.

3.1.4.2.İç Denetim Süreci

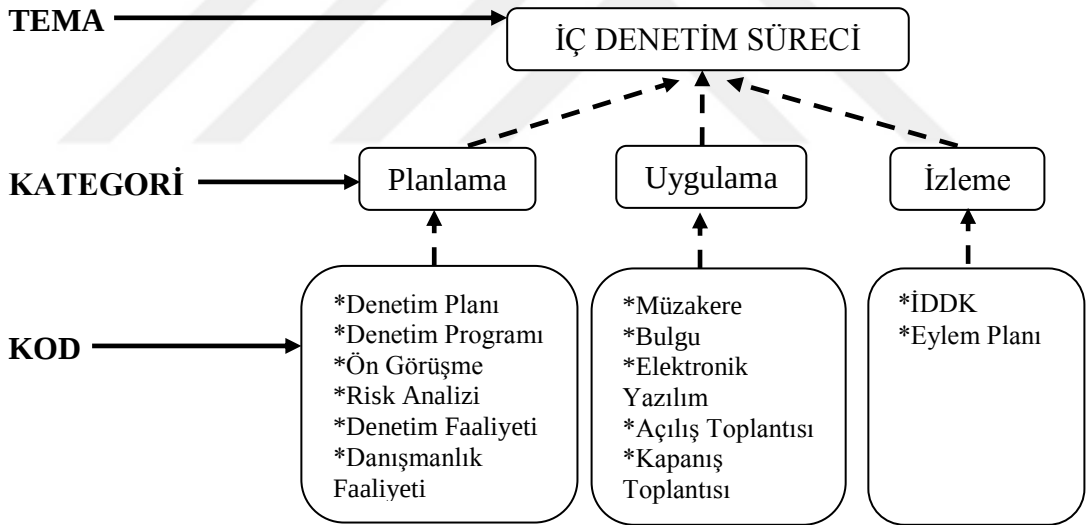
İç denetim süreci teması, Kaya'nın (2016), Özdemir'in (2015), Arslan'ın (2014), Bircan'ın (2014) ve Mantar'ın (2013) çalışmalarından esinlenerek oluşturulmuştur.

Sözlük anlamıyla süreç, aralarında ortak bir ilişki olan veya belirli bir düzen içinde tekrarlanan, ilerleyen, gelişen olay-proses veya hareketler dizisidir. Süreçte hedeflenen verimlilik ve kalite düzeyi, belirli araçlar ve yöntemler ile birlikte, bir düzen içinde tekrarlanarak geliştirilen sistematik faaliyetler yardımıyla bir bütünlük içinde sistemdeki işleyiş yürütülerek sağlanmaktadır (Tokcan, 2011:3). Türkiye'de

kamu iç denetim çalışmaları, iç denetçiler tarafından önceden belirlenmiş bir süreç takip edilerek yapılmaktadır (Bircan, 2014:38). İç denetimden beklenen kuruma değer katmanın etkili olabilmesi için söz konusu süreçlerin etkin olarak işlemesi gerekmektedir (Özdemir, 2015:26). İç denetim süreci, iç denetimin planlanması, iç denetim faaliyetinin yürütülmesi, iç denetim sonuçlarının raporlanması ve iç denetim sonuçlarının izlenmesi faaliyetleri olarak ifade edilmektedir (Arslan, 2014:17).

Araştırma kapsamındaki temalara yönelik belirlenen kategori ve kodlar, ayrı ayrı olarak her tema altındaki diyagramlarda ayrıntılı olarak gösterilmiştir. İlgili diyagramlar, her mülakat sorusu için ayrı ayrı belirlenmiş; kod, kategori ve temaların belirlenmesine yönelik deliller ise mülakatlar sonucunda iç denetçiler tarafından verilen yanıtlar çerçevesinde kategoriler altında yer almıştır.

Şekil 4: İç Denetim Sürecine İlişkin Kod Diyagramı



Görüşmelerde iç denetçilerin iç denetim sürecine ilişkin vermiş olduğu yanıtlar ışığında “planlama”, “uygulama” ve “izleme” kategorileri oluşturulmuştur.

3.1.4.2.1. Planlama

İç denetim planı, iç denetim faaliyetlerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini sağlamak amacıyla denetimin kapsamını, ilkelerini,

denetlenecek alan ve konuları, ihtiyaç duyulan işgücü ve diğer kaynakları içerecek şekilde, yönetimle birlikte hazırlanır. İç denetim sürecinin planlanması önceden hazırlanacak olan iç denetim yönetmeliği ile uyumlu olmalıdır. Kamu idareleri ya da şirketler iç denetimin önemine binaen bir iç denetim yönetmeliği hazırlamalıdır (Özdemir, 2015:27).

Planlama, iç denetim sürecinin ilk aşaması olması hasebiyle son derece dikkatli bir biçimde belirlenmelidir. İyi bir planlama ile yapılacak olan faaliyette etkinlik artacak ve uygulama aşamasına geçişte zorluklar ile karşılaşılmayacaktır. İç denetim sürecine yönelik ilk aşama olarak belirlenen “planlama” kategorisine yönelik iç denetçilerin vermiş olduğu yanıtlar ve bu yanıtlara çerçevesinde yapılan değerlendirmeler aşağıda yer almaktadır:

İD1: “Aralık ayı itibarı ile 3 yıllık denetim planı ve yıllık denetim programı hazırlanmaktadır. Bu programa riskli ve önemli gördüğümüz alanlar dâhil edilmektedir. Daha sonra bu program, Rektör onayına sunulmaktadır. Rektör, sunulan programa şu konuları da ilave edelim diyorsa o konular da ilave edilip program onaylatılmaktadır. Programdaki denetim konuları öncelik sırasına konulmakta ve denetimlerimiz ona göre gerçekleştirilmektedir.”

Denetim plan ve programının riskli görülen alanlar dâhilinde hazırlandığı ve söz konusu plan ve programın üst yöneticinin onayı ile uygulama alanı bulacağı vurgulanmaktadır.

İD2: “Oluşturulan denetim evreninde yer alan konular, denetim programına alınıp Rektör ile görüşme yapılmaktadır. O görüşmede, Rektör şu konuları da ekleyelim derse o konu da programa dâhil edilmektedir. Ayrıca basında bir konu çıktığı zaman Rektör, o konuda da denetim yapılmasını isteyebilmektedir. O zaman bizler, o konuda da denetim gerçekleştirebilmekteyiz. Yaptığımız ön çalışma sonucunda belirlediğimiz konular Rektör’e sunulmakta ve belirlediğimiz konularda sizlerin de isteyeceği bir konu bulunmakta mıdır? sorusunu Rektör’e yönlendirmekteyiz. Bu sürece rağmen sonuçta Rektör’ün istekleri çerçevesinde denetimlerimizi gerçekleştirmekteyiz.”

Üst yönetici ile yapılan ön görüşme sürecinde, iç denetçilerin yaptıkları ön hazırlık ile oluşan denetim konuları ile üst yöneticinin de talep ettiği konuların eklenmesi sonucunda denetim konularının şekillendiği; yerel ya da ulusal basında

kurumu ilgilendiren bir haber ile karşılaştırılması durumunda da üst yöneticinin bunu dikkate alarak denetim konularına dâhil edilmesini istediği görülmüştür.

İD3: “Denetim programı ilgili olduğu yıldan evvel hazırlanmakta bu da takribi Aralık ayının son haftasına denk gelmekte ve ilgili olduğu yılın birinde 01.01..... yürürlüğe girmektedir. Bu denetim programının içinde danışmanlık faaliyetleri de olabilmektedir; ama bu kesin bir durum değildir. Danışmanlık faaliyetleri denetim programı dışında da olabilmektedir. Danışmanlık faaliyetleri birimlerin talepleri doğrultusunda yapılmakta ve bu faaliyetlerden önemli görülen hususlar programa dâhil edilmektedir. Eğer denetim esnasında bir usulsüzlük tespit edilirse o zamanda “inceleme raporu” düzenlenmektedir; ama genel olarak iç denetim kapsamında iki rapor düzenlenmektedir: Denetim Raporu, Danışmanlık Raporu.”

İç denetim kapsamında denetim ve danışmanlık raporlarının düzenlendiği, inceleme raporunun ise denetim esnasında bir usulsüzlük ile karşılaştırılması halinde düzenleneceği belirlenmiştir.

İD3 :“Gelen veriler üzerinde değerlendirme yapılmakta ve risk analizi (risk kontrol matrisi) ile en riskli alanlar tespit edilmektedir. Bu matris yapılmadan evvel birim yöneticileri ve süreçteki görevliler ile açılış toplantısı yapılmakta; toplantıda sürece ilişkin birimin sıkıntıları, öngörülleri ve riskli alanlar sorulmaktadır. Bu aşamaya kadar daha risk matrisi netleşmemektedir. Bu toplantı neticesinde birimin de görüşleri alınarak risk kontrol matrisi netleştirilmektedir. Sonra saha çalışması için denetlenen birime gidilmektedir.”

Denetim programının onayından sonra, birimlerden gelen veriler ışığında risk analizlerinin yapılarak riskli alanların tespit edildiği ve birimler ile yapılan görüşmeler sonucunda risk kontrol matrisinin nihai aşamaya gelmesi ile birlikte söz konusu matrisin saha çalışmaları için bir rehber olacağı değerlendirilmektedir.

İD13: “Kurul tarafından yapılan düzenlemeler çerçevesinde iç denetim faaliyeti (denetim, danışmanlık ve inceleme) planlanarak uygulanmaktadır. Denetim süreci için önce üç yıllık plan ve yıllık program yapılmaktadır. Bu plan ve program yapılırken risk esaslı düşünülüp en riskli alanların denetimine öncelik tanınmaktadır. Rektör’ün onayı ile program yürürlüğe girmekte ve 31 Aralık’tan önce program uygulamaya konulmaktadır.”

Denetim plan ve programının İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen standartlar dâhilinde hazırlandığı ve bu programların denetim, danışmanlık ve inceleme faaliyeti olarak planlandığı görülmüştür.

ID14: “Aralık ayı itibarı ile hazırlanan ve Rektör tarafından onaylanan denetim programı ile süreç başlamaktadır. Kalite yönetim sistemi dâhilinde denetim ve danışmanlık iş akış süreçleri oluşturulmaktadır. Söz konusu faaliyetler tek bir iç denetçi tarafından değil ekip olarak yapılabilen faaliyetlerdir. Ayrıca söz konusu bu faaliyetler mevzuat dâhilinde oluşturulan İÇ-DEN yazılım programı dâhilinde gerçekleştirilmektedir.”

İç denetim faaliyetinin bir ekip işi olduğu ve söz konusu faaliyetin yazılım programı dâhilinde yürütüldüğü görülmüştür.

ID15/ID16: “Faaliyetlerimizi danışmanlık ve inceleme olarak gerçekleştirmekteyiz. Denetim faaliyetleri fazla olmamaktadır. Genellikle danışmanlık faaliyetleri olarak süreç yürümektedir. Rektör değişimleri fazla olduğu için her gelen Rektör ilk yılda daha çok kurumu tanımak amacı ile danışmanlık ve inceleme faaliyetleri yürütmemizi talep etmektedir.”

Asıl faaliyet alanı olan denetim alanındaki faaliyetlerin sınırlı olması iç denetimin etkinliğini azaltıcı bir durum olarak görülmektedir. Denetim faaliyetlerinin sınırlı olmasının ise üst yönetici değişikliklerinden kaynaklandığı tespit edilmiştir.

3.1.4.2.2.Uygulama

İç denetçi bu aşamada, denetim sonuçlarını destekleyecek bilgileri toplamakta, analiz etmekte, yorumlamakta ve belgelendirmektedir. Ayrıca bu bilgileri uygun yöntemlerle tarafsız bir şekilde değerlendirerek raporuna görüş oluşturmaktadır (Arslan, 2014:18).

Uygulama aşaması ile birlikte artık iç denetçi saha çalışmalarından elde ettiği bulguları ve bu bulgulara yönelik birimler ve iç denetçilerin kendisi tarafından sunulan çözüm önerilerini ortaya koymakta ve itilafların oluşması durumunda ise üst yöneticiye bu durumu ileterek bu aşamayı sonlandırmaktadır. İç denetim sürecine

yönelik ikinci aşama olarak belirlenen “uygulama” kategorisine yönelik iç denetçilerin vermiş olduğu yanıtlar ve bu yanıtlar çerçevesinde yapılan değerlendirmeler aşağıda yer almaktadır:

İD1: “Birimimizde üç iç denetçi bulunmasına rağmen iç denetim birim başkanlığı kurulamamıştır. Bu nedenle İÇ-DEN yazılım programını kullanamıyoruz. Normalde bu yazılımı kullanmak zorunlu ama ne Bakanlık ne Kurul ne de Rektörlük bu yazılımın kullanılmasına yönelik herhangi bir yaptırım ya da bir yönlendirme de bulunmamıştır.”

İç Denetçi Atamaları ve İç Denetim Uygulamaları Genelgesi kapsamında üç iç denetçi bulunan idarelerde iç denetim biriminin kurulması hükmü, söz konusu idare özelinde yanıt bulmamış ve bu hükme rağmen birimin kurulmadığı; Kurul’un da ilgili Genelge’yi yayımlamasına rağmen bu durumu takip etmediği görülmüştür.

İD2: “Denetim programı onaylandıktan sonra iç denetim koordinatörü görevlendirme yapmaktadır. Görevli iç denetçi denetlenen birim ile iletişime geçip denetim yapılacağını bildirmekte ve açılış toplantısı tarihi (biriminde uygun olduğu onun da önerileri dâhilinde) belirlenmektedir. Denetim sonucunda riskli görülen alanlar varsa ve bunlar rapora konu olabilecek ve çözülemeyecek konular (itilaflı) ise durum üst yönetime bildirilmektedir. Bildirilen bu hususlarda eğer üst yönetim birim yöneticisinin önerisine katılır ise durum rapora konu edilmemekte; ama üst yönetim iç denetçinin önerisine katılır ise bu sefer durum rapora konu edilmektedir.”

Görevlendirmenin yapılması ile birlikte denetimin uygulama aşamasının tamamen başladığı, denetlenecek birimin de bu aşamada fikirlerine başvurulduğu (denetimin ne zaman yapılabileceği) ve bu sürece üst yönetimin de dâhil olduğu belirlenmiştir.

İD3: “Açılış toplantısından sonra denetim testleri üzerinden saha çalışması yapılmakta ve riskli bir faaliyet söz konusu mu değil mi o incelenmektedir. Eğer ön çalışma da riskli olabilecek diye belirlenen alanlar saha da da riskli olarak görülürse o risk bir bulgu olarak rapora (denetim raporu) girmektedir. Daha sonra bu bulgular birim yöneticisine gönderilmektedir. Söz konusu bulguların nedenleri, risk ve etkileri ve öneriler doğrultusunda birim ile kapanış toplantısı yapılmaktadır. Toplantıda mevcut bulgular birimle müzakere edilmektedir. Toplantıda birimin itirazı olabilir bulgulara karşı ama bu durum pek ortaya çıkmamaktadır.”

Sahada yapılan çalışmalar neticesinde, riskli olarak görülen bulgular ve bu bulgulara yönelik öngörülen çözüm önerilerinin denetlenen birim ile yapılan görüş alışverişi sonucunda netleşeceği tespit edilmiştir.

ID5: “Süreç İÇ-DEN yazılım programı üzerinden yürütülmektedir. Bütün süreçler bu sistem üzerinden başlamakta ve bu süreç ile sona ermektedir. İç denetim faaliyeti tek bir iç denetçinin yapacağı bir faaliyet değildir. Birimde bulunan tüm iç denetçilerin gerçekleştireceği bir faaliyettir. Denetim sürecinde iç denetim birim başkanı, gözetçi ve iç denetçi bulgular ve öneriler konularında mutabık olmalıdır.”

Sürecin Kurul tarafından belirlenen yazılım programı üzerinden yürütüldüğü, denetim sürecindeki tüm aktörlerin bulgular üzerinde mutabık olmaları gerektiği vurgulanmıştır.

ID8: “Bazı durumlarda Rektör bir karar alırken bizlerin fikirlerine başvurmaktadır. Örneğin; mediko süreci, öğrenci işleri süreci, döner sermaye gelir süreci, bazı birimlerin reorganizasyonu ve performans ölçüm süreçlerini talep edebilmektedir. Bizler de bu gibi durumlarda araştırma yapıp önerilerimizi Rektör’e sunmaktayız.”

Üst yöneticinin bir karar alması ve bu kararı uygulaması aşamalarında iç denetçilerden fikir almasının ve bu fikrinde üst yönetim kararları açısından hayata geçirilmesinin iç denetimin yönetsel ve örgütsel performansa olan katkısı olarak değerlendirilmektedir.

ID10: “Genel olarak önerilerimizde iç denetçiler ve birim yöneticileri arasında uyumsuzluk var ise Rektör, iç denetçilerin önerilerini dikkate almaktadır.”

Üst yöneticinin iç denetçilerin çalışmalarını dikkate alıp değer verdiği görülmektedir.

3.1.4.2.3. İzleme

İzleme (follow-up), denetim faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan bulgular ile danışmanlık faaliyetleri sonucunda denetlenen birim ile mutabık kalınarak izlenmesi

kararlaştırılan hususlara ilişkin ilerlemelerin değerlendirilmesini kapsamaktadır (KİDR, 2013:174).

İç denetim faaliyeti sonucunda denetçi tarafından önerilen düzeltici işlem ve tavsiyeler ilgili raporda belirtilen süre içerisinde denetlenen birim tarafından yerine getirilir. Düzeltici işlemin gerçekleştirilmesinin belli bir süre gerektirmesi durumunda ise bu husus denetim raporuna verilen cevapta belirtilir ve periyodik gelişmeler ilgili birimce en az altı aylık dönemler halinde iç denetim birimine bildirilir (Mantar, 2013:56).

İç denetimde etkinliğin tespit edilebilmesi için izleme süreci büyük önem taşımaktadır. Çünkü iç denetçiler denetim sonucunda elde edilen bulgular ve bulgulara yönelik oluşturulan çözüm önerilerinin hayata geçip geçmediğini izleme aşaması ile değerlendireceklerdir. Söz konusu aşamanın etkin olarak yürütülmesi iç denetim faaliyetindeki etkinliği de artıracaktır. İç denetim sürecine yönelik üçüncü aşama olarak belirlenen “izleme” kategorisine yönelik iç denetçilerin vermiş olduğu yanıtlar ve bu yanıtlar çerçevesinde yapılan değerlendirmeler aşağıda yer almaktadır:

İD2: “İzleme süreci kurumumuzda şimdiye kadar uygulanmamıştır. O sebeple denetim süreci izleme süreci olmadan sona ermektedir.”

İzleme aşamasının uygulanmamasının söz konusu kurumdaki denetim faaliyetinin etkinliğinin tespitini mümkün kılmayacağını göstermektedir.

İD3: “...Toplantıda bulguya/öneriye katılıyor musun? sorusu sorulmakta ve eğer birim öneriye/bulguya katılıyorsa bu bulgunun düzeltilmesi için bir tarih belirlenmekte (en az 3 ay bir defaya mahsus uzatılır) buna da eylem planı denilmektedir. Bu sürede birim tamamladığı işlemlere ilişkin evraklarını (kanıtlayıcı belgeler) bize göndermektedir. Eğer işlemin gerçekleştiğine karar verilirse o bulgu kapatılmaktadır.”

Bulguya yönelik çözüm önerilerinin hayata geçirilebilmesi için bir tarih belirlenmekte, söz konusu tarihe kadar ilgili bulgunun düzeltilmesi mümkün olmaz ise bir defalık süre uzatımının söz konusu olabileceği görülmektedir.

İD3: “Eylem süresi içerisinde birim söz konusu bulgu için işlem yapmaz ise, durum İDBB tarafından üst yöneticiye iletilmekte ve “söz konusu riski üstleniyor musunuz?” diye sorulmaktadır. Eğer üst yönetici riski üstlenirse bulgu risk üstlenildi şeklinde kapatılmaktadır. Genelde üst yönetici bu riski üstlenmemekte ve re’sen birime şu tarihe kadar “söz konusu işlemi tamamla” diye talimat vermekte ve süreç böyle tamamlanmaktadır.

Bulgunun düzeltilmesine yönelik oluşturulan eylem tarihi ve bu tarihe ilave olarak verilen süre içerisinde de bulgunun düzeltilmemesi durumunda sorunu üst yöneticinin çözeceği görülmüştür. Ancak, birimlerin bulguya yönelik herhangi bir eylem yapmamaları durumunda “amir talimatı” ile bulguya çözüm üretmek durumunda olmaları iç denetim etkinliğini tamamen ortadan kaldırdığı gerçeği ile bizleri karşı karşıya bırakmaktadır.

İD10: “İzleme süreci denetlenen sürecin kapsamı, bulguların sayısı ve önerilerin çözümüne göre değişkenlik göstermektedir. Bu süreç bizde iki aşamada gerçekleşmektedir. İlk izleme altı; ikinci izleme de altı ay olmak üzere toplamda on iki ayda izleme sürecini tamamlamaktayız.”

İzleme sürecinin söz konusu kurumda iki aşamada gerçekleştiği ve bu sürecin belirli kriterler dâhilinde değişkenlik gösterebileceği belirtilmiştir.

İD13: “Denetim sonuçları ilgili iç denetçi tarafından izlenmektedir. İzleme süreci denetimin etkinliği açısından son derece önemli bir süreçtir. Bu süreç, yazılım programı aracılığı ile yürütülmektedir. Gecikmeli de olsa denetim sonucunda ortaya konulan önerilere uyulmaktadır. Kurumumuzda izleme faaliyeti üst yöneticiye “dönemsel gözden geçirme raporu” olarak raporlanmaktadır. İzleme faaliyeti en fazla iki yıl sürmektedir. İkinci yılın sonunda eylem planında yer alan hususlar öngörüldüğü şekilde düzeltilmez ise söz konusu bulgu için “risk üstlenildi” şeklinde kapatma yoluna gidilmektedir.”

İzleme aşamasının iç denetim faaliyetinin etkinliği açısından öneminin vurgulanarak bu süreç sonucunda söz konusu önerilere cevap verildiği görülmektedir. Bu açıdan bakacak olursak söz konusu kurumda iç denetim faaliyetinin etkin olduğundan bahsetmek mümkün olmayacaktır.

Kamu örgütlerinde iç denetim sürecinde “planlama”, “uygulama” ve “izleme” faaliyetlerinin gerçekleştirildiği belirlenmiştir. Söz konusu süreç dâhilinde, denetim planı, denetim programı, ön görüşme, risk analizi, denetim faaliyeti ve danışmanlık faaliyeti, uygulama kategorisi, müzakere, bulgu, elektronik yazılım, açılış ve kapanış toplantısı, İDDK (İç Denetim Koordinasyon Kurulu) ve eylem planı gibi kavramlar ile planlama, uygulama ve izleme faaliyetlerinin yürütülebileceği tespit edilmiştir.

Ayrıca, sürecin belirlenmiş olan standartlar dâhilinde oluşturulan yazılım programı (İÇ DEN) üzerinden yürütüldüğü ve bu standartların bütün kurumlar için aynı anlam ifade ettiği,

Denetim plan ve programının hazırlanması ve onaylanması aşamalarında katılımcı bir yönetim anlayışı sergilendiği; iç denetçi, birim yöneticileri ve üst yöneticinin program hakkında görüşlerini sunabildiği,

Denetim sonucunda elde edilen bulgulara yönelik olarak gerek iç denetçilerin gerekse denetlenen birim yöneticisinin çözüm önerilerini sunabilmesinin ideal çözümü yakalamak adına ortak bir akıl ortaya konulmaya çalışıldığı,

Bir kurumda üç iç denetçi bulunmasına rağmen iç denetim biriminin kurulmadığı ve bunun da sorgulanmadığı görülmüştür.

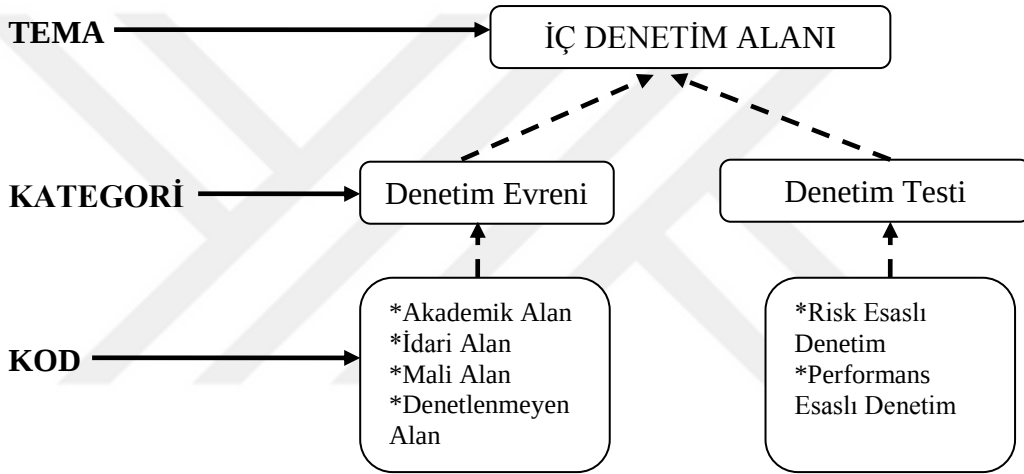
3.1.4.3.İç Denetim Alanı

İç denetim alanı teması, Mallı'nın (2013), Aktaş'ın (2015), Soylu'nun (2010) ve Celayir'in (2011) çalışmalarından esinlenerek oluşturulmuştur.

İç denetim; kontrol, risk yönetimi ve yönetim süreçlerinin etkililiğini sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla değerlendiren bir fonksiyondur (Celayir, 2011:52). Uluslararası İç Denetim Enstitüsü, iç denetim alanındaki gelişmeleri de göz önünde bulundurarak iç denetim faaliyet alanlarını tanımlamış böylece iç

denetim faaliyetinin herkes tarafından aynı şekilde anlaşılması ve uygulanmasını amaçlamıştır. Bu tanımlamalar şüphesiz iç denetim alanındaki gelişmelere paralel olarak anılan Enstitü tarafından sürekli gözden geçirilmektedir. Denetim alanı ve anlayışındaki değişme ve gelişmelere paralel olarak iç denetim faaliyet alanları da çeşitlenebilmektedir (Mallı, 2013:66). Denetim alanı, denetim evreninin; birim, faaliyet, süreç, proje veya bunlardan birkaçının bir arada değerlendirilmek suretiyle denetlenebilir bölümlere ayrılmasıdır. Denetim evrenindeki tek bir faaliyet veya süreç veya proje de denetim alanı olarak belirlenebilir (KİDR, 2013:170).

Şekil 5: İç Denetim Alanına İlişkin Kod Diyagramı



Görüşmelerde iç denetçilerin iç denetim alanına ilişkin vermiş olduğu yanıtlar ışığında “denetim evreni” ve “denetim testi” kategorileri oluşturulmuştur.

3.1.4.3.1. Denetim Evreni

Denetim evreni, kurumun ilgili mevzuatı kapsamında merkez, taşra ve yurt dışı teşkilatı tarafından yürütülen faaliyet, süreç, proje vb. alanlarının tamamını kapsar. Denetim evreninde yer alan tüm faaliyetlerin/süreçlerin/projelerin planlama sürecinde risk değerlendirmesine tabi tutulması zorunludur (KİDR, 2013:24).

Denetim evreni aracılığı ile denetim plan ve programı hazırlanacak ve üst yönetimin onayı ile yürürlük kazanacaktır. İç denetim alanına yönelik ilk aşama

olarak belirlenen “denetim evreni” kategorisine yönelik iç denetçilerin vermiş olduğu yanıtlar ve bu yanıtlar çerçevesinde yapılan değerlendirmeler aşağıda yer almaktadır:

İD1: “2013 yılına kadar idari konulara ağırlık verilmiştir. Denetimlerimizi eğitim alanlarına doğru yönlendirmeye çalışmaktayız. Ancak denetimlerimizi akademik personel üzerinden gerçekleştirmek bizleri zorlamaktadır. Denetimlerimize akademik personelin yaklaşımı olumlu olmamaktadır. Geçen yıl, bir fakülte denetim sürecine dâhil edildi ve orda da denetim sürecine ve denetim konularına ilişkin tepki ile karşılaştık.”

Denetimlerin 2013 yılı ve sonrasında eğitim (akademik) alanlarına doğru kaydığı görülmekte ve akademik personelin denetime olan yaklaşımının olumsuz olması durumunun da denetimdeki etkinliği azaltacağı düşünülmektedir.

İD7: “Mümkün olduğu müddetçe ana faaliyet konusu olan “eğitim” alanında denetimlerimizi yoğunlaştırıyoruz. Zaten riskli alanlar denetimlerimizde ön plana çıkmaktadır. Ama daha evvel denetlenmeyen alanlar da dikkate alınmaktadır. Örneğin; daha evvel denetlenmeyen bir alan olan “öğrencilerin oryantasyon süreci” benim yaptığım ön çalışma sonucunda denetim programına alınmıştır.”

Denetimlerin eğitim alanlarında yoğunlaştığı ve daha evvel denetlenmeyen alanlarında denetim programına dâhil edildiği görülmüştür.

İD8: “Denetimlerimizi daha ziyade denetlenmeyen ve riskli gördüğümüz alanlar ile Rektör’ün önerileri doğrultusunda yoğunlaştırmaktayız.”

Denetimlerin üst yöneticinin önerileri doğrultusunda şekillendiği görülmektedir.

İD9: “Türkiye’de performans denetimi bulunmamaktadır. İlk zamanlarda genelde idari ve mali alanlarda denetim gerçekleştirilmiştir. Daha sonraki dönemlerde de akademik alanlar denetim programına dâhil edilmiştir.”

Denetim alanlarının ilk olarak idari ve mali alanlarda yoğunlaştığı; söz konusu alanlardaki denetimlerin gerçekleştirilmesi neticesinde yoğunluğun akademik alanlara göre şekillendiği görülmektedir.

İD10: “Ağırlıklı olarak riskli alanlar dikkate alınmaktadır. Ayrıca üst yönetimin de denetlenmesini istediği alanlar da dikkate alınmaktadır. Denetimlerimizin ilk yıllarında mali mevzuata yoğunlaşmıştır. Mali süreçlerin denetimi bittikçe daha çok akademik alanlara yönelmiş bulunmaktayız. Örneğin; akademik personelin atanması, öğrenci kulüplerinin durumu, ders seçimleri... gibi alanlara yönelmekteyiz.”

Denetimlerin riskli alanlarda yoğunlaştığı, üst yöneticinin de bu aşamada önerilerinin belirleyici olduğu ve mali süreçlerdeki denetimlerin neticelenmesi ile birlikte söz konusu yoğunluğun akademik alanlara kaydığı görülmektedir.

İD13: “Denetim plan ve programı risk esaslı olarak hazırlanmaktadır. Bu plan ve programlar hazırlanırken üst yönetici ve diğer yöneticiler ile birim yöneticilerinin de görüşleri dikkate alınmaktadır. Bu görüşme neticesinde denetimlerin hangi alanlarda yoğunlaşacağı ortaya çıkmaktadır. Risk esaslı denetim plan ve programı hazırlasak da Rektör’ün istediği alanlar da denetim programına dâhil olmaktadır.”

Risk esaslı hazırlanan denetim plan ve programının ortak bir yaklaşım çerçevesinde belirlendiği görülmektedir.

3.1.4.3.2.Denetim Testi

Denetim Testi (audit test), denetim kapsamına alınmasına karar verilen hususlarla ilgili olarak ilgili denetlenen birimde var olduğu belirtilen kurumsal yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin gerektiği gibi çalışıp çalışmadığının süreçler, kayıtlar ve belgeler üzerinden incelenmesidir (KİDR, 2013:24).

Denetim testi ile denetim alanında yer alan konuların değerlendirilmesi yapılmakta, risk esaslı denetim çerçevesinde denetim konuları belirlenmekte ve böylece denetim kapsamı tam olarak şekillenmektedir. İç denetim alanına yönelik ikinci aşama olarak belirlenen “denetim testi” kategorisine yönelik iç denetçilerin vermiş olduğu yanıtlar ve bu yanıtlara çerçevesinde yapılan değerlendirmeler aşağıda yer almaktadır:

İD1: “Birimlerin denetim alışkanlıkları olmadığı için yaptığımız faaliyetlere tepki gösterebilmekteler. Ancak akademik personelin olumsuz yaklaşımına karşın; açılış toplantısı bizlerin

beklediğinden farklı geçti. Biz sadece önerilerin tartışılacağı bir program hedefliyorduk ama; toplantı sempozyum havasında geçti. Farklı bile olsa bu durumun da bizlere bir katkısının olduğunu düşünüyorum. Ama sonuç olarak denetim sonucuna da önerileri de tepki gösterdiler.”

Birimlerin denetim alışkanlıklarının olmamasının denetime olumsuz yansıdığı; akademik personelin denetime ilişkin olumsuz yaklaşımına karşın iç denetime akademik bir bakış çerçevesinde yaklaşımlarının denetime yönelik önemli bir katkısının olacağı değerlendirilmektedir.

ID3: “Temel olarak örgütsel performans açısından öncelikli alanlar yerine riskli alanlar tercih edilmektedir. Çünkü denetimin temel amacı riski yönetebilmektir; eğer riski yönetebilirsek kurum performansı da artacaktır. Riski ne kadar azaltırsak iç denetimin etkinliği de o derece artacaktır.”

İç denetimdeki temel amacın riski yönetebilmek olduğu, riskin yönetilmesi oranında da kurum performansının artacağı tespit edilmiştir.

ID5: “Riskli alanlar tercih edilmektedir. Hangi alanların denetleneyeceğine yönelik Rektör ile bir ön görüşme yapılmaktadır. Rektör’ün öncelikleri ve bizim önerimiz doğrultusunda denetim alanları belirlenmektedir. Bu süreçte denetim ve yönetim mantığı kesişmektedir.”

Üst yöneticinin hedefleri ile iç denetçilerin önerilerinin bu süreçte kesiştiği görülmektedir.

ID8: “Türkiye’de kurumsal risk yönetiminden ziyade geleneksel risk yönetimi anlayışı bulunmaktadır. Öncelikle riskli alanlar dikkate alınmakta ve risk kontrol matrisi hazırlanmaktadır. Söz konusu matris hazırlanırken kurumdaki; “bütçe büyüklüğü, işlemlerin karmaşıklığı, ilgili birimlerin yeni kurulup kurulmadığı, personel büyüklüğü ve itibar risk bulunuyor mu” gibi sorular ile hazırlanmaktadır.”

Riskli alanlar belirlenirken, bu belirleme aşamalarının neler olduğunun ortaya konulmaya çalışıldığı görülmektedir.

Kamu örgütlerindeki iç denetim alanının “denetim evreni” ve “denetim testi” gibi kavramlar çerçevesinde oluşturulduğu ve bu kavramların; akademik, idari, mali

ve denetlenmeyen alanlar ile risk ve performans esaslı denetim faaliyetleri ile tanımlanması gerektiği belirlenmiştir.

Ayrıca, denetim plan ve programının risk kontrol matrisinden yararlanılarak risk esaslı olarak hazırlandığı,

Denetim evreninin oluşturulmasında denetlenecek tüm birimlerinin görüşlerine başvurulduğu,

Denetimlerin, denetim evreninde yer alan faaliyetlerden hangilerinin riskli olduğu, daha evvel hangi alanlarda denetleme olmadığı ve üst yönetici öncelikleri doğrultusunda yoğunlaştırıldığı,

Örgütsel performans açısından öncelikli alanlarda denetimlerin gerçekleştirilmediği; bunun yerine bütün denetimlerin risk esaslı gözetilerek riskli alanlarda yapıldığı tespit edilmiştir.

3.1.4.4.İç Denetim Algısı

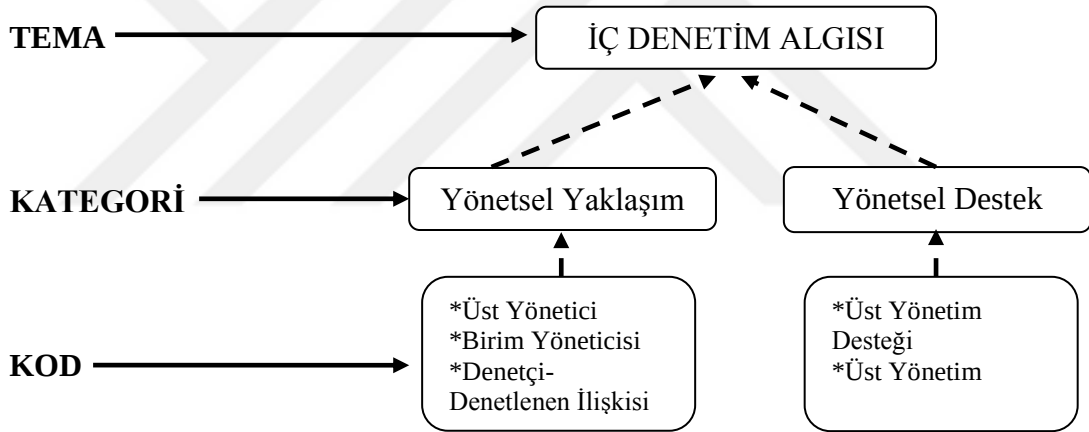
İç denetim algısı teması, Gürkan (2009) ile Uzun'un (2009) çalışmalarından esinlenerek oluşturulmuştur.

Algılama, insanların enformasyonu seçip, düzenleyip yorumlayarak, dünyanın kendileri için anlamlı bir resmini çizecek formlarını oluşturdukları bir süreç olarak ifade edilmektedir (Ertan, 2016:2).

Geleneksel denetim anlayışına paralel olarak, geçmişte, iç denetçiler bağımsızlıklarını korumak adı altında yöneticilerden ve diğer çalışanlardan kendilerini izole etmekteydiler. Raporlama bir sorun için suçlamaya, eksik veya hata aramaya yönelik iken; bugün denetim süreci yeniden tanımlanmakta ve denetleneni müşteri olarak görme; yönetim potansiyelini arttırmak üzere iç denetimi çalışanlar

için eğitim ortamına dönüştürme; risk odaklılık; denetimde sürekli kalite geliştirmeye odaklı program oluşturma; teknoloji kullanımında artış denetim uygulamalarında kendini göstermektedir. İç denetimin uygulanma şekline yönelik bu değişim iç denetimle ilgili anlayış değişiminden kaynaklanmaktadır (Gürkan, 2009:24). Etkili bir iç denetim faaliyetinin bir kurum içinde yürütülmesi, yönetilmesi; iç denetim yöneticisinin, iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını yerine getirmesine imkân sağlayacak bir yönetim seviyesine bağlı olmasını gerektirir. İç denetim faaliyeti yürütülürken, faaliyet ve görev alanları ile ilgili herhangi bir kısıtlama, müdahale olmaması, her türlü belge, bilgi, kayıt, varlık ve alanlara erişim yetkisi bulunmalıdır. Bu imkânlar, kurum üst yönetimi tarafından onaylanmış bir iç denetim yönetmeliğinde açıkça tanımlanmış olmalıdır (Uzun, 2009:63).

Şekil 6: İç Denetim Algısına İlişkin Kod Diyagramı



Görüşmelerde iç denetçilerin iç denetim algısına ilişkin vermiş olduğu yanıtlar ışığında “yönetsel yaklaşım” ve “yönetsel destek” kategorileri oluşturulmuştur.

3.1.4.4.1.Yönetsel Yaklaşım

İç Denetimin rolünü değerlendirdiğimizde; kurumların risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçleri ile ilgili bağımsız ve tarafsız güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olan iç denetim, kurumlarda yönetsel hesap verebilirliğin yerleşmesine katkı sağladığı görülmektedir (Uzun, 2009:62).

İç denetime karşı yönetsel yaklaşımın olumlu olması hiç şüphesiz iç denetimin etkinliğini artırmada büyük bir katkısı bulunmaktadır. Üst yönetim ile birim yöneticilerinin yaklaşımlarının sürece doğrudan etkisinin bulunması yönetsel yaklaşım kavramının önemini ortaya koymaktadır. İç denetim algısına yönelik ilk aşama olarak belirlenen “yönetsel yaklaşım” kategorisine yönelik iç denetçilerin vermiş olduğu yanıtlar ve bu yanıtlar çerçevesinde yapılan değerlendirmeler aşağıda yer almaktadır:

İD2: “Gerek Rektör gerekse birim yöneticileri önemli bir birim olarak görmüyorlar iç denetim birimini. Birimi sadece rektör yardımcıları önemsemektedir.”

İç denetim biriminin üst yönetim nazarında konumunun ve öneminin anlaşılmadığı görülmektedir.

İD3: “Denetim olmadığı için ilk kurulduğu zamana göre sıkıntılar yaşanmaktaydı. Ama şu an gerek üst yönetim gerek birim yöneticileri iç denetime olumlu yaklaşımlar. Onların bu olumlu yaklaşımları bizlerin de faaliyetlerini olumlu ve etkin kılmaktadır. Özellikle üst yönetimin bizlere her zaman desteği bulunmaktadır. Birim yöneticilerine gelirsek onlar zaten mevzuat gereği taleplerimizi yerine getirmek durumundalar; ama genel olarak denetim öncesi, sırası ve sonrasında olumlu yaklaşımlar görmekteyiz.”

Üst yönetim ve birim yöneticilerinin iç denetime olumlu yaklaşım sergiledikleri ve bu yaklaşımların da iç denetim faaliyetini etkin kılacağı değerlendirilmektedir.

İD7: “Üst yönetimin desteği ve yaklaşımı birinci derece belirleyici etkindir faaliyetlerimizin etkinliği açısından. Birim yöneticilerinin desteği de daha verimli denetim sonucunu doğurmaktadır. Sürecin işlenmesinden ve izlenmesinden birim yöneticilerinin yaklaşımı son derece önemlidir. Birim yöneticileri eğer denetime soğuk yaklaşırlarsa ve bulgulara sunmuş olduğumuz önerilere itiraz ederlerse ve bunlarda da ısrarcı olurlar ise izleme verilerini de almada sıkıntı yaşamak durumunda kalıyoruz. Üst yönetim açısından herhangi bir sıkıntı yaşamıyoruz. Üst yönetim sürece destek vermektedir. Bizlerin de bu süreçteki yaklaşımı da önemlidir. Örneğin teftiş elemanı gibi soğuk bir yaklaşım sergileyip “o evrakı getir, ben denetim makamında sen hesap veren makamdasın” gibi bir yaklaşım gösterirsek o zaman da hem üst yönetim hem de birim yöneticileri ile ilişkiler de zorluklar

ortaya çıkmakta ve denetim faaliyetlerimiz etkin olmamaktadır. Denetim faaliyetlerinin sağlıklı işlemesi ve etkin sonuçlar alabilmemiz için birim yöneticileri ile ilişkilerimizin iyi olması gerekmektedir.”

Üst yönetimin desteğinin ne kadar önemli bir durum olduğu vurgulanarak, birim yöneticilerinin de bu desteği sergilemesi gerektiği belirtilmiş ve ayrıca iç denetçilerin de bu süreçte denetlenen birimler ile olan ilişkisinin ve birimlere olan yaklaşımının da olumlu olması gerektiği vurgulanmıştır.

İD8: “Gerek üst yönetim gerek birim yöneticileri olsun herhangi bir olumsuz durum ile karşılaşmadık. Kurumumuzda gerçekleştirilen çoğu çalışma için fikirlerimize başvurulmaktadır. Örneğin; stratejik plan ve öz değerlendirme raporu çalışmalarında fikirlerimizden yararlandılar. Avrupa Üniversiteler Birliği'nin (EUA) denetimlerinde aktif görev aldık ve fikirlerimizi de sunma imkânı elde ettik.”

İç denetçilerin yapılan çalışmalara katkısının bulunduğu, kurum dışından yapılan değerlendirmelerde de iç denetçilerin görüşlerine başvurulduğu tespit edilmiştir.

İD9: “Hem üst yönetimin hem de birim yöneticilerinin yaklaşımlarının faaliyetlerimizin etkinliğine katkısı %100 dür. Denetimlerimizin etkinliğini farklılaştıran bir husus da birim yöneticilerinin kişisel özellikleri olmaktadır. Olumlu ve olumsuz yaklaşıma göre denetimlerimizin etkinliği farklılaşmaktadır.”

Birim yöneticilerinin kişisel özellikleri, denetimlerin etkinliğini farklılaştıran bir husus olarak değerlendirilmiştir.

3.1.4.4.2.Yönetmel Destek

Yönetmel destek, örgütsel desteğin önemli bir alt boyutudur. Bu bağlamda farklı kavramlar olsalar da birbirinden bağımsız değildirler. Örgütsel destek, bireyin örgüt içerisinde diğer çalışanlar tarafından kendisine değer verilmesi ve iyilik halinin önemsenmesine yönelik olan algısıdır. Çalıştığı örgüt tarafından onaylanan, saygı gören, emeğinin karşılığı ve gerekli gördüğü her türlü yardım verilen çalışan örgütün

amaçlarını gerçekleştirmek yolunda üst düzey edimi gösterecektir. Yönetici desteği, yönetici ile çalışan arasındaki olumlu iş ilişkisini ve astların daha iyi performans gösterebilmeleri için ihtiyaçlarının karşılanmasını ifade etmektedir (Ertürk vd, 2016:1724). Yönetimsel destek iç denetimin etkinliği için olmazsa olmaz bir koşul olarak karşımıza çıkmaktadır. Çünkü denetim plan ve programının onay makamı olan üst yöneticilerin iç denetçilerin hazırladığı plan ve programlar ile bu plan ve programların içeriğine destek vermedikleri müddetçe iç denetimin etkinliğinden bahsedilemeyecektir. İç denetim algısına yönelik ikinci aşama olarak belirlenen “yönetimsel destek” kategorisine yönelik iç denetçilerin vermiş olduğu yanıtlar ve bu yanıtlar çerçevesinde yapılabilecek değerlendirmeler aşağıda yer almaktadır:

İD4: “Özellikle üst yönetimin desteği faaliyetlerimizin etkinliği açısından son derece önemlidir. Bu konuda üst yönetimin desteğini hep hissettik. Birim yöneticilerinin yaklaşımları ve destekleri de önemli ama üst yönetim kadar etkin değil. Fakat denetim esnasında gerek evrakların süresinde bizlere ulaştırılması, gerek diğer işlemler için birim yöneticilerinin de yaklaşımları denetim açısından önemli olmaktadır.”

Üst yönetimin desteğinin iç denetimin her aşamasında iç denetçiler tarafından hissedilmesinin önemi vurgulanmıştır.

İD6: “Süreçten üst yönetim sorumlu olduğu için onun vereceği destek son derece önemlidir. Birim yöneticileri açısından da denetimlerimizin daha etkin ve nispeten daha rahat geçmesi için kişisel ilişkilerimizi kullanarak denetimlerimizi gerçekleştirmekteyiz.”

Üst yönetimin süreçten asıl sorumlu olarak yer almasının sürece vereceği destek açısından önemli olduğu değerlendirilmektedir.

İD12: “En önemli faktör üst yönetimin desteğidir. Birim yöneticilerinin yaklaşımları üst yönetimin yaklaşımı kadar önemli değildir. Bu zamana kadar gerek üst yönetim gerek birim yöneticileri ile herhangi bir sıkıntı yaşanmamıştır. Birim yöneticileri açısından bakıldığı zaman üst yönetim adına denetim yaptığımız için zaten talep ettiğimiz belge ve dokümanları temin etmek durumundalar. Eğer bu konuda sıkıntı yaşarsak o zaman Rektör aracılığı ile belge ve dokümanlar talep edilmektedir.”

İç denetim etkinliği açısından en önemli faktörün üst yönetim desteği olduğunun altı çizilmiş; birim yöneticilerinin ise desteğinin önemli bir durum olmadığı vurgulanmıştır.

İD15/ İD 16: “Üst yönetimin iç denetimi sahiplenmesi gerekmektedir. Faaliyetlerimizde iş tatmini bulunmamaktadır. Rektör ile yapılan görüşmelerde sıkıntılar yaşanmaktadır. İç denetimin yaptığı iş, Rektör tarafından sıradan olarak görülmektedir. Rektör’ün öncelikleri ve ilgi alanları ile bizim ilgi alanları ve öncelikleri uyusmamaktadır. Örneğin; kalite koordinasyon birimi kurulurken bizlerden hiçbir fikir alınmadı. Eğitim ve danışmanlık dışarıdan ücret karşılığında alındı. Oysa o ücreti ödemek yerine bizim katkısını alabilirlerdi. Birim yöneticileri ise denetimleri kendi işlerine karışmak olarak gördükleri için denetime soğuk yaklaşmaktadır. Birim yöneticileri kendi sorunlarının üstünü kapatmakta ve çözüm önerilerimize katılmamaktadır. Denetimler aşamasında birim yöneticilerinin desteğini ve katkısı bulunmamakta, daha ziyade birim yöneticileri faaliyetlerimize köstek olmaktadır.”

Üst yönetim tarafından iç denetimin tamamen sıradan bir iş olarak görüldüğü, iç denetçilere karşı olumsuz bir yaklaşım sergilendiği, kaynakların ekonomik kullanılması konusunda yol gösterici olan iç denetçilere bu konuda da herhangi bir danışma ya da fikir alma yoluna gidilmeyerek kaynakların ekonomik kullanılmasına muhalefet edildiği değerlendirilmektedir.

Kamu örgütlerindeki iç denetim algısının “yönetimsel yaklaşım” ve “yönetimsel destek” kapsamında şekillendiği; üst yönetici ve birim yöneticisi gibi yönetim kademeleri ile üst yönetim desteği, üst yönetim ve denetçi-denetlenen ilişkisi gibi yaklaşımların söz konusu algının olumlu ya da olumsuz olmasına doğrudan etkisi bulunduğu gözlenmiştir.

Ayrıca, iç denetim sürecinden üst yönetimin sorumlu olmasından dolayı, üst yönetimin desteği ve yaklaşımının faaliyetin etkinliği; birim yöneticilerinin yaklaşımının ise denetimin verimliliği ve etkinliği açısından son derece önemli olduğu,

Denetim faaliyetlerinin sağlıklı ve etkin olarak yürütülebilmesi için, iç denetçiler ile birim yöneticilerinin ikili ilişkilerinin de iyi olmasının önemli olduğu,

Denetimlerin etkinliğini farklılaştıran bir diğer hususun da, birim yöneticilerinin kişisel özellikleri olduğu; söz konusu yöneticilerin denetime karşı sergileyecekleri yaklaşımın denetimi olumlu ya da olumsuz etkileyeceği,

Genel olarak üst yönetimin ve birim yöneticilerinin iç denetim faaliyetine destek verdiği ve sahiplendiği; ancak bir kurumda bu durumun söz konusu olmadığı; söz konusu kurumda üst yöneticinin iç denetime olan algısının olumsuz olduğu ve iç denetim faaliyetini “sıradan bir faaliyet” olarak gördüğü, birim yöneticilerinin de iç denetim faaliyetini engellediği görülmüştür.

3.1.4.5.İç Denetimin Değerlendirilmesi

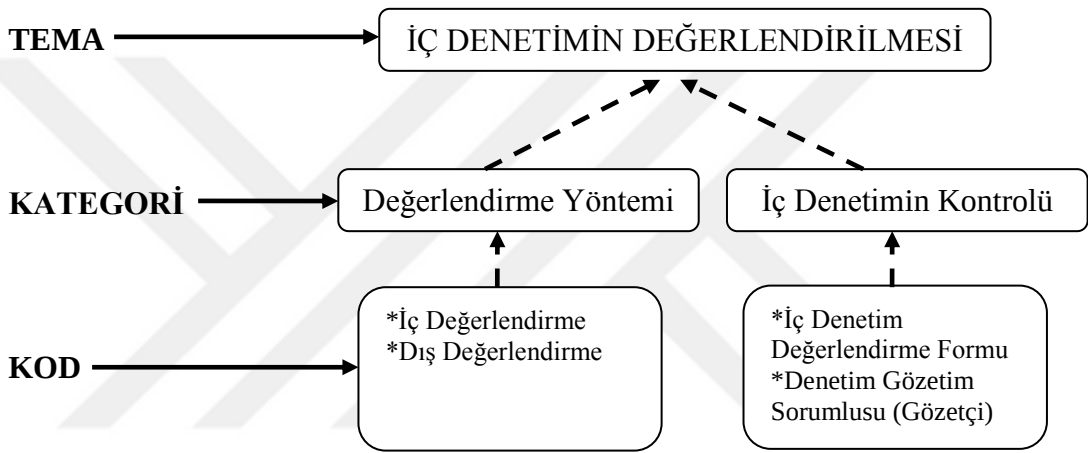
İç denetimin değerlendirilmesi teması, Sarıbuğday'ın (2013), Tufan'ın (2012) ve Yalman'ın (2014) çalışmalarından esinlenerek oluşturulmuştur.

Denetim tamamlandıktan sonra, iç denetim birimince denetimin değerlendirilmesine yönelik olarak denetlenen birimler nezdinde anket çalışması yapılabilir. Bu amaçla bir anket formu (iç denetim değerlendirme formu) dağıtılır ve doldurulan formlar kapalı bir zarfta denetlenen birimlerce iç denetim birimine gönderilir. Denetim faaliyetinin etkinliğinin ve kalitesinin artırılması ile denetçilerin mesleki yetkinliklerinin geliştirilmesi bakımından anket formları iç denetim birim yönetimi tarafından titizlikle incelenir, değerlendirilir ve elde edilen sonuçlar çerçevesinde gerekli tedbirler alınır. Denetimin sonunda denetçinin performansı da iç denetim birim yönetimi tarafından denetçi değerlendirme formuyla değerlendirilir ve bu form denetçinin kişisel dosyasında saklanır (Sarıbuğday, 2013:287).

Dış değerlendirme açısından bakıldığında ise, Sayıştayların bağımsız dış denetiminde kullanılan yöntemler farklılaşmakla ve “meslektaş incelemesi”, “bağımsız dış değerlendirme”, “bağımsız inceleme” gibi farklı kavramlarla ifade edilmekle birlikte, bu tür uygulamalar deneyimli denetçiler tarafından ve tamamen denetim metodolojilerine sadık kalınarak gerçekleştirilmektedir (Tufan, 2012:49).

Bağımsız denetçi, iç denetçiyi tarafsızlığı mesleki yeterliliği ve çalışmanın kalitesi açısından değerlendirir. İç denetçiler, bağımsız denetçilerin taşıması gereken özellikleri taşımalıdır. Bağımsız denetçiler iç denetçileri değerlendirirken; iç denetçinin eğitim düzeyi, mesleki eğitim alıp almadığı, denetim politikaları, program ve prosedürlerinin nitelik düzeyi, işletme yönetiminin işe alma, eğitim ve gözlem politikaları, iç denetimin performansları gibi hususları dikkate almaktadırlar (Yalman, 2014:134).

Şekil 7: İç Denetimin Değerlendirilmesine İlişkin Kod Diyagramı



Görüşmelerde iç denetçilerin iç denetimin değerlendirilmesine ilişkin vermiş olduğu yanıtlar ışığında “değerlendirme yöntemi” ve “iç denetimin kontrolü” kategorileri oluşturulmuştur.

3.1.4.5.1. Değerlendirme Yöntemi

Değerlendirme yöntemi, birey ve firma amaçlarını birbiriyle entegre ederek ve bütünleştirerek çalışanları ise güdüleme, değerlendirme, eğitme ve firmanın başarısını geliştirme amacı güden bir sistemdir. (Fidan, 2016:28-29).

İç denetim faaliyetinin iç ve dış değerlendirme yöntemleri aracılığı ile değerlendirilmesi sonucunda iç denetimin etkinliği ve özellikle performansı da önemli oranda artacaktır. Yapmış olduğu faaliyetin gerek kurum içinde gerek kurum

dışındaki bir gözle değerlendirildiğinin bilincinde olan iç denetçi faaliyetindeki performansın değerlendirilmesi ile daha etkin bir ürün ortaya koyacaktır. İç denetimin değerlendirilmesine yönelik ilk aşama olarak belirlenen “değerlendirme yöntemi” kategorisine yönelik iç denetçilerin vermiş olduğu yanıtlar ve bu yanıtlar çerçevesinde yapılan değerlendirmeler aşağıda yer almaktadır:

İD1: “Bu konuda çeşitli mekanizmalar var ama uygulanmamaktadır. Örneğin iç ve dış değerlendirme bulunmaktadır. İç değerlendirmeyi kurumdaki en kıdemli iç denetçi yapmaktadır. Dış değerlendirme ise bu zamana kadar gerçekleşmedi. Kurul’un bizleri unuttuğunu düşünüyorum.”

Söz konusu kurumda bu yöntemlerin uygulama alanı bulmadığı, iç denetim Koordinasyon Kurulu'nun da bu konuda herhangi bir adım atmadığı görülmektedir.

İD4: “Diğer bir yöntem; “iç değerlendirme” kapsamında yapılmaktadır. Her sene bir iç denetçi, bir yıllık faaliyetlerin değerlendirmesini “Kamu İç Denetim Standartları ve Meslek Ahlak Kuralları”na uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin denetimini yapmakta ve hazırladığı rapor, birim başkanı tarafından üst yönetime ve Kurul’a gönderilmektedir. Son yöntem ise, “dış değerlendirme” aracılığı ile gerçekleşmektedir. Kurul tarafından görevlendirilen iç denetçilerden oluşan heyet, her beş yılda bir yapılan faaliyetlerin “Kamu İç Denetim Standartları ve Meslek Ahlak Kurallarına” uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin denetimini yapmaktadır. Bizde böyle bir denetim (dış değerlendirme) şu ana kadar gerçekleşmemiştir.”

İç denetçilerin faaliyetlerinin iç ve dış değerlendirme yöntemleri aracılığı ile değerlendirileceği vurgulanmış, iç denetçilerin kurum dışından şimdiye kadar bir dış değerlendirme ile karşılaşmadıkları belirlenmiştir.

İD8: “Her sene bir iç denetçi iç değerlendirme ile faaliyetlerimizi değerlendirmektedir. Örneğin; iç değerlendirme yapan bir arkadaşımızın raporu neticesinde eksik olan bir noktayı tamamladım. İç denetçi her denetim öncesinde “gizlilik ve tarafsızlık beyanı” hazırlaması gerekmektedir. Ancak ben yılda bir defa hazırlıyordum. O yıl, iç değerlendirme yapan iç denetçi bu eksikliği tespit etti ve ben de artık her denetim öncesinde bunu hazırlamaya başladım. Dış değerlendirme açısından bakacak olursak, Kurumumuzda henüz böyle bir değerlendirme yapılmadı. Dış değerlendirme faaliyeti dış değerlendirme uzmanlarınca farklı kurumlardan gelerek yapılmaktadır. Başkanlığımızda iki dış değerlendirme uzmanı olup; ilgili kurumlarda dış değerlendirme görevinde bulunduk.”

İç değerlendirme neticesinde, iç denetçi tarafından her denetim öncesinde yapılması gerekli bir uygulamanın eksik olduğu tespit edilmiş ve bu tespit üzerine uygulamanın, iç denetçi tarafından bundan sonraki denetimlerde hazırlanacağı vurgulanmıştır. Ayrıca, dış değerlendirme yönetiminin gerçekleşmemiş olmasına rağmen, ilgili iç denetçilerin diğer kurumlarda “dış denetçi” sıfatı ile değerlendirme görevlerini yerine getirdikleri belirlenmiştir.

İD15/ İD 16: “Kalite güvence geliştirme programı bulunmasına rağmen iç ve dış değerlendirme süreci bulunmamaktadır. Denetim sonucunda hazırlanan denetim anket formu ise bizlerin değerlendirilmesi için sadece daire başkanlarına ve Rektör’e sunulmaktadır.”

Söz konusu kurumda değerlendirme yöntemlerinin olmaması, iç denetime olan olumsuz yaklaşımı ve iç denetim faaliyetinin üst yönetim tarafından ne kadar sahiplenildiğini ortaya koyması yönünden son derece önemli bir durum olarak değerlendirilmektedir.

3.1.4.5.2. İç Denetimin Kontrolü

Kontrol (control), üst yönetim ve ilgili diğer taraflarca risk yönetimini güçlendirmek ve idarenin belirlenmiş amaç ve hedeflerine ulaşma ihtimalini artırmak için yapılan her türlü faaliyet, alınan önlem ve karardır (KİDR, 2013:176).

Denetimin belirlenen bir gözetçi ve hazırlanan form marifeti ile kontrol edilmesi ile birlikte denetçinin de performansı artacak ve bu durum kurumsal performansa da yansıtacaktır. İç denetimin değerlendirilmesine yönelik ikinci aşama olarak belirlenen “iç denetimin kontrolü” kategorisine yönelik iç denetçilerin vermiş olduğu yanıtlar ve bu yanıtlar çerçevesinde yapılan değerlendirmeler aşağıda yer almaktadır:

İD5: “Her denetim ve danışmanlık faaliyetlerinden sonra birim başkanı tarafından birimlere denetim faaliyetini değerlendirmeye yönelik (bu soruları da önceden belirlenen standartları bize uyarlayıp ona göre sunuyoruz) anket formu gönderilmektedir. Bu anketlerden elde edilen sonuçlara göre bir sonraki denetimlerimizi revize edebilmekteyiz.”

Denetimin değerlendirilmesine yönelik birim yöneticilerine bir anket formu hazırlanıp gönderildiği, bu anket formundan elde edilen geri dönüşler neticesinde de gelecekte yapılacak denetimlerin Őkilleneceęi tespit edilmiştir.

İD9: “Her denetçinin yapmış olduğu denetimi gözetleyen kontrol eden bir gözetçi yani “denetim gözetim sorumlusu” bulunmaktadır. Ayrıca buna ilave olarak sürecin başlangıcından sonuna kadar da birim başkanı da sürece dâhil olmakta; yani üç kişi denetimi başlatıp bitirmektedir.”

Denetimin başlangıcı ile sonucunda iç denetim birimindeki tüm denetçilerin sürece dâhil olduğu tespit edilmiştir.

Kamu rgtlerinde iç denetimin değerlendirilmesinin “değerlendirme yöntemi” ve “iç denetimin kontrolü” çerçevesinde yürütüldüğü belirlenmiştir. Söz konusu değerlendirmeler, iç değerlendirme, dış değerlendirme, iç denetim değerlendirme formu ile denetim ve gözetim sorumlusu (gözetçi) gibi kavramlar aracılığı ile yapılabilecektir.

Ayrıca, denetim faaliyetlerinin değerlendirilmesi kapsamında, gerek iç ve dış değerlendirme gerek denetimi yapan iç denetçi ile denetim performansının değerlendirilmesine yönelik hazırlanan iç denetim değerlendirme formu ile değerlendirmelerin yapıldığı,

Yapılan değerlendirmelerin çeşitli olmasının iç denetimin verimliliğini ve etkinliğini artıracakı ve bunun da iç denetim performansına olumlu bir katkı sunacakı,

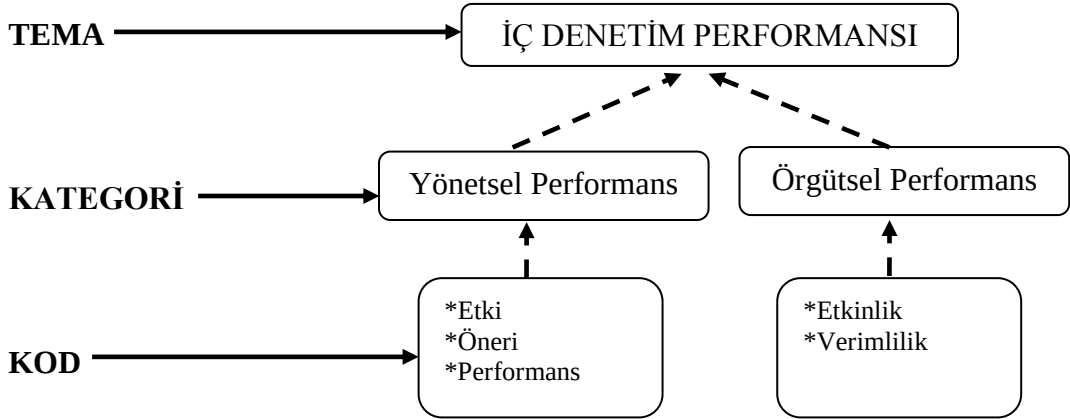
Dış değerlendirmenin denetimin etkinliğinde önemi bir rol üstlenmesine karşın kurumların hiçbirinde bu değerlendirmenin yapılmamış olduğu tespit edilmiştir.

3.1.4.6.İç Denetim Performansı

İç denetim performansı teması, Gök'ün (2015), Acar ve İpek (2014) ile Görmen'in (2017) çalışmalarından esinlenerek oluşturulmuştur.

Performans, belirlenen koşullara göre bir işin yerine getirilme düzeyi veya iş görenin davranış biçimi olarak tanımlanabilir. Başka bir ifadeyle performans, bir çalışanın belirli zaman kesiti içerisinde kendisine verilen görevi yerine getirmek suretiyle elde ettiği sonuçlardır. Söz konusu olan bu sonuçlar olumlu netice verdiğinde personelin yüksek bir performansa sahip olduğu görülür. Sonuç olumsuz ise iş görenin performans seviyesinin düşük olduğu kabul edilir ve başarısız sayılır (Kutlucan, 2017:8). Performans ölçümü bir kurumun önceden belirlenen amaçlara ve hedeflere göre ortaya çıkan sonuçları birlikte değerlendirmesine yönelik analitik bir süreçtir. Performans ölçümü, bir olayın etkililiğinin ve verimliliğinin ölçülmesinde ölçütlerin kullanılması olarak tanımlanmaktadır (Görmen, 2017:978). İç denetçiler yasal olarak belirlenmiş denetime ilişkin görev, yetki ve sorumluluklarını üst yöneticiye sundukları raporlar vasıtasıyla yerine getirmektedir. Dolayısıyla iç denetim sisteminin işlevsel konumu ve rapor performansı kendi mevzuatında belirtilen rapor görevlerini hangi oranda yerine getirdiği ile yakından ilgilidir (Gök, 2015:494). Üst yöneticiler iç denetçilerin raporlarından, idarenin belirli zaman kesitlerinde çekilmiş sistem fotoğraflarını alarak, buna göre yönetim talimatlarını oluşturacaktır. İdarenin birimlerinde hazırlanan mali ve idari tablolarda, raporlarda yer alan bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği konusunda üst yönetim kademelerine sürekli bir bilgi akışı sağlayacaktır. Üst yönetici, yönetim kademelerinden aldığı bilgiler ile iç denetimden aldığı bilgileri karşılaştırarak yöneticiler ve yönetim hakkında kanaat oluşturacaktır. Bu şekilde işleyen bir iç denetim sisteminin dolaylı olarak mali disiplinin sağlanmasına da hizmet edeceği düşünülmektedir (Acar ve İpek, 2014:275).

Şekil 8: İç Denetim Performansına İlişkin Kod Diyagramı



Görüşmelerde iç denetçilerin iç denetim performansına ilişkin vermiş olduğu yanıtlar ışığında “yönetsel performans” ve “örgütsel performans” kategorileri oluşturulmuştur.

3.1.4.6.1.Yönetsel Performans

Performans, bir sistemin belirli bir zaman sonucundaki çıktısı ya da çalışma sonucudur. Bu sonuç, işletme amaçlarının ya da görevinin yerine getirilme derecesidir. Bu bağlamda işletme performansı, (yönetsel performans) işletme amaçlarının gerçekleştirilmesi için gösterilen tüm çabaların değerlendirilmesi olarak tanımlanabilir (Emekli, 2006:2).

Yönetsel performans açısından etkin bir faaliyet yürüten iç denetçiler, kurumsal amaçların gerçekleştirilmesinde önemli bir rol üstlenmektedirler. Bu rol ve sorumluluklarının bilinci ile faaliyetlerini yürüten iç denetçiler kurumsal bir katma değer üretme yoluna gideceklerdir. İç denetim performansına yönelik ilk aşama olarak belirlenen “yönetsel performans” kategorisine yönelik iç denetçilerin vermiş olduğu yanıtlar ve bu yanıtlar çerçevesinde yapılan değerlendirmeler aşağıda yer almaktadır:

İD3: “İç denetim hata odaklı değil sistem odaklı (tespit edilen noksanlıklar hangi iç kontrol standardının eksikliğinden

kaynaklanıyor bu tespit edilmekte) çalıştığı için faaliyetleri kuruma değer katmaktadır. Denetimler neticesinde ortaya çıkarılan riskli alanların neden olduğu bulguların birimler tarafından öneriler doğrultusunda düzeltilmesi neticesinde hatalı işlemler düzeltilmekte ve böylece risklerin kontrol edilebilmesi ile kurumunda yönetsel performansı artmaktadır. Örneğin bir birimdeki personelin sürekli hatalı işlemler yapması iç denetim tarafından tespit edilip buna yönelik sunulan çözüm önerileri (öneri personelin eğitilmesi) (buradaki denetimin temel amacı, bu noksanlık nerden kaynaklanmaktadır ve bu hatalı süreç ya da işlem nasıl doğru yapılır ona bakılmakta) doğrultusunda doğru işlem yapılması üzerinde ilgili hatalı işlemler son bulacak ve böylece birim performansı ile doğru orantılı kurumsal performans da artacaktır.”

Denetimler sonucunda bulguların çözüm önerileri doğrultusunda düzeltilmesi ile risklerin kontrol edilebileceği, birimlerin hatalı işlemleri düzeltilmesi ile karar alma süreçlerine yönelik iyileştirmelerin yapılabilmesi ve bunun sonucunda da yönetsel performansın artacağı değerlendirilmektedir.

İD7: “Ana amacımız zaten yönetsel performansın artırılmasıdır. Söz konusu performansın daha fazla yükselmesi için çaba sarf etmekteyiz. Söz konusu bu etki olumlu düzeydedir. Genel olarak denetim süreçlerimiz çok verimli geçmektedir. Bulgularımız ve önerilerimiz kabul görmektedir. Ancak, izleme süreci sonucunda birim bulgular ve önerilerle ilgili taahhütlerini yerine getirmezse söz konusu etkiyi üst seviyeye çıkaramamakla karşı karşıya kalıyoruz. Örneğin; yakın zamanda daha evvel denetlenmeyen alan olan “yangın güvenliği” alanında bir denetim gerçekleştirdik. “Herhangi bir yangın anında müdahale edebilecek ekipman bulunmakta mıdır?” gibi sorularla söz konusu riskli alanlar denetlenmeye çalışıldı. Eğer birimde bu ekipmanlar yoksa o zaman bizlerde bunların temini için birimlere önerilerde bulunuyoruz. Tabi bu önerilerin (faaliyetin etkinliği) dikkate alınması yine birimlerin takdirinde kalmaktadır.”

Denetim faaliyetlerinin etkisinin olumlu bir seviyede olmasının, bulguların ve önerilerin kabul görmesinin yönetsel performansa olumlu yansıtacağı; hatta ana amaçlarının söz konusu performansı daha da artırmak olacağı tespit edilmiştir.

İD11: “Denetim faaliyetleri neticesinde hizmetlerin kalitesinin artması, personelin denetleneceğini bilmesi ve böylece yaptığı işi daha sağlıklı yapmasını sağlamakta ve bu durum da yönetsel performansı olumlu yönde etkilemektedir. Ayrıca danışmanlık faaliyetlerimizden de Rektör’ün yararlanıyor olması faaliyetlerimizin etkin olduğunu ortaya koymaktadır.”

Denetimler neticesinde denetim bilincinin oluşması ve denetimlerin hizmetlerin kalitesini artırması ile birlikte yönetsel performansın da bu durumdan olumlu etkileneceği değerlendirilmiştir.

3.1.4.6.2.Örgütsel Performans

Örgütsel düzeyde performans, genel performanstan farklı bir anlam taşımamaktadır. Bir örgütün performansı, belli bir dönem sonundaki çıktısı ya da faaliyetlerinin sonucudur. Bu sonuç, işletmenin (kurumun) belirlediği hedeflere ulaşma derecesi olarak yorumlanmaktadır. Bu durumda örgütsel performans, işletme (kurum) amaçlarının gerçekleştirilmesi için harcanan çabaların yorumlanması olarak ortaya çıkacaktır (Avcı, 2005:114).

İç denetim performansına yönelik ikinci aşama olarak belirlenen “örgütsel performans” kategorisine yönelik iç denetçilerin vermiş olduğu yanıtlar ve bu yanıtlar çerçevesinde yapılan değerlendirmeler aşağıda yer almaktadır:

İD2: “Faaliyetlerimizin örgütsel performansa etkisi vardır ama bu etkinin etkinliği tartışmalıdır. Örneğin 21/b (Kamu İhale Kanunu kapsamındaki pazarlık usulü) ile ilgili bir durum bulunmaktaydı. Bütün büyük bakım onarım işleri pazarlık usulü ile yürütülmekteydi. Her işin pazarlık usulü ile olmayacağı konusunda eleştirilerimizi Rektör’e sunduk. Sonra Rektör bizden bu konu kapsamında tüm kurumları araştırma talimatını verdi. Ben de bütün kurumlara yönelik bir araştırma gerçekleştirdim. Bu araştırma sonucunda da 21/b uygulamasının kısıtlanması gerektiği önerisini getirdim. Bu öneri sonucunda artık kurumumuzda büyük onarım işleri 21/b ile değil, ihale usulü ile gerçekleştirmeye başladı.”

İç denetim faaliyetinin örgütsel performansa etkisinin bulunduğu tespit edilmiş; ancak söz konusu etkinin ne derece etkin olduğunun iç denetçiler nazarında durumunun belirsiz olduğu görülmüştür.

İD4: “İç denetim faaliyetinin örgütsel performansa etkisi şüphesiz vardır. Denetim faaliyeti sonucundaki eylemlerin hayata geçirilmesi, iç denetim faaliyetinin hem birim bazında hem de kurum bazında dikkate alındığını göstermektedir. Örneğin; taşıma ihalesi Sağlık Kültür ve Spor Daire Başkanlığı

tarafından yapılmaktaydı. Biz, kurumun mal ve hizmet alımına yönelik ihalelerinin tek bir birim tarafından yapılmasını önerdik (İdari ve Mali İşler Daire Başkanlığı) ve söz konusu önerimiz dikkate alınıp taşıma ihalesi İdari ve Mali İşler Daire Başkanlığı tarafından gerçekleştirilmeye başlandı.”

İç denetçiler tarafından sunulan çözüm önerilerinin karar alma süreçlerine dâhil edilmesinin örgütsel performansa olumlu bir katkı sunduğu belirlenmiştir.

ID10: “Görüş ve önerilerimiz üst yönetim tarafından dikkate alınmakta ve uygulanmaktadır. Örneğin; “hizmet içi eğitim” konusunda faaliyet ve mevzuat eksikliği tespit edildi. Yaptığımız denetim sonucunda bu eksikliğin giderilmesi için mevzuat hazırlanması gerektiği önerisini sunduk. Üst yönetim bu öneriyi kabul etti ve bu kapsamda bir mevzuat hazırlandı. Diğer bir örnekte ise; “burs işlemleri” farklı birimler tarafından ayrı ayrı yapılmaktaydı. Merkezi bir burs birimi yoktu. Bizde yaptığımız denetim neticesinde merkezi bir burs birimi kurulmasını önerdik ve önerimiz üst yönetim tarafından kabul edildi ve “burs ofis koordinatörlüğü” kuruldu.”

İç denetçiler tarafından sunulan çözüm öneri ile görüşlerinin üst yönetim tarafından dikkate alınıp uygulamaya konulmasının örgütsel performansa olumlu bir katkı sunduğu belirlenmiştir.

ID15/ İD 16: “Danışmanlık önerilerimiz tamamen uygulanmaktadır. Denetim raporlarında ise etkinliğimiz bulunmamaktadır. Denetim raporları yılda birer tane yapılmaktadır. O da yapılmak için programa dâhil edilmektedir.”

Denetim raporlarının sadece “yapılmak için yapılması” bakış açısı ile yapılıyor olması, iç denetimdeki etkinlik ve verimlilik ile birlikte örgütsel performansa da hiç bir etkisinin olmayacağını göstermektedir.

Kamu örgütlerindeki iç denetim performansının “yönetimsel performans” ve “örgütsel performans” olan katkısı dâhilinde ölçülebileceği tespit edilmiştir. Söz konusu ölçüm ise iç denetim faaliyeti sırasında ve sonucunda elde edilen etki, öneri, performans, etkinlik ve verimlilik gibi kavramlar kullanılarak yapılabilecektir.

Ayrıca, iç denetim faaliyetinin yönetsel ve örgütsel performansa etkisinin olabilmesi için iç denetçiler tarafından sunulan önerilerin üst yönetim tarafından dikkate alınıp karar alma süreçlerinde uygulandığı ölçüde etkin olacağı,

Denetim faaliyetleri neticesinde, hizmetlerin kalitesinin artması denetim bilincinin oluşmasının da yönetsel ve örgütsel performansa etkisinin olumlu olacağı,

Söz konusu etkinin izleme süresi ile takip edildiği ve bu süreçte önerilerin hayata geçirilmesi ile sürecin verimliliğinin artacağı belirlenmiştir.

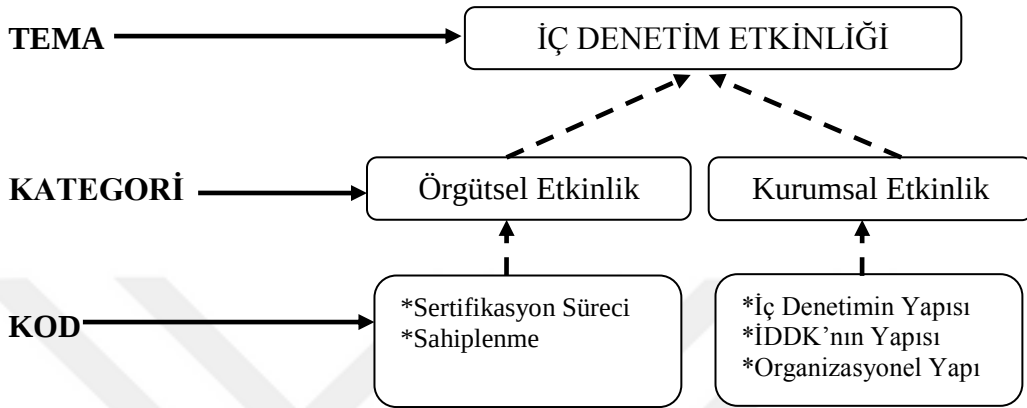
3.1.4.7.İç Denetim Etkinliği

İç denetim etkinliği teması, Memiş'in (2008), Ekiz (2011) ile Gürdal ve Çıplak'ın (2014) çalışmalarından esinlenerek oluşturulmuştur.

Etkinlik, bir işletmenin veya örgütün belirlenmiş hedeflerine ve stratejik amaçlarına ulaşmak için gerçekleştirdiği faaliyetlerin sonucunda, bu amaç ve hedeflere ulaşma derecesini ortaya koyan bir performans unsuru olarak tanımlanmaktadır (Yıldız, 2018:35). İç denetim, yönetsel bir kontroldür; diğer kontrollerin etkinliğini ölçer ve değerlendirir. İç denetim, yönetim hedeflerinin gerçekleşme yolunda olduğu konusunda yeterli güvence sağlamada yararlanılan bir yönetim aracıdır. Bu nedenle iç denetim yapısının yeterliliğinden ve etkinliğinden yönetim sorumludur (Memiş, 2008:81). İç denetimin etkinliği için İDKK kurumsal kapasitesinin güçlü olması ve üst yöneticiler ve kamuoyu nezdinde farkındalık oluşturması gerekmektedir. Ancak mevcut yapıda kurum başkan ve üyeliği görevi ikinci görev olarak yapılmakta, kurul üyeleri iç denetim açısından uzmanlığı olmayan kişilerden oluşmakta, ayrı bir kurumsal yapısı bulunmamaktadır. Bu hususlar kurulun çalışmalarında etkin olmasını olumsuz yönde etkileyebilmektedir (Gürdal ve Çıplak, 2014:213). İç denetim faaliyetinin; kurum içindeki, konumu, faaliyet ve görev alanları ile ilgili kapsamı, kurumsal düzeyde her türlü bilgi, belge, kayıt, varlık ve alanlara erişim yetkisi, bağımsızlığı ve tarafsızlığı, iç denetim

profesyonellerinin yetkinlikleri, yönetimi, gözetimi, raporlama ve kalite güvencesinin standartlarda öngörülen tanımlama ve yaklaşımlara uygun olması, bir kurumda iç denetimin etkinliğini belirleyen faktörlerdir (Ekiz, 2011:60).

Şekil 9: İç Denetim Etkinliğine İlişkin Kod Diyagramı



Görüşmelerde iç denetçilerin iç denetim etkinliğine ilişkin vermiş olduğu yanıtlar ışığında “örgütsel etkinlik” ve “kurumsal etkinlik” kategorileri oluşturulmuştur.

3.1.4.7.1.Örgütsel Etkinlik

Örgütlerin varoluş nedeni, amaçların etkili bir biçimde başarılmasıdır. Örgüt kuramlarının hemen hemen tümü etkinliği tanımlamayı ve arttırmayı amaçlamaktadır. Örgütsel etkinlik, bireysel ve grup etkinliklerini içermekle birlikte bunların toplamından daha fazlasını ifade etmektedir. Örgütler sinerjik etkiler nedeniyle, parçaların performansları toplamından daha yüksek bir performans düzeyine ulaşabilmektedirler (Yılmaz, 2011:22).

Örgütsel etkinlik ile iç denetim faaliyetinin ana amaçlarından bir tanesi gerçekleşmiş olacak ve iç denetimin etkinliği ortaya çıkacaktır. İç denetim etkinliğine yönelik ilk aşama olarak belirlenen “örgütsel etkinlik” kategorisinin belirlenmesine yönelik iç denetçilerin vermiş olduğu yanıtlar ve bu yanıtlar çerçevesinde yapılan değerlendirmeler aşağıda yer almaktadır:

İD5: “Bizler mevzuatın çizdiği sınırlar çerçevesinde işlevselliğimizi ortaya koymaktayız. Bizler de bu sınırlar dâhilinde işler ortaya koymaktayız. İç denetimin mevcut yetkisi artırılırsa daha etkin olabilir mi tam olarak bilemiyorum. Şu an için zaten yönetimin taleplerine cevap verebiliyoruz. Zaten şu an etkinliğimiz mevcut. Bu değerlendirmeler ışığında şu an mevzuat çerçevesinde yapılan faaliyetlerimizin etkin olduğunu düşünüyorum.”

Denetim faaliyetinin mevzuat sınırları dâhilinde yürütülmesi, üst yönetimin iç denetimin taleplerine olumlu bir yaklaşım sergilemesi sebeplerinin varlığı faaliyetin işlevselliğini ortaya koyduğu; bu işlevselliğin ötesinde bir işlevselliğe ihtiyaç duyulmadığı belirtilmiştir.

İD7: “Üst yönetimin, dönemsel olarak iç denetim faaliyetini izlemesi için bir süreç tasarlanmalıdır. İç denetim birimi olarak nelerin yapıldığı, hangi faaliyetlerin gerçekleştirdiğine ilişkin üç ayda bir brifing tarzında sunum yapılabilir. Ayrıca birim yöneticilerinin de katkısı son derece önemlidir.”

Örgütsel bir etkinlikten bahsetmek için bir izleme sürecinin tasarlanması gerektiği vurgulanmaktadır.

İD8: “Sertifikasyon süreci değişmelidir. A1 ve A4 aynı ücreti almaktadır. Ücret açısından bu sistem değişmelidir. İnsanları bu sertifikaları almaya teşvik edecek bir sistem olmalıdır. Ayrıca Kurul iç denetçilerin performanslarını denetlerken yayınlanmış raporlara aynı puanı vermekte, raporun niteliğinden daha çok niceliğine bakmakta o zaman da değerlendirme yetersiz kalmaktadır. Ayrıca bu değerlendirmeyi yapacak olanların da uzman kişilerden oluşması gerekmektedir. Özellikle izleme de büyük bir etkiye sahiptir. Yapmış olduğunuz faaliyetlerin etkinliğini ancak böyle ölçebiliyorsunuz. Bu açıdan bakıldığında izleme, denetim faaliyetinin en önemli aşamasıdır. Benim bildiğim izleme konusunda BM’de “patent” konusundaki birimde (Dünya Fikri Mülkiyet Örgütü) sekiz tane iç denetçi bulunmakta ve bunların dört tanesi sadece “izleme” ile ilgilenmektedir. Bizde üst yönetime hangi hususların çözümlendiği, hangi hususlarda risklerin üstlenildiğine ilişkin altı ayda bir dönemsel değerlendirme raporu sunulmaktadır. Böylece yaptığımız faaliyetlerin de etkinliğini ölçebilmekteyiz.”

Sertifikasyon süreçlerindeki adaletin sağlanmasının, her düzey için farklı bir ücret tarifesinin belirlenmesinin önemi belirtilmiş ve iç denetçilerin performansının değerlendirilmesi yapılırken raporlarının niceliksel değil niteliksel olarak değerlendirilmesinin önemi ortaya konulmuştur.

İD13: “Denetim kavram olarak zaten “soğuk” karşılanmaktadır. Denetlenenin bakış açısı sebebi ile de denetim kolay yürümektedir. Ancak şu anki durum ve faaliyetlerimizin işlevselliği açısından bakacak olursak zaten işlevsel bir faaliyet yürütmekteyiz. O sebeple, daha işlevsel olabilecek bir durum görmemekteyim.”

Denetime yaklaşım olumsuz olsa da faaliyetin etkin olduğu belirtilerek etkinlik için bir öneri sunulmadığı tespit edilmiştir.

3.1.4.7.2.Kurumsal Etkinlik

Kurumsal etkinlik, organizasyonların amaçlarını gerçekleştirmek için kaynaklarını, sinerjik güçlerini değerlendirmesi, dış çevre ile ilişkilerini dikkate alması ve kurumsal yapılarını bu doğrultuda biçimlendirmesi, başka bir ifade ile planlanan organizasyon amaçları ile uygulama sonuçları arasındaki oransal ilişkidir (Öğüt, 1999:23). İç denetim etkinliğine yönelik ikinci aşama olarak belirlenen “kurumsal etkinlik” kategorisine yönelik iç denetçilerin vermiş olduğu yanıtlar ve bu yanıtlar çerçevesinde yapılan değerlendirmeler aşağıda yer almaktadır:

İD1: “İç denetim yapısının tamamen değişmesi gerekmektedir. İç denetçilerin kurumun bünyesinde çalışmaması gerekmektedir. Ankara gibi merkez bir yerde bulunup, oradan turne aracılığı ile faaliyette bulunması gerekmektedir. Ayrıca yaptığımız faaliyetin hem başlangıcını hem sonunu onaylayan makam Rektör olunca ne kadar etkin olabilirsiniz? Bütün bunlara ilave olarak; özel sektörde iç denetim bulunmaktadır. Ama oradaki iç denetim kamudaki iç denetimden daha etkin ve etkilidir. Bunun sebebi ise, oradaki yönetim kurulu ile iç denetçinin amaçları aynı (kar maksimizasyonu). Ancak kamuda iç denetçinin amacı kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması iken üst yöneticinin amacı kaynakların kullanılması değil; hedeflerini gerçekleştirmek olduğu için kamuda iç denetim etkin olmamaktadır.”

İç denetimin yapısının tamamen değişmesi gerektiği, üst yönetim ile iç denetçilerin aynı amacı paylaşmaları durumunda iç denetimin etkin olabileceği belirtilmektedir.

İD2: “Üst yönetimin iç denetime olan desteğinin ve verdiği önemin artması gerekmektedir. İç denetçilerin senato ve yönetim kurulu toplantılarına katılımlarının da sağlanması gerekmektedir.”

İç denetimdeki etkinlik için iç denetçilerin karar alıcılar ile aynı ortamda bulunmasının önemi ortaya konulmuştur.

İD4: “Kurul’un konumu ve yapısı güçlendirmelidir. Kurul’un kurumlar üzerindeki etkisi ve etkinliği artırılmalıdır. Kurul başkanının genel müdür olması etkisini son derece azaltmaktadır. Örneğin; Bakanlıklarda üst yöneticinin Cumhurbaşkanı tarafından belirlenecek olması Kurul’un başındaki genel müdürün etkinliği azaltmaktadır. Genel müdür ne denli müsteşar ve Bakan üzerinde etkili olabilir. Teftiş ve denetimin görev alanları net bir şekilde ayrılmalı ve yetki karmaşası ortadan kaldırılmalıdır. Denetçinin performansını artırmaya yönelik faaliyetler (eğitim, teşvik) yapılabilir. Sertifikasyon sistemi de daha işlevsel olabilir. A1 Sertifikasına sahip olan ile A4 sertifikasına sahip olan iç denetçi arasında bir fark bulunmamaktadır. En azından sertifika özelinde ücret konusunda bir ayrım bulunmalıdır.”

Kurul'un konumu ve yapısının güçlendirilmesi, Kurul'u temsil eden yöneticinin kamu idareleri üzerinde etkisinin olabilmesi için üst düzey yönetici sıfatına haiz kişilerden olması gerektiği önerilmektedir.

İD6: “Teşkilatlanmada eksiklikler bulunmaktadır. Meslek hayatına başlangıçta “iç denetim yardımcılığı” getirilmelidir. İç denetçi adayları Bakanlığın hazırladığı sınavlardan geçerek direk iç denetçi sertifikası almaktadır. Bu uygulama iç denetçilerin kurumu ve iç denetim faaliyetlerini tanımaları ve süreçleri tam olarak öğrenmelerini engellemektedir. Bu da faaliyetin daha etkin olmasını engellemektedir. Üst yönetimin desteğinin her aşamada bulunması ve son olarak birim başkanlarının da özlük haklarının iyileştirilmesi gerekmektedir.”

İç denetçilerin mesleğe olan oryantasyonlarındaki etkinlik için yardımcılık kavramının iç denetim faaliyetine dâhil edilmesi gerektiği vurgulanmıştır.

İD10: “Temel sorun Kurul’un yapısı ve etkinsizliğidir. Kurul’un Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinden çıkarılması gerekmektedir. İdari ve mali özerkliğe sahip olması gereklidir. Süreç üst yönetim tarafından daha fazla sahiplenilmelidir. Teftiş ve denetim kavramları tam bir ayrıma tabi tutulmalı ya da her iki kavram tek bir çatı altında toplanmalıdır. Teftiş ve iç denetim müdürlüğü gibi bir üst kurul oluşturulmalıdır. Son olarak, iç denetim kadrolarının %60’ı boş durumdadır. Bu kadroların doldurulmaması sıkıntı oluşturmaktadır. Bu kadrolara atama yapılması gerekmektedir.”

Kurul'un yapısının güçlendirilmesi ile birlikte iç denetim faaliyetinin de etkinliğinin artacağı değerlendirilmektedir.

İD11: “Kurul’un Cumhurbaşkanlığı’na bağlanması gerekmektedir. Denetim programlarımızın iç denetçiler tarafından bağımsız olarak hazırlanması gerekmektedir. Kurul üyelerinin iç denetçi olması gereklidir. İç denetçilere verilen ulusal ve uluslararası eğitimler artırılmalıdır. Her kurumda merkezi bir raporlama birimi kurulmalıdır. Akademik alanların daha sağlıklı denetimi için akademik denetim mekanizması kurulmalıdır. Kamu kurumlarının yaptığı belli bir limitin üzerindeki ihalelerde, ihaleyi alan firma dâhil tüm firmalar ve ortakları, yapılan işin muhteviyatı ve tutarına ilişkin bilgiler, otomasyon sistemine girilerek denetçinin denetimine açık bırakılmalıdır.”

Kurul'un kamu idareleri üzerinde etkin olabilmesi için en üst yönetim kademesine bağlı olarak faaliyet yürütmesi gerektiği belirtilmiş ve Kurul'un iç denetim ile ilgili sorunlara ve sorulara daha etkin cevap verebilmesi için üyelerin tamamının iç denetçilerden oluşması gerektiği vurgulanmıştır.

İD12: “Kurul yapısı daha etkin olmalıdır. İç denetçiler ve üst yönetimin ilişkileri daha yakın olmalıdır. İç denetçilerin kurumlara değil daha etkin ve etkili bir Kurul’a bağlı olarak faaliyette bulunması ve iç denetçi atamalarının zorunlu olması gereklidir. Üst yöneticinin: “ben iç denetçi ataması yapmıyorum, ya da denetim programını onaylamıyorum” takdirinin olmaması gerekmektedir.”

Boş olan iç denetçi kadrolarının doldurulması ve üst yöneticinin söz konusu kadrolara atama yapma ile denetim plan ve programındaki onaylama inisiyatifinin kaldırılması ile etkinliğin sağlanacağı değerlendirilmektedir.

Kamu örgütlerinin iç denetim etkinliğinin ise “örgütsel etkinlik” ve “kurumsal etkinliğin” sağlanması ile artırılacağı belirlenmiştir. Bu kapsamda söz konusu etkinliğe iç denetim ve İDDK’nın reorganize edilmesi, organizasyonel yapı içerisinde iç denetimin yerinin belirlenmesi, sertifikasyon süreçlerindeki adaletin ve teşvikin sağlanması ile üst yönetim tarafından iç denetimin sahiplenilmesi ile ulaşılabacaktır.

Ayrıca, iç denetimin etkinliğindeki esas noktanın üst yönetimin verdiği destek olduğu,

Sertifikasyon süreçlerindeki adaletin sağlanması ve her sertifika seviyelerinin farklı ücretlere tabi olması ile bu durumun teşvik edici bir duruma geleceği,

İç denetim sisteminin yapısının tamamen değişmesi gerektiği,

İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun etkinliğinin artması ve kurul üyelerinin tamamının iç denetçilerden oluşması,

Hem üst yönetici hem de birim yöneticilerinin iç denetime olan yaklaşımlarının olumlu olması gerektiği ifade edilmiştir.



SONUÇ VE ÖNERİLER

İç denetçilerin bakışları çerçevesinde iç denetimin kurumsal performans açısından etkinliğinin ortaya konulması amacıyla yapılan araştırmada, iç denetçiler ile yapılan mülakatlar sonucunda verilen yanıtlar çerçevesinde; iç denetim süreci, iç denetim alanı, iç denetim algısı, iç denetimin değerlendirilmesi, iç denetim performansı ve iç denetim etkinliği gibi bulgular elde edilmiştir.

Bu bulgular ışığında, iç denetim faaliyetinin kurumsal performans açısından etkinliği; iç denetimin güvence sağlayan ve kurumun çalışmalarına değer katan bir faaliyet olarak tanımlanması ve yürütülmesi, iç denetçiler tarafından sunulan önerilerin üst yönetim tarafından karar alma ve bu kararları uygulama aşamalarında kullanılması ile mümkün olacaktır. İç denetçilerin yaptıkları risk analizleri ve öneriler sayesinde kurumlar, alacağı yanlış kararların ve yapabilecekleri yanlış işlemlerin önüne geçme fırsatı elde edeceklerdir. Kurum kaynaklarının daha etkin ve daha verimli kullanılması sayesinde kurumsal tasarrufların da yapılabilmesinin önü açılacaktır. Söz konusu tasarruflar neticesinde kurumsal kaynaklar etkin olarak kullanılacak ve tasarruf edilen kaynaklar kurumların ihtiyaç duyulan diğer harcama alanlarına kaydırılacaktır. Söz konusu eylemlerin gerçekleştirilmesi, kurumsal performansa da olumlu olarak yansımacaktır.

İç denetim faaliyetinin temelde kurumsal performans açısından etkin olabilmesi için en önemli adım, üst yönetim desteği ve birim yöneticilerinin yaklaşımlarıdır. Üst yöneticilerin iç denetime ilişkin algıları ve desteği, birim yöneticilerinin denetim öncesi, sırası ve sonrasındaki yaklaşımları iç denetimin kurumsal performans bakımından etkinliğini olumlu veya olumsuz yönde etkileyecektir. Burada her iki yönetim kademesinin de yaklaşımı ve iç denetime olan algısı son derece önemlidir. Süreçteki etkinlik açısından sadece bir yönetim kademesinin desteği yeterli değildir. Her iki yönetim kademesinin de söz konusu denetim faaliyetine olan desteğini ve katkısını her aşamada hissettirmesi ve sunması gereklidir.

İç denetim faaliyetine ilişkin üst yönetim ile iç denetçilerin aynı amaç altında faaliyet yürütmesi de kurumsal performansı artırıcı bir diğer faktördür. Ancak, iç denetçilerin denetimdeki temel amacının kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanması olurken; üst yönetimin amacının hedeflerinin gerçekleştirilmesi olması, denetim ve yönetim mantığının kesişmesi olarak ifade edilen bu durumun görülmesine engel teşkil etmekte ve bu durumun da kurumsal performansı artırıcı bir faktör olarak değerlendirilmesini imkânsız kılmaktadır.

İç denetim faaliyetine ilişkin genel olarak ortaya konulan olumlu tabloya karşın bugün bulunduğu konumun hedeflenen seviyede (karar aşamalarında) olmadığı görülmektedir. İç denetim faaliyetinin kurumun çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek, kaynakların verimli kullanmasını değerlendirmek ile rehberlik yapmak amacı ile yapılan bağımsız, nesnel ve güvence sağlayan bir danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanması söz konusu faaliyetin etkinliği açısından önemli bir durum olarak görünse de özellikle faaliyetin “danışmanlık faaliyeti” olarak tanımlanması etkinliğini büyük ölçüde baltalamaktadır. Bir kavramın “denetim” olarak ifade edilip, tanımında ise “danışmanlık” olarak yer alması söz konusu faaliyeti ne kadar etkin kılabilir?

İç denetçilerin kurumlarında üst yöneticilere bağlı olarak çalışmaları da iç denetimin etkinliğini ve performansını azaltan bir diğer faktör olarak göze çarpmaktadır. Her ne kadar iç denetimin tanımında “bağımsız” ifadesi yer alsın da iç denetçilerin kurumların üst yöneticilerine bağlı olarak faaliyet yürütmeleri özellikle denetim plan ve programının hazırlanmasında üst yöneticinin onayının alınması; ayrıca yapılan risk analizleri neticesinde denetlenmesi elzem olan bir alanın varlığı halinde üst yöneticinin olur vermeme ihtimali, o alan veya alanların da denetim plan ve programına konulmayacağı anlamına gelecek ve bu bağıllık neticesinde iç denetimin etkinliği ve performansı da büyük oranda azalacaktır.

Yapılan açıklamalar ve değerlendirmeler neticesinde; iç denetim faaliyetine yönelik bazı olumsuz yaklaşımlar ile etkinliği azaltıcı mevzuat düzenlemelerinin bulunmasına karşın, iç denetçilerin bakışları çerçevesinde kurumsal performans

açısından iç denetimin etkin olduğu, bu etkinliğin artırılması ise iç denetçilerin denetim ya da danışmanlık faaliyetleri sonucundaki önerilerinin üst yönetim tarafından kabul edilip karar alma aşamalarında kullanılması ve üst yönetimin iç denetim faaliyetine her aşamada destek vermesi ile mümkün olacaktır. İç denetçiler tarafından sunulan önerilerin hayata geçirilmesi ve üst yönetimin iç denetim faaliyetine olan desteği iç denetçilerin de bireysel performanslarına olumlu yansıyacak ve bu durum, kurumsal performansı artıran bir faktör olarak ortaya çıkacaktır. İç denetim alanındaki diğer aktörlerin de iç denetime yönelik bakışlarının değerlendirilmesi ile iç denetim etkinliğinin performansı tüm boyutları ile değerlendirilme imkânı elde edecektir.

Öneriler

İç denetimin kurumsal performans açısından etkinliğinin artırılmasına yönelik sunulan öneriler aşağıda yer almaktadır:

- İç denetim reorganize edilmeli, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı olan Kurul, Cumhurbaşkanlığı teşkilat yapısı altında yer almalıdır.
- Kurul başkan ve üyelerinin doğrudan Cumhurbaşkanı tarafından atanması; özellikle kurul başkanının tüm kurumlar nezdinde etkisinin bulunabilmesi için üst düzey yönetici sıfatına haiz kişilerden seçilmesi gereklidir.
- Teftiş ve denetim ayrımı net bir biçimde ortaya konulmalı ve iç denetimin tanımı yeniden yapılarak “danışmanlık” faaliyeti yerine “denetim” faaliyeti ibaresi getirilmelidir.
- Denetim plan ve programlarının hazırlanma aşamasında bağımsızlık adına öneriler dışında başka bir merci ve makamdan herhangi bir onay ya da talimat ile karşılaşılmaması için iç denetçilerin kurumların üst yöneticilerine bağlı olarak değil; İç Denetim Koordinasyon Kurulu'na bağlı olarak faaliyet yürütmesi gerekmektedir.

- İç denetçiler görevlerini Kurul tarafından yapılan görevlendirmeler ve rotasyon dâhilinde yürütmelidir.
- Denetim alışkanlığı ve denetim yaklaşımı çerçevesinde yapılacak olan faaliyetin kurumsal bir değer olacağının bilinci ile üst yönetimin de faaliyeti benimsemesi ve sahiplenmesi gerekmektedir.
- İç denetçilerin kişisel gelişimi açısından sertifikasyon sisteminin işlevselliği artırılmalıdır. İç denetçilerin ileri seviye sertifikalar alabilmesi için teşvik edici adımlar atılmalı, her sertifika seviyesi farklı ücretlere tabi olmalı ve bazı sertifikaların alınmasının da zorunluluk olduğunun bilinmesi gereklidir.
- Kurumların insan kaynağı, fiziksel yapısı ve bütçe olanakları dikkate alınarak iç denetçi atamaların zorunlu olmalıdır.

KAYNAKÇA

- Acar, İbrahim Atilla, Elif Ayşe Şahin İpek (2014). “Kamu Kurumlarında İç Denetim Faaliyetinin Etkinliği: Ege Bölgesi Alan Araştırması.” 29. Türkiye Maliye Sempozyumu. Antalya: Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü:269-293.
- Akçakaya, Murat (2012). “Kamu Sektöründe Performans Yönetimi ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar.” Karadeniz Araştırmaları, (32), 171-202.
- Akçay, Serkan (2014). "Kamu İç Denetiminin Organizasyon ve Mevzuat Perspektifinde Değerlendirilmesi Üzerine Bir Çalışma". Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. 7(1): 1-23.
- Aktaş, Emine (2015). İç Denetim ve Risk Yönetimi İlişkisi. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Denetim Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Programı, İstanbul.
- Alçın, Deniz (2009). Kamuda İç Denetim ve Türkiye’deki Uygulamanın Değerlendirilmesi. Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Maliye Programı, İzmir.
- Alp, Ziya (2012). Hukuk, Siyaset ve Ekonomi Bağlamında Kamuda Yeni Denetim Sistemi: İç Denetim. Yüksek Lisans Tezi, Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Yönetimi Ana Bilim Dalı, Bolu.
- Aslan, Bayram (2010). “Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim.” Sayıştay Dergisi, 77, 63-86.
- Arslan, M. Cemil (2014). Büyükşehir Belediyelerinin İç Denetim Uygulamaları. İstanbul: T.C. Marmara Belediyeler Birliği Yayını.
- Arslan, M. Cemil (2013). İç Denetim ve Türkiye’de Büyükşehir Belediyelerinin İç Denetim Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma. Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Mahalli İdareler ve Yerinden Yönetim Bilim Dalı, İstanbul.
- Arslan, Nurtaç (2014). Kamuda İç Denetim Sistemi: Büyükşehir Belediyeleri Örneği. Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Yönetim Bilimleri Bilim Dalı, Konya.

Atay, Talha Sait (2018). Kutadgu Bilig’de Kötü Yönetim ve Kötü Yöneticilik Kavramları Kapsamında Bir İnceleme, Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Yönetim Bilimleri Programı, Kocaeli.

Avcı, Umut (2005). İşletmelerde Örgütsel Öğrenme. Örgütsel Performans İlişkisi: Konaklama İşletmelerinde Örgütsel Öğrenme-Örgütsel Performans İlişkisine Yönelik İnceleme. Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Isparta.

Badara, Mu’azu Saidu, Siti Zabedah Saidin (2013). “The Relationship between Audit Experience and Internal Audit Effectiveness in the Public Sector Organizations”. International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences 3 (3): 329–339.

Baltacı, Ali (2018). “Nitel Araştırmalarda Örneklem Yöntemleri ve Örnek Hacmi Sorunsalı Üzerine Kavramsal Bir İnceleme”. Bitlis Eren Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 7(1), 231-274.

Başaran, Yağmur KOÇ (2017). “Sosyal Bilimlerde Örneklem Kuramı”. Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, 5(47), 480-495.

Bayar, Doğan (2008). ”Mali Denetim Nedir”, Maliye Dergisi, (155), 1-10.

Berber, Ece (2014). Kamuda İç Denetiminde İç Denetim Plan Ve Programının Hazırlanması. Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Niğde.

Bircan, Nuray (2014). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Üniversitelerde İç Denetim. Yüksek Lisans Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Aydın.

Bozkurt, Cevdet (2009). “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun İç Kontrol Bağlamında Değerlendirilmesi.” Denetim Dergisi, (3), 29-40.

Celayir, Duygu (2011). İç Denetimde Riskin Değerlendirilmesi. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Uluslararası İşletme Yüksek Lisans Programı, İstanbul.

Chun, Cai, (1997), “On the functions and objectives of internal audit and their underlying conditions”, Managerial Auditing Journal, 12 (4/5): 247-250.

Dabbağoğlu, Kadir (2009). İç Kontrol Sistemi. Journal Of Qafqaz University, (26), 109-115.

Demirbaş, Mahmut (2005). “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler.” İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, (7), 167-188.

Dilsiz, Ahmet (2010). Kamu Yönetiminde Performans Değerlendirme Ve 360 Derece Geri Bildirim Yöntemiyle Bir Uygulama, Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Kırıkkale

Doyrangöl, Nuran Cömert (2007). “İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi.”, Mali Çözüm Dergisi, (60), 1-7.

Ekiz, İbrahim (2011). Kamu Kesiminde Üniversitelerde Etkin Bir İç Denetim ve Risk Yönetim Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri. Yüksek Lisans Tezi, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Ana Bilim Dalı, Kahramanmaraş.

Emekli, Nevin (2006). Yönetimsel Performansın Geliştirilmesinde Yeni Bir Yaklaşım: Dengeli Ölçüm Kartları ve Bunun Konaklama İşletmelerinde Uygulanması. Yüksek Lisans Tezi, Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Anabilim Dalı, Antalya.

Ertan, Hasan (2016). Stratejik Algı Yönetimi: Telekomünikasyon Sektöründe Müşteri Deneyim Yönetimi Aracılığıyla Stratejik Algı Yönetimi Üzerine Bir Araştırma. Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mba – Genel İşletmecilik, İstanbul.

Ertürk, Abbas, Sultan Bilge Keskinlik Kara, Demet Zafer Güneş (2016). “Emek ve Psikolojik İyi Oluş: Bir Yordayıcı Olarak Yönetimsel Destek Algısı”. Abant İzzet Baysal Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi, 16(4), 1723-1744.

Fidan, Osman (2016). Performans Değerlendirme Yöntemlerinin Kıyaslanması: Sektörel Bazda Bir Alan Araştırması. Yüksek Lisans Tezi, Hasan Kalyoncu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, İşletme Yüksek Lisans Programı, Gaziantep.

Florea, Radu, Ramona Florea (2013). "Internal Audit And Corporate Governance". Economy Transdisciplinarity Cognition. 16 (1): 79-83.

Gök, Musa (2015). "Türkiye’de Kamu İç Denetim Sistemi: Yapı ve Performans Açısından Bir Değerlendirme." Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 13(3), 482-502.

Gökalp, Bakır (2013). Kamu Yönetiminde İç Denetim Etkinliğinin Ölçülmesi. Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Bilim Dalı, Ankara.

Göküş, Mehmet, Erdal Bayrakçı, Yasin Taşpınar (2014). "Kamu Performans Yönetiminin Memurlar Tarafından Değerlendirilmesi: Bir Alan Çalışması. Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Dr. Mehmet Yıldız Özel Sayısı, 57-73

Görmen, Murat (2017). "Kamuda İç Denetim Performansının Ölçümünde Bir Model Önerisi: Dengeli Başarı Göstergesi (DBG) Yaklaşımı". Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 19(3): 975-997.

Göze, Dilek (2008). Kamu Mali Yönetiminde Performansın Yönetilmesi– İç Kontrolün Kurumsal Performansa Etkisi. Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Isparta.

Gündoğdu, Berrin (2018). Üniversitelerin İş Etiği Algıları ve Uygulamaları: Batı Karadeniz Üniversiteler Birliği Üzerine Bir Araştırma. Yüksek Lisans Tezi, Düzce Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Toplam Kalite Yönetimi Ana Bilim Dalı, Düzce.

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

Gönülaçar, Şener (2007). "İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler." Mali Hukuk Dergisi, (130), 1-21.

Gürdal, Temel, Veysel Çıplak (2014). "Kamu Kesiminde İç Denetimin Etkinliği". 29. Türkiye Maliye Sempozyumu. Antalya: 205-242.

Gürkan, Nazmi Zarifi (2006). "İç Denetimin Faaliyet Alanı." Mali Yönetim ve Denetim Dergisi, (39), 1-5.

Gürkan, Nazmi Zarifi (2009). Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı. Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Isparta.

Hızır, Neslihan (2014). E-Ticarette Fırsat Sitelerine Yönelik Şikâyetlerin ve İşletme Cevaplarının İçerik Analizi. Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Eğitim Bilimleri Enstitüsü, İşletme Eğitimi Anabilim Dalı, Ankara.

Işık, Hamdi (2018). Stratejik Yönetimde Misyon ve Vizyon İfadelerinin Önemi: Türkiye ve Japonya Karşılaştırması. Yüksek Lisans Tezi, Uşak Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Uşak.

Kanpara, Gizem Çiçek (2017). Kamuda Performans Yönetiminin Çalışanlar Yönüyle İşlevselliği: Devlet Hastanelerinde Çalışan Hekimler Kapsamında Nitel Bir Araştırma. Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Yönetim Bilimleri Bilim Dalı, Kocaeli.

Karasoy, H. Alpay (2014). "Türk Kamu Yönetiminde Performans Yönetimine Bir Bakış." Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, 10(22), 257-274.

Kaya, Kübra (2016). Kamu Kurumlarında İç Denetim ve Bir Anket Uygulaması. Yüksek Lisans Tezi, Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Finansman Yüksek Lisans Programı, Ankara.

Kızılboğa, Rüveyda, Filiz Özşahin (2013). "Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine ve İç Denetçilere Katkısı". Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, 6 (2): 220-236.

Kızılboğa, Rüveyda (2013). "İç Denetim Sisteminde Denetçilerin Bağımsızlık ve Tarafsızlığının Önemi." Marmara Üniversitesi Siyasal Bilimler Dergisi, 1(1), 107-119.

KİDGR (Kamu İç Denetim Genel Raporu) (2013-2017). İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Ankara.

KİDR (Kamu İç Denetim Rehberi) (2013). İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Ankara.

Kocael, Yaşar (2010). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Öngörülen İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi. Yüksek Lisans Tezi,

Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Ana Bilim Dalı, Tokat.

Kubalı, Derya (1998). Performans Denetimi Kavram, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar, Cumhuriyetin 75'inci Yıldönümü Dizisi: 11, Ankara, Sayıştay Yayınları.

Kutlucan, Kübra Çıfci (2017). İnsan Kaynakları Yönetiminde Performans Değerlendirme Sistemi Uygulamasında Karşılaşılan Sorunlar. Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, İşletme Yüksek Lisans Programı, İstanbul.

Mallı, İsmail (2013). Kamu Mali Yönetiminde İç Denetimin Önemi ve Farklı Ülkelerde Uygulanan İç Denetim Modellerinin Karşılaştırılması. Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Dış Ticaret Eğitimi Ana Bilim Dalı, Ankara.

Mantar, Ayla (2013). İç Denetim Sürecinin Kontrol Faaliyetleri Üzerindeki Rolü: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Açısından Bir Araştırma. Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Eskişehir.

Memiş, Mehmet Ünsal (2008). "Etkin ve Başarılı Bir İç Denetim İçin Gerekli Koşullar". Mali Çözüm Dergisi, (85): 75-92.

Mollaoğulları, Batuhan F., Anıl Gacar (2016). "İç Denetimin Etkinliği Konusunda Türkiye'de Yapılmış Çalışmalar: Literatür Taraması. Iceb' 2016 2 Nd International Congress On Economics And Business "New Economics Trends And Business Opportunities". Saraybosna: 146-155.

Öğüt, Adem (1999). "Bilgi Çağı Organizasyonlarında Hizmet Kalitesi ve Kurumsal Etkinlik Açısından Bilgi Ve Teknoloji Yönetimi". Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (5), 5-36.

Öz, Merve (2015). Üniversitelerde İç Denetimin Etkinliğinin Arttırılmasına Yönelik Bir Alan Araştırması. Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı, Konya.

Özdemir, Eren (2015). Kamu Sektöründe İç Denetim: Genel Bütçe Kapsamındaki İdarelere Yönelik Bir Araştırma. Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi,

Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Kamu Yönetimi Bilim Dalı, Konya.

Özdemir, Murat (2010). “Nitel Veri Analizi: Sosyal Bilimlerde Yöntembilim Sorunsalı Üzerine Bir Çalışma”. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 11(1), 323-343.

Özen, Yener, Abdülkadir Gül (2007). “Sosyal ve Eğitim Bilimleri Araştırmalarında Evren-Örneklem Sorunu”. Atatürk Üniversitesi Kazım Karabekir Eğitim Fakültesi Dergisi, (15): 394-422.

Renkal, Seval (2012). Büyükşehir Belediyelerinin Stratejik Planlarındaki Misyon, Vizyon ve Stratejik Amaçların İçerik Analizi. Yüksek Lisans Tezi, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Adana.

Resmi Gazete (24 Aralık 2003). 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 25326.

Rolandas, Rupšys, Romas Staciokas (2005). "Internal Audit Reporting Relationships: the Analysis of Reporting Lines". 43 (3): 49-53

Sarıbuğday, Hüseyin (2013). Kamu Kurumlarında İç Denetim Sisteminin Yapısı ve Mali Denetim: Bir Örnek Uygulama. Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Programı, İzmir.

Sawyer, Lawrence B. (2013). Sawyer's Internal Auditing The Practice of Modern Internal Auditing. Altamonte Springs, FL: Institute of Internal Auditors.

Soydan, Kubilay (2008). “İç Denetim Nedir?” Orman Mühendisliği Dergisi, 1-2:3,38.

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

Storey, Lesley (2007). “Doing Interpretative Phenomenological Analysis. Analysing Qualitative Data In Psychology. Los Angeles: SAGE Publications.

- Tokcan, Tuğçe (2011). Süreç Yönetimi ve Süreç İyileştirme Teknikleri, Gıda İşletmesinde Bir Uygulama, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Üretim Yönetimi ve Endüstri İşletmeciliği Programı, İzmir.
- Tosunoğlu, Büşra (2010). İç Denetimin İşletmelerin Yönetim Fonksiyonları ve Performansları Üzerindeki Etkilerine Yönelik Bir Araştırma. Yüksek Lisans Tezi, Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Tokat.
- Tufan, Mehri (2012). Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde Kamuda İç Denetim: Türkiye'deki İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi Üzerine Bir Araştırma. Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale On sekiz Mart Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Yönetim Bilimi Bilim Dalı, Çanakkale.
- Tufan, Mehri, Mustafa Görün (2013). "Türkiye'deki Kamu İç Denetim Sisteminin Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde İncelenmesi." Sayıştay Dergisi, (89), 115-135.
- Tunçer, Polat (2013). "Örgütlerde Performans Değerlendirme ve Motivasyon." Sayıştay Dergisi, 88(1), 87-108.
- Turle, Eugeniu, Aurelia Ștefănescu (2009). "Internal Audit And Risk Management In Public Sector Entities, Between Tradition And Actuality".Annales Universitatis Apulensis. Series Oeconomica, 11(1): 210-217.
- Uyar, Süleyman (2003). "İç Denetim Alanında Ortaya Çıkan Yeni Yaklaşımlar Çerçevesinde İç Denetçilerin Değişen Rolü." , Mali Çözüm Dergisi, (63), 131-142.
- Uzun, A. Kamil (2009). "Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve İç Denetim Yaklaşımı." Denetışim Dergisi, (3), 59-65.
- Yalman, Sevda (2014). İç Kontrol ve İç Denetimin Bağımsız Denetim Açısından Önemi ve Bir Anket Çalışması. Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Muhasebe ve Denetim Programı, İstanbul.
- Yıldırım, Serpil (2014). İç Kontrol İle İç Denetimin Etkinliğinin Dış Denetim Süresine

Etkisi. Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Ve Denetim Bilim Dalı, Edirne.

Yıldız, İlker (2018). Borsa İstanbul’da Bilişim Sektöründe Faaliyet Gösteren İşletmelerin Etkinlikleri İle Finansal Performansları Arasındaki İlişkinin Belirlenmesi. Yüksek Lisans Tezi, Karabük Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Karabük.

Yılmaz, Özlem Çağlı (2011). Örgütsel Etkinliği Artırmada Katılımcılığın Rolü ve Niğde Ağız ve Diş Sağlığı Merkezinde Bir Araştırma. Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yönetim ve Organizasyon Bilim Dalı, Niğde.

COSO. (2019). <https://www.coso.org/Pages/aboutus.aspx> /25.03.2019.

INTOSAI. (2019). <http://www.intosai.org/about-us.htm>/25.03.2019.

INTOSAI.(2019).<http://www.intosai.org/about-us/organisation/regional-organizations.html>/25.03.2019.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu, (2019). <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/IkincilDuzey.aspx>/25.03.2019.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu, (2019)<http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/UcunculDuzey.aspx>/25.03.2019.

TİDE. (2019). <https://www.tide.org.tr/page/1/hakkimizda>, 25.03.2019.

EKLER

EK 1 Rapor Gözden Geçirme Kontrol Listesi

ÖRNEK 15 – RAPOR GÖZDEN GEÇİRME KONTROL LİSTESİ

KRİTERLER	İç Denetim Birimi Başkanı	
	Trh/Prf	Açıklama
Yönetici Özeti		
1. Yönetici özetinde, denetimin amacı, kapsamı ve denetim yöntemine yer verilmektedir.		
2. Yönetici özetinde, varsa kapsam sınırlaması belirtilmektedir.		
4. Orta ve yüksek riskli bulgular ve önerilere, özet olarak yer verilmektedir.		
5. Denetlenen süreç ya da faaliyet hakkında denetim görüşü belirtilmektedir.		
6. Yönetici Özeti, makul bir uzunluktadır (azami-2 sayfa).		
Rapor Metni		
7. Denetim kapsamı dışında tutulan faaliyetler, süreçler, birimler vb. ile kapsam sınırlamalarının olası etkileri açık ve net olarak belirtilmektedir.		
8. Denetimde takip edilen standartlar, kullanılan denetim teknik ve yöntemleri ile örnekleme metoduna özet olarak yer verilmektedir.		
9. Dış Değerlendirme kapsamında Standartlara uyumluluk teyit edilmişse, "KİDS'e Uygun Olarak Yapılmıştır" ibaresi kullanılmakta ve aykırılıklar olası etkileri ile birlikte açıklanmaktadır.		
10. Tüm önemli bulgulara raporda yer verilmekte ve bulgular, çalışma kâğıtlarında yer alan yeterli ve ilgili destekleyici bilgi ve belgelere dayanmaktadır.		
11. Tüm bulgular, denetim kapsam ve amaçlarıyla tutarlılık arz etmektedir.		
12. Her bir bulguda, mevcut durum ve öneri bulunmaktadır.		
13. Bulguların önem düzeyi, Kamu İç Denetim Rehberine uygun olarak belirlenmiştir.		
14. Bulgular, risk düzeylerine göre raporda sıralanmış		

156

KRİTERLER	İç Denetim Birimi Başkanı	
	Trh/Prf	Açıklama
ve öncelikle yüksek riskli bulgulara yer verilmiştir.		
15. Bulgularda mevcut zafiyetlerin kaynağı olarak kişisel hata ya da eksikliklere vurgu yapılmamakta, sistematik hususlar ön plana çıkarılmaktadır.		
16. Bulgularda kişi ya da firma isimlerine yer verilmemektedir.		
17. Öneriler, mevcut duruma yol açan temel sorunların çözümüne yöneliktir.		
18. Denetlenen birimlerin görüş ve değerlendirmeleri raporda yer almaktadır.		
19. Denetlenen süreç ya da faaliyet hakkında denetim görüşü, Kamu İç Denetim Rehberine uygun olarak belirtilmektedir.		
20. İyi uygulamalar ve başarılı performans gereklileriyle birlikte raporda yer verilmektedir.		
Raporun dili, tonu ve biçimi		
21. Rapor biçimsel olarak İDB tarafından belirlenen standart formata uygundur.		
22. Raporun kapağında denetim adı, denetim numarası, rapor tarihi, denetlenen süreç ve birimler ile denetim ekibi vb. temel bilgilere yer verilmektedir.		
23. Kullanılan yazı karakterleri İDB standart formatına uygundur.		
24. Tablo ve grafik kullanılmışsa uygun şekilde numaralandırılmış ve biçimlendirilmiştir.		
25. Dil bilgisi açısından önemli bir yanlışlık ve hata yoktur.		
26. Teknik terimler kullanılmışsa, terimler sözlüğü rapor ekinde yer almıştır.		
27. Denetim terminolojisiyle ilgili denetlenen birimlerin ya da üst yöneticinin yabancı olduğu kavram ve metodolojiler, rapor ekinde açıklanmıştır.		
28. Raporda objektif ve yapıcı bir anlatım		

KRİTERLER	İç Denetim Birimi Başkanı	
	Tarih/Prf	Açıklama
benimsenmiştir.		
29. Raporda tekrarlardan kaçınılmıştır.		

EK 2 Denetim Raporu Şablonu

EK 19 – DENETİM RAPORU ŞABLONU⁴²

T.C

..... BAKANLIĞI

.....GENEL MÜDÜRLÜĞÜ İÇ DENETİM BİRİMİ BAŞKANLIĞI

..... SÜRECİNİN

Sistem Denetimi Raporu

Denetlenen Birim/Birimler

İÇ DENETÇİLER

İÇ DENETÇİ ADI SOYADI, Sert. No, Diğer Sertifikalar

İÇ DENETÇİ ADI SOYADI, Sert. No, Diğer Sertifikalar

GÖZETİM SORUMLUSU

İÇ DENETÇİ ADI SOYADI, Sert. No, Diğer Sertifikalar

Rapor No: Yılı-G/D-Sayısı

Rapor Tarihi

⁴² İDB'ler, bu Ekteki Şablon üzerinde, Rehberdeki esaslara aykırı olmamak şartıyla, kendi ihtiyaçlarına yönelik düzenlemeler/değişiklikler yapabilir.

İÇİNDEKİLER

YÖNETİCİ ÖZETİ

1. GİRİŞ

2. DENETİMİN AMAÇ VE KAPSAMI

3. DENETİM YÖNTEMİ

4. DENETİM SONUÇLARI

4.1. Kaydedilen Başarılar ve İyi Uygulamalar

4.2. Bulgular, Öneriler ve Eylem Planları

4.2.1.Özet Tablo

4.2.2.Bulgular, Öneriler ve Eylem Planları

5. DENETİM GÖRÜŞÜ

<i>Adı-Soyadı İç Denetçi</i>	<i>İMZA</i>
<i>Adı-Soyadı İç Denetçi</i>	<i>İMZA</i>
<i>Adı-Soyadı Denetim Gözetim Sorumlusu</i>	<i>İMZA</i>
<i>Adı-Soyadı İç Denetim Birimi Başkanı</i>	<i>İMZA</i>

YÖNETİCİ ÖZETİ

(En fazla 2 Sayfa)

- Denetlenen Sürecin Kurum İçindeki Önemi Vurgulayacak Şekilde (Bütçe, İşlem Sayısı, Personel Sayısı, Stratejik Önemi vb. Hakkında) Özet Bilgilendirme
- Denetimin Amacı, Kapsamı ve Metodolojisi Hakkında Özet Bilgi
- Varsa Kapsam Sınırlamaları ve Etkileri Hakkında Özet Bilgi
- Kritik Tespitler, Etkileri, Öneriler ve İlgili Birimin Cevapları Hakkında Özet Bilgi
- İç Denetimin Nihai Değerlendirmesine İlişkin Özet Bilgi
- Denetlenen Süreçle İlgili Başarılı Performans ve İyi Uygulama örnekleri
- Denetim Görüşü

1. GİRİŞ

Görevin dayanağı iç denetim plan ve programı ile denetlenen birim ya da süreç hakkında kısa bilgilerin açıklandığı bölümdür.

2. DENETİMİN AMAÇ VE KAPSAMI

Denetimin hedefleri ile denetime tabi tutulan dönem, faaliyet ve işlemler ile denetlenen birimleri vb. içeren bölümdür. Ayrıca, kapsam sınırlaması varsa, denetime olan etkileri ile birlikte burada açıklanır.

3. DENETİM YÖNTEMİ

Denetim sırasında uygulanan teknik ve yöntemler ile incelenen dosya ve görüşülen kişilere ilişkin bilgi verilen bölümdür.

4. DENETİM SONUÇLARI

Bir bütün olarak denetim sırasında elde edilen olumlu ya da olumsuz sonuçların yer aldığı bölümdür.

4.1. Kaydedilen Başarılar ve İyi Uygulamalar

Denetlenen süreçte son dönemde kaydedilen önemli başarılarla (örneğin: yeniden yapılanma, olumlu ve köklü mevzuat değişikliği, otomasyona geçiş vb.) ile denetlenen süreçle ilgili iyi uygulamalara yer verilir.

4.2. Bulgular, Öneriler ve Eylem Planları

4.2.1. Özet Tablo

Bulgu No	Bulgunun Konusu	Önem Derecesi	Uzlaşıldı/Uzlaşılmadı
1			
2			

4.2.2. Bulgular, Öneriler ve Eylem Planları

Bu bölüme, her bir bulguya ilişkin olarak Örnek-11:Bulgu Paylaşım Formundaki bilgiler girilecektir.

5. DENETİM GÖRÜŞÜ

Denetlenen süreçle ilgili iç kontrollerin yeterliliğine ilişkin değerlendirmeyi içeren bölümdür.

EK 3 Danışmanlık Raporu Şablonu

EK 20 – DANIŞMANLIK RAPORU ŞABLONU⁴³

T.C

..... ÜNİVERSİTESİ

İÇ DENETİM BİRİMİ BAŞKANLIĞI

.....

DANIŞMANLIK RAPORU

İÇ DENETÇİLER

İÇ DENETÇİ ADI SOYADI, Sert. No, Diğer Sertifikalar

İÇ DENETÇİ ADI SOYADI, Sert. No, Diğer Sertifikalar

GÖZETİM SORUMLUSU

İÇ DENETÇİ ADI SOYADI, Sert. No, Diğer Sertifikalar

Rapor No: Yılı-G/D-Sayısı

Rapor Tarihi

⁴³ İDB'ler, bu Ekteki Şablon üzerinde, Rehberdeki esaslara aykırı olmamak şartıyla, kendi ihtiyaçlarına yönelik düzenlemeler/değişiklikler yapabilir.

İÇİNDEKİLER

YÖNETİCİ ÖZETİ

1. GİRİŞ

2. DANIŞMANLIK FAALİYETİNİN AMAÇ VE KAPSAMI

3. YÖNTEM

4. TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER

<i>Adı-Soyadı</i> <i>İç Denetçi</i>	<i>İMZA</i>
<i>Adı-Soyadı</i> <i>İç Denetçi</i>	<i>İMZA</i>
<i>Adı-Soyadı</i> <i>Denetim Gözetim Sorumlusu</i>	<i>İMZA</i>
<i>Adı-Soyadı</i> <i>İç Denetim Birimi Başkanı</i>	<i>İMZA</i>

YÖNETİCİ ÖZETİ

(En fazla 2 Sayfa)

- Danışmanlık Faaliyetinin Amacı, Kapsamı ve Metodolojisi Hakkında Özet Bilgi
- Varsa Kapsam Sınırlamaları ve Etkileri Hakkında Özet Bilgi
- Kritik Tespitler, Etkileri, Öneriler ve İlgili Birimin Cevapları Hakkında Özet Bilgi
- Varsa Uzlaşılamayan Hususlar
- Değerlendirme Özeti

1. GİRİŞ

Görevin, yıllık iç denetim programı kapsamında mı, yoksa program dışı bir talep üzerine mi yapıldığı, danışmanlık konusu ve görevin yerine getirildiği dönem hakkında kısa bilgilerin açıklandığı bölüm.

2. DANIŞMANLIK FAALİYETİNİN AMAÇ VE KAPSAMI

Danışmanlık talep eden birimin talep ve beklentileri başta olmak üzere danışmanlık faaliyetinin amaçlarının belirtildiği ve danışmanlık talep edilen faaliyet ve süreçler ile çalışmanın kapsadığı birimleri, dönemi gibi bilgileri içeren bölümdür. Ayrıca, kapsam sınırlaması varsa bunun, danışmanlık faaliyetine olan etkileri de burada açıklanır.

3. YÖNTEM

Yapılan çalışma ve analizler, dikkate alınan standartlar ve en iyi uygulamalar, kullanılan yöntemler, görüşülen kişiler, alınan uzman tavsiye ve yardımlarının belirtildiği bölümdür.

4. TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER

Görev sonucunda yapılan tespit ve değerlendirmeler ile tavsiyeleri içeren bölümdür.

EK 5 Mülakat Soru Formu

1. Kurumunuzdaki İç Denetim Sürecini (Denetim, Danışmanlık ve İnceleme Faaliyetleri) Anlatabilir misiniz? Bu süreç nasıl işlemekte ve tarafınızca nasıl takip edilmektedir?
2. Denetimlerinizi hangi alanlarda yoğunlaştırıyorsunuz? Riskli alanlar mı; yoksa örgütsel performans açısından öncelikli alanlar mı tercih edilmektedir?
3. Üst Yönetimin ve Birim Yöneticilerinin yaklaşımlarının faaliyetlerinize olan etkisini anlatabilir misiniz?
4. İç denetim faaliyetlerinin standartlara uygun olarak yürütölüp yürütölmediğinin değerlendirilmesi yapılmakta mıdır?
5. Sizce faaliyetlerinizin Kurumunuzun yönetsel ve örgütsel performansına etkisi var mı? Eğer var olduğunu düşünüyorsanız bu etki ne yöndedir?
6. Faaliyetlerinizin daha işlevsel olabilmesi için çözüm önerileriniz nelerdir?

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı : Volkan İŞCİ
Ünvanı : Mali Hizmetler Uzmanı
Doğum Yeri ve Tarihi : Sarıkamış / 07.07.1986
Medeni Hali : Evli

İŞ DENEYİMİ

2011 - Kocaeli Üniversitesi
Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı
Bütçe Performans ve Stratejik Planlama Müdürlüğü

- Bütçe Hazırlık ve Uygulama Çalışmaları
- Stratejik Plan Hazırlık Çalışmaları, Uygulanması ve İzleme Süreçlerinin Takibi
- İdare Faaliyet Raporu ile Performans Programının Hazırlanması ve İzleme Süreçlerinin Takibi

EĞİTİM BİLGİLERİ

2006-2010 :Süleyman Demirel Üniversitesi - İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi - Kamu Yönetimi - Lisans

2015-2019 :Kocaeli Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü - Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi - Yönetim Bilimleri - Yüksek Lisans

KATILDIĞI EĞİTİMLER

- Mali Hizmetler Uzman Yardımcılığı Mesleki Eğitimi, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, (BUMKO), Maliye Bakanlığı Yüksek Eğitim Merkezi, (MAYEM), Ankara, 2012

- Mali Hizmetler Uzmanlığı Yeterlilik Sınavı Hazırlık Eğitimi, Mali Hizmetler Uzmanları Derneği (MAHUZDER), Ankara, 2014
- Mali Hizmetler Uzmanı Eğitim Programı, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, (BUMKO), Antalya, 2015
- Muhasebe Yetkililiği Sertifika Eğitimi, Muhasebat Genel Müdürlüğü, Antalya, 2015-2016
- Mali Hizmetler Uzmanı Eğitim Programı, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali kontrol Genel Müdürlüğü, (BUMKO), Antalya, 2016

SAHİP OLUNAN SERTİFİKALAR

Muhasebe Yetkilisi Sertifikası

Maliye Bakanlığı, Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (2018)

YAYINLAR

Özel Bütçeli İdarelerde Performans Programı, İşleyişi ve Karşılaşılan Sorunlar (Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu), 2013

Kamu Kurumlarında Yöneticilerin Performans Yönetim Araçları: Kocaeli Üniversitesi Örneğinde Nitel bir Çalışma (Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü/ Kongresi), 2017

İç Denetim Etkinliğinin Performans Açısından Değerlendirilmesi: İç Denetçilerin Bakışıyla Kamu Üniversitelerinde Nitel Bir Araştırma (Kocaeli Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü - Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi – Yönetim Bilimleri Programı - Yüksek Lisans Tezi 2019

BİLGİSAYAR BECERİLERİ

Microsoft Office (Word, Excel, Power Point) : İleri Düzey