

**T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
İŞLETME ENSTİTÜSÜ**

**İÇ DENETİMİN ULUSLARARASI MESLEKİ
UYGULAMA ÇERÇEVESİNE UYUMU VE
ETKİNLİĞİ: BAKANLIKLAR ÜZERİNDE BİR
ARAŞTIRMA**

DOKTORA TEZİ

Arif YILDIZ

**Enstitü Anabilim Dalı : İşletme
Enstitü Bilim Dalı : Yönetim ve Organizasyon**

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Tuncay YILMAZ

MART – 2021

Arif Yıldız tarafından hazırlanan “İç Denetimin Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesine Uyumu ve Etkinliği: Bakanlıklar Üzerinde Bir Araştırma” başlıklı bu tez, 31/03/2021 tarihinde Sakarya Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği'nin ilgili maddeleri uyarınca yapılan Tez Savunma Sınavı sonucunda başarılı bulunarak, jürimiz tarafından Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.

Danışman: Prof. Dr. Tuncay Yılmaz
Sakarya Üniversitesi

Jüri Üyeleri: Prof. Dr. Muhsin Halis
Kocaeli Üniversitesi

Prof. Dr. Oğuz Türkay
Sakarya Üniversitesi

Prof. Dr. Yasemin Özdemir
Sakarya Üniversitesi

Prof. Dr. Yavuz Demirel
Kastamonu Üniversitesi

 SAKARYA ÜNİVERSİTESİ	T.C. SAKARYA ÜNİVERSİTESİ İŞLETME ENSTİTÜSÜ TEZ SAVUNULABİLİRLİK VE ORJİNALLİK BEYAN FORMU	Sayfa : 1/1
Öğrencinin		
Adı Soyadı	:	ARİF YILDIZ
Öğrenci Numarası	:	1260D04026
Enstitü Anabilim Dalı	:	İşletme
Enstitü Bilim Dalı	:	Yönetim ve Organizasyon
Programı	:	☐ YÜKSEK LİSANS ☒ DOKTORA
Tezin Başlığı	:	İÇ DENETİMİN ULUSLARARASI MESLEKİ UYGULAMA ÇERÇEVESİNE UYUMU VE ETKİNLİĞİ: BAKANLIKLAR ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA
Benzerlik Oranı	:	% 13
Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü Enstitüsü Lisansüstü Tez Çalışması Benzerlik Raporu Uygulama Esaslarını inceledim. Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen tez çalışmasının benzerlik oranının herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi beyan ederim. 12 / 03 / 2021 İmza Arif YILDIZ		
Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü Lisansüstü Tez Çalışması Benzerlik Raporu Uygulama Esaslarını inceledim. Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen öğrenciye ait tez çalışması ile ilgili gerekli düzenleme tarafımda yapılmış olup, yeniden değerlendirilmek üzere gsbtez@sakarya.edu.tr adresine yüklenmiştir. Bilgilerinize arz ederim. 12 / 03 / 2020 İmza Prof Dr Tuncay YILMAZ		
Uygundur Danışman Unvanı / Adı-Soyadı: Prof Dr Tuncay YILMAZ Tarih: 12 / 03 / 2021 İmza:		
☒ KABUL EDİLMİŞTİR ☐ REDDEDİLMİŞTİR		Enstitü Birim Sorumlusu Onayı
EYK Tarih ve No:		

ÖNSÖZ

Bu tezin yazılması aşamasında, çalışmamı sahiplenerek titizlikle takip eden danışmanım Prof. Dr. Tuncay YILMAZ'a, tez izleme jürisinde yer alan Prof. Dr. Oğuz TÜRKAY ve Prof. Dr. Yasemin ÖZDEMİR'e değerli katkı ve destekleri için en içten teşekkür ve saygılarımı sunarım.

Tez savunma sınavı jüri üyeleri Prof. Dr. Muhsin Halis ve Prof. Dr. Yavuz Demirel, çalışmam için değerli öneri ve katkılar sundular. Kendilerine ayrıca teşekkür ederim.

TÜRKSAT Teftiş Kurulu Başkanı Mustafa ÇAVUŞOĞLU'na, meslektaşım Recai NAMDAR'a, babam Ahmet YILDIZ, annem Nazmiye YILDIZ ve eşim Fatma YILDIZ'a desteklerinden dolayı teşekkür ederim.

Arif YILDIZ

31.03.2021

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR	vi
TABLO LİSTESİ	xi
ŞEKİL LİSTESİ.....	xiii
ÖZET.....	xix
ABSTRACT.....	xv

GİRİŞ	1
BÖLÜM 1: İÇ DENETİM KAVRAMI VE ÇERÇEVESİ.....	8
1.1. İç Denetimle İlgili Temel Kavramlar	8
1.2. İç Denetim Kavramının Tanımı, Kapsamı ve Amacı	10
1.3. İç Denetim Uygulamalarının Tarihsel Gelişimi	12
1.4. İç Denetim Süreci	14
1.4.1. Planlama Süreci	20
1.4.2. Yürütme ve Gözetim (Saha Çalışması) Süreci	24
1.4.3. Raporlama Süreci.....	29
1.5. İç Denetimin Unsurları	32
1.6. İç Denetim Türleri	34
1.7. İç Denetim Uygulamalarına İlişkin Yaklaşımlar	36
1.7.1. Proaktif Yaklaşım	36
1.7.2. Denetlenen Müşteri Yaklaşımı	37
1.7.3. Risk Yönetimi Yaklaşımı.....	37
1.8. İç Denetim Uygulamaları Bağlamında Ülke Örnekleri	38
1.8.1. ABD’de İç Denetim	38
1.8.2. Avrupa Birliği’ne Üye Ülkelerde İç Denetim.....	39
1.8.3. Çin’de İç Denetim.....	44
1.9. İç Denetim ile İlgili Çalışmalarda Bulunan Uluslararası Kuruluşlar.....	46
1.9.1. Uluslararası İç Denetçiler Örgütü	46
1.9.2. Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu	47
1.9.3. Yüksek Denetim Kurumları Örgütü	47
1.9.4. Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi	48
1.10. İç Denetim ile İlgili Çalışmalarda Bulunan Ulusal Kuruluşlar	49
1.10.1. Türkiye İç Denetim Enstitüsü	49
1.10.2. Hazine ve Maliye Bakanlığı	50

1.10.3. İç Denetim Koordinasyon Kurulu.....	51
1.10.4. Sayıştay Başkanlığı.....	52
1.10.5. Devlet Denetleme Kurulu	53
1.10.6. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.....	54
1.10.7. Kamu İç Denetçileri Derneği	55
1.10.8. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavir Odaları Birliği	55
1.10.9. Sermaye Piyasası Kurulu	56
1.10.10. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu	56
1.10.11. Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği.....	56

BÖLÜM 2: İÇ KONTROL, RİSK YÖNETİMİ VE KURUMSAL RİSK YÖNETİMİ KAVRAM VE SÜREÇLERİ	58
2.1. İç Kontrol Kavramının Tanımı ve Önemi	58
2.2. İç Kontrol Sürecinin Özellikleri	59
2.3. İç Kontrol Sürecinin Gelişimi ve Amaçları	61
2.4. İç Kontrol Sistemini Etkileyen ve Sınırlayan Faktörler	64
2.5. İç Kontrol Modelleri	66
2.5.1. COSO İç Kontrol Modeli.....	66
2.5.2. CoCo Modeli.....	68
2.5.3. Turnbull Raporu Modeli	70
2.6. İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi	71
2.7. Risk Yönetimi Kavramı ve Süreci.....	72
2.8. Risk ve Risk Yönetimi Kavramlarının Tanımı	73
2.9. Risk Yönetimi Süreci.....	74
2.9.1. Riskin Tanımlanması Süreci	75
2.9.2. Riskin Değerlendirilmesi ve Hesaplanması Süreci.....	75
2.9.3. Alternatif Risk Düzeltme Araçları Arasında Seçim Yapma Süreci.....	76
2.9.4. Seçilen Alternatifin Uygulanması Süreci	78
2.9.5. Değerlendirme ve Kontrol Süreci	78
2.10. Risk Yönetiminde Temel Prensipler.....	79
2.11. Risk Yönetiminde Kullanılan Teknikler.....	81
2.12. Kurumsal Risk Yönetimi Kavram ve Süreci	82
2.13. Kurumsal Risk Yönetimi Kavramının Tanımı, Çerçevesi ve Kapsamı.....	82
2.14. Kurumsal Risk Yönetiminin Faydaları ve Sınırlılıkları.....	84

2.15. Kurumsal Risk Yönetimi Süreci	86
2.15.1. Risklerin Tanımlanması ve Denetim Riski	87
2.15.2. Risklerin Değerlendirilmesi	89
2.15.3. Risklerin Yönetilmesi	92
2.15.4. Kontrol Faaliyetleri	93
2.15.5. Bilgi ve İletişim	94
2.15.6. İzleme	95
2.16. İç Denetim ve Kurumsal Risk Yönetimi İlişkisi	96
2.17. Üçlü Hat Modeli	97

BÖLÜM 3: DENETİM STANDARTLARI, DENETİM SERTİFİKALARI ve TÜRKİYE’DE İÇ DENETİM..... 101

3.1. Denetime İlişkin Uluslararası standartlar	101
3.1.1. Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi	101
3.1.2. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları	105
3.1.3. Devlet Denetim Standartları	109
3.1.4. Uluslararası Denetim Standartları	112
3.1.5. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları	115
3.1.6. BT Yönetişimi ve Kontrol Çerçevesi	119
3.2. Denetime İlişkin Ulusal Standartlar	126
3.2.1. Kamu İç Denetim Standartları	126
3.2.2. Devlet Muhasebe Standartları	129
3.2.3. Türkiye Denetim Standartları	132
3.2.4. Türkiye Muhasebe Standartları	132
3.2.5. Türkiye Finansal Raporlama Standartları	135
3.3. İç Denetimde Kariyer ve Sertifika Sistemi	135
3.3.1. Sertifikalı İç Denetçi	135
3.3.2. Risk Yönetimi Güvencesi Sertifikası	139
3.3.3. İç Denetim Liderliğinde Yeterlilik Belgesi	143
3.3.4. Profesyonel Çevre Denetçisi Belgesi ve Proses Güvenliği Denetçisi Belgesi	144
3.3.5. Sertifikalı Kamu Denetçisi	145
3.3.6. Kontrol Öz Değerlendirme Uzmanlığı Sertifikası	146
3.3.7. Sertifikalı Mali Hizmetler Denetçisi	146
3.3.8. COSO İç Kontrol Sertifikası Programı	147

3.3.9. Sertifikalı Bilgi Sistemleri Denetçisi	147
3.3.10. Sertifikalı Suiistimal Denetçisi	151
3.3.11. Risk ve Bilgi Sistemleri Kontrol Sertifikası	152
3.3.12. Kamu İç Denetçi Sertifikası.....	153
3.4. Türkiye’de İç Denetim.....	154
3.4.1. Dünyada İç Denetimin Tarihi ve Kültürel Gelişimi	154
3.4.2. Türkiye’de İç Denetim Yapısı ve Gelişimi.....	156
3.4.3. Türkiye Kamu Mali Yönetimi Tarihi.....	158
3.4.4. 1050 Sayılı Kanun’dan 5018 Sayılı Kanun’a Geçiş ve Karşılaştırma.....	159
3.4.5. Türkiye’de Özel Sektörde İç Denetim	162
3.4.6. Bankacılık Sektöründe İç Denetim	163
3.4.7. Sermaye Piyasasında İç Denetim.....	164
3.4.8. Sigortacılık Sektöründe İç Denetim.....	166
3.4.9. Türk Ticaret Kanunu’nda İç Denetim.....	167

BÖLÜM 4: İÇ DENETİMİN ULUSLARARASI MESLEKİ UYGULAMA ÇERÇEVESİNİN ZORUNLU UNSURLARINA UYUMU VE ETKİNLİĞİ ÜZERİNE BAKANLIKLARDA BİR ARAŞTIRMA.....

4.1. Bakanlıklarda İç Denetim Birimlerinin Yapısı ve İşleyişi	169
4.2. Araştırmanın Çerçevesi	171
4.2.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi	171
4.2.2. Araştırmanın Problem ve Soruları	173
4.2.3. Araştırmanın Arka Planı ve Benzer Çalışmalar.....	174
4.2.4. Araştırmanın Metodolojisi.....	177
4.2.5. Araştırmanın Evreni ve Örneklem.....	178
4.2.6. Araştırmanın Kısıtları	179
4.2.7. Veri Miktarı, Durumu ve Düzeltme İşlemleri	180
4.2.8. Araştırmanın Modeli, Hipotez ve Değişkenleri.....	180
4.2.9. Güvenilirlik Analizi	181
4.3. Anket Bulguları	184
4.3.1. Demografik Bulgular	184
4.3.2. İş ve görevle ilgili bulgular.....	186
4.3.3. Çalışılan Kurum ve İç Denetim Sorunları ile İlgili Bulgular.....	190
4.3.4. Umuç’a Uyumla İlgili Bulgular.....	197
4.3.5. Alt Boyutların Bulguları	202

4.3.6. Temel Hipotezlerin Testleri	212
4.3.7. Alt Hipotezlerin Testleri	225
4.4. Mülakat Bulguları	252
4.4.1. Genel Bulgular	256
4.4.2. Standartlara Uyum	263
4.4.3. İç Denetimin Etkinliği	280
4.4.4. İDKK	297
4.4.5. İç Denetim Birim Başkanlıklarının Yapısı	305
4.4.6. Etik Kurallara Uyum	310
4.4.7. Teftiş Kurulları İle İlişkiler	314
4.4.8. Kod İlişkileri Bulguları	323
SONUÇ VE ÖNERİLER	334
KAYNAKÇA	357
EKLER	377
ÖZGEÇMİŞ	384

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ACCA	: Association of Chartered Certified Accountants (ABD Yeminli Mali Müşavirler Derneği)
ACFE	: Association of Certified Fraud Examiners (Uluslararası Suiistimal İnceleme Uzmanları Birliği)
AFROSAI	: The African Organization of Supreme Audit Institutions (Afrika Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı)
AFROSAI-E	: The African Organization of Supreme Audit Institutions of English Speaking Countries (İngilizce Konuşan Afrika Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı)
AFROSAI-F	: The African Organization of Supreme Audit Institutions of French Speaking Countries (Fransızca Konuşan Afrika Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı)
AICPA	: The Association of International Certified Professional Accountants (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)
ARABOSAI	: The Arab Organization of Supreme Audit Institutions (Arap Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı)
ASOSAI	: The Asian Organization of Supreme Audit Institutions (Asya Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı)
ASSE	: Amerikan Güvenlik Mühendisleri Derneği
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BDS	: Bağımsız Denetim Standartları
BT	: Bilgi Teknolojileri
CAE	: Chief Audit Executive (İç Denetim Yöneticisi)
CAROSAI	: The Caribbean Organization of Supreme Audit Institutions (Karayip Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı)
CB	: Cumhurbaşkanlığı
CCMS	: Certification Candidate Management System (Sertifikasyon Aday Yönetim Sistemi)
CCSA	: Certification in Control Self-Assesment (Kontrol Öz Değerlendirme Uzmanlığı Sertifikası)
CEO	: Chief Executive Officer (İcra Kurulu Başkanı-Genel Müdür)
CESB	: Bilimsel Uzmanlık Kurulları Konseyi
CFE	: Certified Fraud Examiner (Sertifikalı Suiistimal Denetçisi)
CFSA	: Certified Financial Services Auditor (Sertifikalı Mali Hizmetler Denetçisi)

CGAP Denetçisi)	: Certified Government Auditing Professional (Sertifikalı Kamu
CIA	: Certified Internal Auditor (Sertifikalı İç Denetçi)
CICA	: Canadian Institute of Chartered of Accountants (Kanada Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)
CISA	: Certified Information Systems Auditor (Sertifikalı Bilgi Sistemleri Denetçisi)
CMA	: Certified Management Accountant (Sertifikalı Yönetim Muhasebecisi)
CNAO	: Çin Ulusal Denetim Ofisi
COBIT	: Framework for IT Governance and Control (BT Yönetişimi ve Kontrol Çerçevesi)
CoCo	: Guidance on Control (Kontrol Rehberi)
COSO	: The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi)
CPE	: Continuing Professional Education (Sürekli Mesleki Eğitim Kredisi)
CPEA	: Certified Professional Environmental Auditor (Profesyonel Çevre Denetçisi Belgesi)
CPSA	: Certified Process Safety Auditor (Proses Güvenliği Denetçisi Belgesi)
CRISC	: Certified in Risk and Information Systems Control (Risk ve Bilgi Sistemleri Kontrol Sertifikası)
CRMA	: Certification in Risk Management Assurance (Risk Yönetimi Güvencesi Sertifikası)
DDK	: Devlet Denetleme Kurulu
EBM	: ABD Sertifikalı Serbest Muhasebeci
ECIIA	: European Confederation of Institutes of Internal Auditing (Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu)
EGIT	: Enterprise Governance of IT (Bilgi ve Teknoloji Kurumsal Yönetişimi)
ERM	: Enterprise Risk Management (Kurumsal Risk Yönetimi)
EUROSAI	: The European Organization of Supreme Audit Institutions (Avrupa Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı)
FEI	: Financial Executives International (Uluslararası Finans Yöneticileri)
FIFO	: First in First out (İlk Giren İlk Çıkar)
GAAP	: Generally Accepted Accounting Principles (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri)
GAGAS	: Generally Accepted Government Auditing Standards (Genel Olarak Kabul Edilen Devlet Denetim Standartları)
GAO	: The Government Accountability Office (ABD Devlet Hesap Verebilirlik Ofisi)
HMB	: Hazine ve Maliye Bakanlığı

IAASB	: International Auditing and Assurance Standards Board (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu)
IAS	: International Accounting Standards (Uluslararası Muhasebe Standartları)
IASB	: International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
IASC	: Inter-Agency Standing Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)
IFAC	: International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
IFIAR	: International Forum of Independent Audit Regulators (Uluslararası Bağımsız Denetim Düzenleyicileri Forumu)
IFRS	: International Financial Reporting Standards (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)
IIA	: The Institute of Internal Auditors (Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü/Örgütü)
IMA	: Institute of Management Accountants (Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü)
IMF	: International Monetary Fund (Uluslararası Para Fonu)
INTOSAI	: The International Organization of Supreme Audit Institutions (Yüksek Denetim Kurumları Örgütü)
IPPF	: The International Professional Practices Framework (Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi-UMUÇ)
ISA	: International Standards on Auditing (Uluslararası Denetim Standartları)
ISACA	: Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Derneği
ISSAI	: International Standards of Supreme Audit Institutions (Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları)
İDBB	: İç Denetim Birim Başkanı
İDKK	: İç Denetim Koordinasyon Kurulu
İDY	: İç Denetim Yöneticisi
İMKB	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (Borsa İstanbul)
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KİDDER	: Kamu İç Denetçileri Derneği
LIFO	: Last in First out (Son Giren İlk Çıkar)
MYO	: Meslek Yüksek Okulu
NATO	: North Atlantic Treaty Organization (Kuzey Atlantik Antlaşması Örgütü)
OECD	: The Organization for Economic Co – operation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İş birliği Örgütü)

OLACEFS	: The Organization of Latin American and Caribbean Supreme Audit Institutions (Latin Amerika ve Karayip Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı)
PCB	: Profesyonel Sertifikasyon Kurulu
PIOB	: Public Interest of The Audit Profession (Kamu Çıkarı Gözetim Kurulu)
QIAL	: Qualification in Internal Audit Leadership (İç Denetim Liderliğinde Yeterlilik Belgesi)
SAS	: Statements on Auditing Standards (Denetim Standartları Beyanları)
SB	: Sayıştay Başkanlığı
SCEI	: The Supervisory Committee on Emerging Issues (Ortaya Çıkan Sorunlar Denetim Komitesi)
SEC	: United States Securities and Exchange Commission (ABD Sermaye Piyasası Kurulu)
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler
SOX	: Sarbanes-Oxley Kanunu
SPASAI	: The South Pacific Association of Supreme Audit Institutions (Güney Pasifik Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı)
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
SSAE	: Standards for Attestation Engagements (Tasdik Görevleri Standartları)
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TDK	: Türk Dil Kurumu
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TİDE	: Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TMS	: Türkiye’de Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TOBB	: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavir Odaları Birliği
UMS/UFRS	: Uluslararası Muhasebe / Finansal Raporlama Standartları
UMUÇ	: Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi
WB-DB	: World Bank-Dünya Bankası
XBRL	: eXtensible Business Reporting Language (Genişletilebilir İş Raporlama Dili)

YDK : Yüksek Denetim Kurumları
YMM : Yeminli Mali Müşavirler



TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Uluslararası İç Denetim Standartları ile Kamu İç Denetim Standartlarının Karşılaştırılması	128
Tablo 2: CRMA Sınav Değişiklikleri	142
Tablo 3: QIAL Program Yolları.....	144
Tablo 4: 1050 Sayılı Kanun ile 5018 Sayılı Kanun Karşılaştırması	161
Tablo 5: Bakanlıklarda Yer Alan İç Denetim Birimleri.....	171
Tablo 6: Güvenilirlik Analizi Değerlendirme Tablosu	182
Tablo 7: Güvenilirlik Analizi Tablosu	182
Tablo 8: Alt Başlıklar Güvenilirlik Analizi Tablosu.....	182
Tablo 9: Katılımcıların Cinsiyeti.....	184
Tablo 10: Yaş Dağılımı	185
Tablo 11: Eğitim Durumu	185
Tablo 12: Eğitim Durumu-Yaş Çapraz Tablo	186
Tablo 13: Görev Dağılımı	186
Tablo 14: Unvandaki Görev Süresi.....	187
Tablo 15: Toplam Tecrübe Süresi.....	187
Tablo 16: Sahip Olunan Sertifikalar	188
Tablo 17: Kamu İç Denetçi Sertifikası Birleşik Sahip Olunan Sertifikalar	189
Tablo 18: Üye Olunan Kuruluşlar	190
Tablo 19: Çalışılan Kurum.....	191
Tablo 20: İç Denetim Sisteminin En Önemli Sorunları	192
Tablo 21: İç Denetim Sisteminin En Önemli Sorunları Diğer İçeriği.....	193
Tablo 22: Uluslararası İç Denetim Standartlarının Kurumlarda Sağlıklı Olarak Uygulanmasını Engelleyen Faktörler.....	195
Tablo 23: Uluslararası İç Denetim Standartlarının Kurumlarda Sağlıklı Olarak Uygulanmasını Engelleyen Diğer Faktörler	195
Tablo 24: UMUÇ'a Uyum Faktörleri	197
Tablo 25: Alt Boyutlar ve Değerleri	202
Tablo 26: İç Denetimin Tanımı ve Amacı Faktörleri.....	203
Tablo 27: Etik Kurallar Faktörleri.....	204
Tablo 28: Nitelik Standartları Faktörleri.....	205
Tablo 29: Performans Standartları Faktörleri	209
Tablo 30: İç Denetimin Tanımı ve Etik Kurallar Bağımsız Örneklem T-Testi	213
Tablo 31: Nitelik ve Performans Standartları Bağımsız Örneklem T-Testi.....	213

Tablo 32: Sorumluluğa Göre Faktörler	214
Tablo 34: Sorumlu Unvana Göre Bağımsız Örneklem T-Testi	221
Tablo 34: İDY'nin Sorumlu Olduğu Nitelik Standardı Faktörleri	222
Tablo 35: İç Denetçilerin Sorumlu Olduğu Performans Standardı Faktörleri	223
Tablo 36: Güvence ve Danışmanlık Bağımsız Örneklem T-Testi	224
Tablo 37: İç Denetçilerin Sorumlu Olduğu Konulara İlişkin Bağımsız Örneklem T-Testi.....	226
Tablo 38: İDY'lerin Sorumlu Olduğu Konulara İlişkin Bağımsız Örneklem T-Testi	226
Tablo 39: Göreve İlişkin Bağımsız Örneklem T-Testi.....	228
Tablo 40: Unvanda Çalışma Süresine İlişkin Anova Testi	230
Tablo 41: Yaşa İlişkin Bağımsız Örneklem T-Testi	232
Tablo 42: Toplam Kamu Tecrübelerine İlişkin Anova Testi	234
Tablo 43: Eğitim Seviyelerine İlişkin Bağımsız Örneklem T-Testi	236
Tablo 44: Cinsiyete İlişkin Bağımsız Örneklem T-Testi	238
Tablo 45: Uluslararası Geçerli Sertifikalara İlişkin Bağımsız Örneklem T-Testi	239
Tablo 46: CIA Sertifikasına İlişkin Bağımsız Örneklem T-Testi	241
Tablo 47: CIA-Yaş Çapraz Tablo	242
Tablo 48: CGAP Sertifikasına İlişkin Bağımsız Örneklem T-Testi	244
Tablo 49: CIA veya CGAP Sertifikasına İlişkin Bağımsız Örneklem T-Testi	246
Tablo 50: Ulusal Sertifika Durumu	247
Tablo 51: Ulusal Sertifikalara İlişkin Anova Testi	248
Tablo 52: Temel Hipotezler Test Özet Tablosu	249
Tablo 53: Farklılık Sonucu Veren Alt Hipotezler Özet Tablosu	250
Tablo 54: Açıklamalı Temalar ve Kodlar	252
Tablo 55: Yüksek Frekanslı Kodlar	259

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1: İç Denetim Yönetmeliği Süreci.....	16
Şekil 2: Risk Esaslı Plan Süreci.....	17
Şekil 3: Münferit Bir İç Denetimin Temel Aşamaları (Temel Süreçleri).....	19
Şekil 4: Denetim Planlama Süreci	20
Şekil 5: Yürütme ve Gözetim (Saha Çalışması) Süreci.....	25
Şekil 6: Raporlama Süreci	30
Şekil 7: COSO Küpü	67
Şekil 8: COSO Piramidi	68
Şekil 9: CoCo Kontrol Modeli.....	70
Şekil 10: Risklerin Değerlendirilmesi Aşaması.....	90
Şekil 11: IIA'nın Üçlü Hat Modeli.....	97
Şekil 12: Kurumdan Ankete Katılım Oranı Grafiği	191
Şekil 13: Tüm Mülakatların Kelime Bulutu	257
Şekil 14: Tema ve Frekanslar	258
Şekil 15: Mülakatların Kod Grafiği.....	260
Şekil 16: Mülakatların Standardize Edilmiş Kod Grafiği.....	260
Şekil 17: Kodlar ve Frekansları	262
Şekil 18: Standartlara Uyum Kelime Bulutu	263
Şekil 19: Standartlara Uyum Kod Grafiği	264
Şekil 20: İç Denetimin Etkinliği Kelime Bulutu	280
Şekil 21: İç Denetimin Etkinliği Kod Grafiği.....	281
Şekil 22: İDKK Kelime Bulutu	298
Şekil 23: İDKK Kod Grafiği	299
Şekil 24: İç Denetim Birim Başkanlıklarının Yapısı Kelime Bulutu	305
Şekil 25: İç Denetim Birim Başkanlıklarının Yapısı Kod Grafiği	306
Şekil 26: Etik Kurallara Uyum Kelime Bulutu	311
Şekil 27: Etik Kurallara Uyum Kod Grafiği.....	311
Şekil 28: Teftiş Kurulları ile İlişkiler Kelime Bulutu.....	315
Şekil 29: Teftiş Kurulları ile İlişkiler Kod Grafiği	316
Şekil 30: Temalar Kod İlişkileri Matrisi.....	324
Şekil 31: Kod İlişkileri Matrisi	326
Şekil 32: Kod İlişkileri Haritası.....	329

Tezin Başlığı: İç Denetimin Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesine Uyumu ve Etkinliği: Bakanlıklar Üzerinde Bir Araştırma

Tezin Yazarı: Arif YILDIZ

Danışman: Prof. Dr. Tuncay YILMAZ

Kabul Tarihi: 31.03.2021

Sayfa Sayısı: xv (ön kısım) + 376 (tez) + 8 (ek)

Anabilim dalı: İşletme

Bilim dalı: Yönetim ve Organizasyon

Bu çalışmanın amacı, bakanlıklarda iç denetim uygulamalarının, Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi'nin (UMUÇ) zorunlu unsurlarına yani iç denetimin tanımı ve amacına uygun sonuçlar verip vermediği, etik kurallara uygun hareket edilip edilemediği ve standartlara uyulup uyulmadığının ve sorunlu kısımların tespit edilmesi, değerlendirmede farklılığa sebep olabilecek unsurların test edilerek sebepleri hakkında çıkarımlarda bulunulması ve bakanlıklarda iç denetimin etkin işletilebilmesinin önünde bulunan engellerin tespit edilerek çözüm önerileri sunulmasıdır. Bakanlıklar, iç denetim sistemi içerisindeki öncü kurumlardır ve bakanlıklarda yapılan çalışmada elde edilen bulgular, iç denetim uygulaması bulunan tüm kamu kurumlarına ışık tutmaktadır.

İç denetçiler ve iç denetim birim başkanlarından anket, iç denetim birim başkanlarından ayrıca mülakat yöntemi ile veri toplanmıştır. Ankete 70 kişi yanıt vermiş, mülakatlarda ise bakanlıklarda görevli iç denetim birim başkanlarının tamamı olan 15 kişi ile görüşülmüştür.

Çalışma sonucunda anketle toplanan verilerde; UMUÇ'a uyumda sorunlu alanların bağımsızlık, yetkinlik, yeterlilik, dış değerlendirme, İDY'nin sorumluluğunda yürüten işlerin dışarıdan gözetime tabi tutulması, İDY'nin üst yönetimle olan görüşme ve ilişkileri, iç denetim faaliyetinin suiistimalin gerçekleşme ihtimalini ve kurumun suiistimal riskini yönetmesini değerlendirmesi, üst yönetimin kabul edilemeyecek bir riski kabul etmesi durumunda konunun daha üst bir makama taşınması, iç denetçilerin her bir görev için yazılı plan hazırlamaları, İDY'nin gereksiz çalışmaları önlemek için koordinasyon yapması, iç denetçilerin vardıkları kanaatleri ve görev sonuçlarını uygun analiz ve değerlendirmelere dayandırması olduğu sonucu çıkmaktadır. Ayrıca, nitelik standartlarına uyumun performans standartlarına uyuma, güvence görevlerine uyumun danışmanlık görevlerine uyuma göre daha düşük seviyelerde kaldığı bulunmuştur. Tecrübe arttıkça UMUÇ'a uyum konusunda daha katı değerlendirmeler yapıldığı, CIA sertifikası sahibi olunması halinde standartlar konusunda daha katı değerlendirmeler yapıldığı, CGAP sertifikasının değerlendirmede etkisiz olduğu görülmüştür.

Mülakat verilerinde; bağımsızlık, üst yönetimle olan ilişkiler, yetkinlik, yeterlilik, dokümantasyon ve dış denetim konularında UMUÇ'a uyum sorunları tespit edilmiştir. İç denetimin etkinliği konusunda politik ve bürokratik yapının etkileri, üst yönetimin farkındalığı ve desteği, teftiş kurulları ile yaşanan çatışmalar, İDKK'nın yapısı ve etkinliği, kültürel yaklaşımlar, algı ve iletişim, iç denetim birim başkanlıklarının yapısı, iç denetçilerin kariyer ve motivasyonu ile ilişkili sorunlu alanlar tespit edilmiş ve kamuda iç denetimin etkin olabilmesi için öneriler sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: İç Denetim, Bakanlıklar, Etkinlik, UMUÇ

Title of the Thesis: Compliance and Effectiveness of Internal Audit with the International Professional Practices Framework: A Study on Ministries	
Author: Arif YILDIZ	Supervisor : Professor Tuncay YILMAZ
Date: 31.03.2021	Nu.of Pages: xv (pre text) + 376 (main body) + 8 (app.)
Department: Business	Subfield: Management and Organization
The purpose of this study is to determine whether the internal audit practices in ministries yield results in accordance with the mandatory elements of the International Professional Practices Framework (IPPF), namely whether the results are suitable for the definition and purpose of internal audit, whether ethical rules are followed and whether the standards are followed, and the problematic parts are determined, testing the elements and making inferences about the obstacles to the effective operation of internal audit in ministries and offering solutions. Ministries are the leading institutions in the internal audit system, and the findings of the study conducted in ministries shed light on all public institutions that have an internal audit practice. Data were collected by the method of questionnaire from the internal auditors and the heads of the internal audit unit, and also by the interview method from the heads of the internal audit unit. 70 people responded to the questionnaire, and in the interviews, 15 people, all of the heads of internal audit units from the ministries, were interviewed. As a result of the study with the data collected by the questionnaire, the problematic areas about compliance of the IPPF; Independence, competency, proficiency, external assesment, to oversee the work under the responsibility of the CAE by a party outside, the communications and relations of the CAE with senior management, evaluation by internal audit activity of the potential for the occurrence of fraud and how the organization manages fraud risk , to move the matter to a higher authority if management accepts an unacceptable risk, to develop and document by internal auditors a plan for each engagement, to coordinate the activities and services by CAE to minimize duplication of efforts, to base by internal auditors their conclusions and engagement results on appropriate analysis and evaluations have been identified. In addition, it was found that compliance with attribute standards remained at lower levels than compliance with performance standards, and compliance with assurance services remained at lower levels compared to consulting services. It has been observed that as the experience increases, stricter evaluations are made regarding compliance with the IPPF, stricter evaluations are made on standards in case of having a CIA certificate, and the CGAP certificate is ineffective in the evaluation. In the interview data; compliance problems about IPPF in terms of independence, relations with senior management, competency, proficiency, documentation and external audit have been identified. The problematic areas regarding the effectiveness of internal audit; the effects of the political and bureaucratic structure, the awareness and support of the senior management, the conflicts with the inspection boards, the structure and effectiveness of the IDDK, the cultural approaches, perception and communication, the structure of the internal audit departments, the career and motivation of the internal auditors have been identified and suggestions have been made for an effective internal audit in the public sector.	
Keywords: Internal Audit, Ministries, Efficiency, IPPF	

GİRİŞ

Görev olan her alanda doğal olarak denetim ihtiyacı da olacaktır. Yapılan faaliyetlerin beklenen sonuçları verip vermediği ilgili taraflarca denetlenmektedir. Tarihsel oluşumuna bakıldığında M.Ö. 4000 yıllarına kadar uzanan kayıt tutma ve denetim işinden günümüze kadar gelindiğinde temelde iki tür denetimden bahsedilebilir (Moeller, 2009: 3). Dış denetim ve iç denetim. Dış denetim, genel olarak kurum veya organizasyon dışından kişiler tarafından yerine getirilen bir faaliyet iken iç denetim kurum içinden görevli kişilerin yaptığı denetim faaliyetlerinden oluşmaktadır. Dış denetimin çok uzun süreli geçmişine karşın iç denetimin tarihi 1941 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde kurulan İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA) tarihi ile eşdeğerdir (Bailey at al., 2003: 2).

İç Denetçiler Enstitüsü'nün tanımına göre iç denetim, *“kurumun faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek için tasarlanmış bağımsız, nesnel bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. Risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek için sistematik, disiplinli bir yaklaşım getirerek bir kuruluşun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olur”*

İç denetim, klasik denetim anlayışından farklı olarak içeriden, icradaki görevlerden bağımsız kişilerce, belli disiplinler çerçevesinde tespit ve önerilerle kuruma değer katmayı amaçlamaktadır. Bu değer katmanın sağlanması için IIA yönetim, risk yönetimi ve kontrol sistemleri üzerine kurulu, belirlenmiş standartlara uygun olarak denetim faaliyetlerinin yapılmasına öncülük etmektedir. İç denetim, klasik denetim yaklaşımının geçmişe dönük, yönetimin karşısında yer alan, risk değerlendirme temelinden uzak, birey ve olay odaklı, geleneklere bağlı, hata arayıcı, katı ve soruşturmacı, standartlardan bağımsız ve kişilere daha fazla bağımlı, verimlilik ve etkinlik odağından uzak yapısının aksine geleceğe dönük, yönetimin yanında yer alan, risk temelli, sistem ve süreç odaklı, iyileştirme fırsatları arayan, iletişimi ön planda tutan, standartları ve kuralları olan, etkinlik ve verimlilik odaklı bir denetim anlayışına sahiptir. Temel yaklaşım sadece, kim yaptı, nasıl yaptı sorularına cevap arayan bir mantıktan ziyade nasıl daha iyi olabilir, nasıl geliştirilebilir sorularına cevap arayan bir mantıktır. Hataları daha oluşmadan önlemeye çalışır ve kontrollerin faydasına karşılık maliyetlerini göz önünde tutar.

ABD’de 1998, 2001 ve 2002 yıllarında halka açık büyük şirketlerde yaşanan mali skandallar mevcut denetim yapısının sorgulanmasına neden olmuş ve yatırımcıların güvenini yeniden kazanmak için kısaca SOX olarak bilinen Sarbanes-Oxley Kanunu 2002

yılında yürürlüğe girmiştir. Kanunun getirdiği yeniliklerden biri de borsalara kote edilmiş şirketlerin tamamen bağımsız birer Denetim Komitesine sahip olmaları şartıdır. Üyeler halka açık şirketin yönetim kurulu tarafından seçilmelidir ya da yönetim kurulu bizzat bu görevi üstlenmelidir. Komite, bağımsız denetim kuruluşunun seçiminden ve yaptığı işin izlenmesinden sorumludur. Türkiye’de de SPK’nın Seri:X, No:19 sayılı Tebliğ’i ile halka açık şirketlerde denetimden sorumlu bir komite kurulması, denetçilerin yapamayacakları işler, denetçinin rotasyonu, üst düzey yöneticilerin mali tabloları onaylamaları hususları düzenlenmiştir (Özkul, 2003:ii).

Skandallar ve SOX yasası sonrası iç denetimin önemi daha da artmıştır. İç denetim hem yönetim kurulu adına bağımsız denetimler yaparak, gözetim organı olan yönetim kurulunun işlerini yapmasına yardımcı olmakta hem de paydaşların çıkarlarının korunmasına katkı sağlamaktadır. Ayrıca dış denetimler öncesi yönetim kurulu ve yöneticileri yaşanabilecek olası senaryolar hakkında da bilgilendirerek tedbir almalarını sağlamaktadır. İç denetimin etkin uygulanması sonucunda ortaya çıkan gelişmelerle iç denetçilik saygın bir meslek haline dönüşmüştür.

Türkiye’de modern iç denetim uygulamaları öncelikle özel sektörde kendine yer bulmuş, uluslararası öncü firmaların Türkiye’deki temsilcileri iç denetim uygulamalarını hayata geçirmişlerdir. İç denetim uygulamalarının standartlara uyumlu halde yapılması, ABD merkezli IIA ve Avrupa merkezli ECIIA ile entegre olması, uygulayıcılara yol göstermesi için 1995 yılında Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) kurulmuştur (Kamu İç Denetim Genel Raporu 2008, 2009:2). TİDE, 1996 yılında IIA ve ECIIA üyesi olmuştur (Özbek, 2012: 36).

Türkiye 1999 yılında Helsinki zirvesinde AB’ye aday ülke olarak kabul edilmiş, mali yönetim ve kontrol alanlarında AB mevzuatına uyum çalışmaları başlamıştır. 2000’lerin başından itibaren IMF ve Dünya Bankası ile çalışmalar yürütülmüştür. Bu kapsamda ilk olarak T.C. Merkez Bankasında 2002 yılında İç Denetim Genel Müdürlüğünü kurulmuştur.

AB tarafından yapılan incelemelerde; Türkiye’de kamu iç mali kontrol sisteminde eksiklikler olduğu, şeffaflık, performans denetimi, mali yönetim konularında uluslararası kabul görmüş ilkelerin takip edilmediği, denetim alanındaki yetki ve sorumlulukların tam olarak tanımlanmadığı ve bu alanlarda yasal düzenleme ihtiyacı bulunduğu belirtilmiştir. Bu eksikleri tamamlamak ve AB mevzuatına uyum için 1927 yılından beri yürürlükte

olan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu yürürlükten kaldırılarak, 2003 yılında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kabul edilmiştir (2008 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu, 2009:2,3). Bu kanun çerçevesinde İDKK tarafından eğitim ve sertifikalar verilerek kamu kurumlarında iç denetim birimleri kurulmuş, iç denetçiler atanmıştır.

Araştırmanın Amacı

2003 yılından günümüze geçen zamanda kamuda, iç denetimin gereken faydayı sağlayıp sağlamadığı, etkin olarak faaliyet gösterip göstermediği tartışılmaktadır ve iç denetim konusunda yapılmış çeşitli çalışmalar bulunmaktadır. Bu çalışmanın amacı, bakanlıklarda iç denetim uygulamaların Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi'nin (UMUÇ) zorunlu unsurlarına yani iç denetimin tanımı ve amacında ifade edilen sonuçların elde edilip edilemediği, etik kurallara uygun hareket edilip edilemediği ve standartlara uyulup uyulmadığının ve uyulamayan kısımların tespit edilmesi, algısal değerlendirmede farklılığa sebep olabilecek unsurların test edilerek sebepleri hakkında çıkarımlarda bulunulması, bakanlıklarda iç denetimin etkin işletilebilmesinin önünde bulunan engellerin tespit edilerek çözüm önerileri sunulmasıdır. Bakanlıklar, iç denetim sistemi içerisindeki öncü kurumlardır ve bakanlıklarda yapılan çalışmada elde edilen bulgular, iç denetim uygulaması bulunan tüm kamu kurumlarına ışık tutmaktadır.

Araştırmanın Problemi ve Soruları

Araştırmanın temel problem ve soruları, bakanlıklarda uygulanan iç denetimin Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi'nin (UMUÇ) zorunlu unsurlarına yani iç denetimin tanımı ve amacı, etik kurallar ve standartlara uyum hususunda sorunlara sahip olup olmadığı, sorunlar ve UMUÇ'a uyumsuz noktalar var ise bunların hangi konularda olduğu ayrıca iç denetimin etkin olarak uygulanması önünde engel olarak görülen konuların neler olduğudur. Bu temel hususların yanında araştırmanın diğer problem ve soruları:

- İç denetimin tanımı ve etik kurallara uyum arasında,
- Nitelik ve performans standartlarına uyum arasında,
- İç denetçi ve İDY sorumluluğunda olan konularda,
- Güvence ve danışmanlık faaliyetleri maddelerine uyum arasında,
- İç denetçi ve İDY olarak çalışan kişilerin değerlendirmesinde,
- Bulunulan unvanında çalışma süresine göre yapılan değerlendirmelerde,
- Yaş arttıkça yapılan değerlendirmelerde,

- Kamu tecrübesi arttıkça yapılan değerlendirmelerde,
- Eğitim seviyesinin durumuna ilişkin yapılan değerlendirmelerde,
- Cinsiyete ilişkin yapılan değerlendirmelerde,
- Uluslararası geçerli sertifika, CIA veya CGAP sahibi olup olunmamasına ilişkin yapılan değerlendirmelerde,
- Farklı ulusal sertifikaların derecesine ilişkin yapılan değerlendirmelerde,

istatistiksel açıdan anlamlı bir fark olup olmadığı ayrıca standartlara uyumu, iç denetimin etkinliğini, İDKK'nın etkinliğini etkileyen başkaca hususlar olup olmadığı ve organizasyon yapısı, kültürel yapı, sertifikaların işe olan etkileri ile iç denetim ve teftiş kurulları arasındaki ilişkilerin iç denetime olan etkilerinin neler olduğudur.

Araştırmanın Önemi

İç denetim, AB müstebatına uyum için 2003 yılından beri kamu kurumlarında uygulanmaktadır. Bakanlıklar, belediyeler, üniversiteler, il özel idareleri gibi toplam 374 kamu kurumunda iç denetim birimleri kurulmuş ve iç denetçiler görevlendirilmiştir (HMB, 2021). İç denetim için yıllardır önemli kaynaklar harcanmaktadır. Buna karşın istenen fayda ve çıktıları sağlayamayan yani etkin olamayan bir iç denetim âtil durumda kalmakta, kurumlara büyük katkılar sağlayabilecekken kamu kaynakları bu sonuçlardan mahrum kalabilmektedir. Çalışmanın önemi, özellikle Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemi değişikliği sonrası kamuda, etkin bir iç denetim sisteminin temin edilmesi için rehber niteliğinde olan iç denetimin tanımı ve amacı, etik kurallar ile standartlara uyumun ve ilişkili yapıların değerlendirilmesidir. Bu çalışma ile standartlara uyum ve etkinlikle ilgili sorun teşkil eden hususlar bulgularla ortaya konularak iyileştirme önerileri sunulmuştur.

Araştırmanın Yöntemi

Çalışmanın evreni ve örneklem olarak bakanlıklarda yer alan iç denetim birimleri, iç denetim birim başkanları ve iç denetçiler seçilmiştir. Kamuda yapılacak çalışmalar için ilk ve en önemli yapı bakanlıklar olarak düşünülmüştür. Gerek Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemi öncesi gerekse sonrasında iç denetim uygulanan en üst düzey kamu kurumları bakanlıklardır.

İç denetçiler ve iç denetim birim başkanlarının görüşlerini toplamak için iç denetimin tanımı ve amacı, etik kurallar ve standartları içeren sorulardan anket formu ve iç denetim birim başkanları ile yapılacak mülakatlar için standartları ve iç denetimin etkinliğini

temel alan mülakat formu hazırlanmıştır. Anket ve mülakat soruları öncelikle tez izleme komitesi tarafından gözden geçirilerek düzeltilmiş sonrasında ise bir iç denetim birim başkanı ve bağlı iç denetçilerle gözden geçirilerek pilot çalışmaya tabi tutulmuştur. İç denetim yöneticisinin verdiği cevaplar ve yönlendirmeleri neticesinde mülakatta bazı sorularda birleştirme yapılmış ayrıca ilave sorular eklenmiştir. Komite ve iç denetim ekibi ile yapılan görüşmeler ve doldurulan anketler neticesinde, birbirine yakın anlamlar içerebilecek olan ve çok fazla detay içeren sorular elenmiştir. Netice olarak 11 çoktan seçmeli ve 63 soruluk likert ölçekli soru içeren anket ve 11 soru içeren mülakat formları ile veri toplanmıştır.

Mart-Nisan 2020 döneminde hem iç denetçiler hem de iç denetim birim başkanlarından anket aracılığı ile veri toplanmıştır. 210 kişilik anket evreninden ankete 71 adet dönüş olmuş, dolduranlardan birinin iç denetçi olmadığına anlaşılmış üzerine kayıt silinerek 70 anket verisi analize dahil edilmiştir. Bakanlıklarda görevli olan on beş iç denetim birim başkanının tamamı ile mülakatlar gerçekleştirilerek standartlara uyum ve etkinlik temelinde derinlemesine bilgiler toplanmıştır. On dört iç denetim birim başkanı ile randevu alınarak yüz yüze görüşülmüş, Covid-19 tedbirleri nedeni ile bir iç denetim birim başkanı ile telefonda görüşülerek mülakat yapılmıştır. Anket bulguları ve mülakat bulguları ayrı başlıklarda ele alınmış, anket analizi için SPSS 22, mülakat analizi için ise Maxqda 18 paket programı kullanılmıştır.

Araştırmanın Kısıtları

Bakanlıklar iç denetimin doğru uygulanması noktasında diğer kurumlara öncü olmaktadır. İç denetimin standartlara uygunluğu ve etkinliği konusunda bilgi algılanabilecek ilk ve en üst düzey kurumlar bakanlıklar olduğu için bakanlıklardan veri toplanmıştır. Bununla birlikte anket evreni ve kurum sayısı sınırlı düzeydedir. Çalışmanın en önemli kısıdını bu durum oluşturmaktadır.

Çalışmada veriler Mart-Nisan 2020 döneminde toplanmıştır. 2020 yılı Covid-19 pandemi yılı olmuş ve ilkemizde pandemi tedbirleri tam da veri toplama döneminde sıkı bir şekilde uygulanmaya başlanmıştır. Bu durumun gerek mülakat görüşmeleri gerekse anket verisi toplanmasını zorlayıcı bir etkisi olmuştur. İç denetçilerin çoğu görev yerlerinde olmadığından ankete beklenen seviyede dönüş olmamıştır. Bu durum çalışmanın bir başka kısıdıdır. Bu zor şartlara karşın anket evreninin üçte biri ankete dönüş yapmıştır.

Bir başka kısıt, anketteki soruların sayısının fazla olması nedeni ile özellikle son kısımlara doğru eksik veri olmasıdır. Bu kısıta karşın, gerekli verilerin toplanabilmesi için soru sayısında daha fazla azaltmaya gidilmemiştir.

İç denetçilerin ve iç denetim yöneticilerinin gizlilik endişeleri ve standartlara uyma zorunluluğu nedenleri ile sınırlı veya taraflı bilgi verebilecek olmaları ayrıca iç denetim yöneticilerinin sorumluluk sahibi olmaları nedeni ile standartlara uyulduğu ve eksikliğin olmadığı yönünde bilgi verebilecek olmaları da çalışmanın riskli alanlarıdır. Bu sorunun önüne geçilebilmesi için çalışma yapılan kişi ve kurumların ismi gizli tutulmuş, gerçeği yansıtan cevaplar alınabilmesi için çalışma öncesi bilgiler verilmiştir. Bununla birlikte verilen cevaplara bakıldığında öz eleştiri içeren ve birbirini doğrulayan yanıtlar dikkat çekicidir. Bir başka ifade ile katılımcıların objektif değerlendirmeler yaparak cevap verdikleri anlaşılmaktadır.

Araştırmanın İçeriği

Çalışma, dört bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde iç denetimin tanımı, kavramı, tarihsel gelişimi, süreci, iç denetim yaklaşımları ele alınmış, ABD, Avrupa ve Çin uygulama örneklerine yer verilmiştir. Devamında iç denetim alanında çalışma yapan uluslararası ve ulusal kuruluşlar hakkında bilgi verilerek ikinci bölüme geçilmiştir.

İkinci bölümde iç kontrol, risk yönetimi ve kurumsal risk yönetimi kavramları hakkında bilgiler verilerek iç kontrol modellerinden, risk ve kurumsal risk yönetimi süreçlerinden ayrıca iç kontrol ve risk yönetiminin iç denetimle ilişkisinden ve üçlü hat modelinden bahsedilmiştir.

Üçüncü bölümde denetime ilişkin uluslararası ve ulusal standartlar ile iç denetçilerin alabileceği sertifikalardan bahsedilerek dünyada ve Türkiye’de iç denetimin tarihi ile Türkiye’deki uygulamalara değinilmiştir.

Dördüncü bölümde anket verileri ile mülakatların analizi ve bulgulara geçilmiştir. Bölümde öncelikle Türkiye’de bakanlıkların iç denetim yapısı ve işleyişi hakkında bilgi verilmiş sonrasında araştırmanın çerçevesinden bahsedilerek bulgulara geçilmiştir.

Anket bulgularında tanımlayıcı bulgular olan yaş, cinsiyet, eğitim düzeyi bulgularına devamında görev dağılımı, tecrübe, sertifikalar, üye olunan kuruluşlar, çalışılan kurum, iç denetim etkinliği ve standartlara uyum sorunlarına dair bulgulara yer verilmiştir. Daha

sonra UMuÇ'a, iç denetimin tanımı ve amacı, etik kurallar, nitelik ve performans standartlarına uyumla ilgili maddelere ait genel bulgulara yer verilmiştir. Sonrasında hipotez testlerine geçilmiştir. Hipotez testlerinde İç denetimin tanımı ve etik kurallar ile nitelik ve performans standartları, iç denetçiler ve İDY'lerin sorumluluğundan olan konular ile güvence ve danışmanlık faaliyetleri arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark olup olmadığı sınanmış devamında görevlere, bulunulan unvanda çalışma süresine, yaşa, toplam kamu tecrübesine, eğitim seviyelerine, cinsiyete, uluslararası geçerli sertifikaya, CIA sertifikasına, CGAP sertifikasına, CIA veya CGAP sertifikasına ve ulusal sertifikalara göre bulgulara yer verilmiştir.

Mülakat bulgularında Standartlara Uyum (8 Kod), İç Denetimin Etkinliği (11 Kod), İç Denetim Birim Başkanlıklarının Yapısı (3 Kod), İDKK (4 Kod), Etik Kurallara Uyum (2 Kod) ve Teftiş Kurulları ile İlişkiler (4 Kod) temaları altında belirlenmiş olan toplam 32 kod başlığında mülakatlar analiz edilmiştir.

Son olarak sonuç ve öneriler bölümünde, bulguların ve yorumların özeti verilerek kamuda etkin ve standartlara uygun iç denetim sistemi için önerilerde bulunulmuştur.

BÖLÜM 1: İÇ DENETİM KAVRAMI VE ÇERÇEVESİ

Çalışmanın ana konusu iç denetim olduğundan ilk bölümde öncelikle iç denetim ile ilgili temel kavramlara yer verilmiş, iç denetimin tanımı, tarihsel gelişimi, iç denetim sürecinin nasıl işlediği, iç denetimin nelerden oluştuğu, türleri, uygulamalardaki yaklaşımlara değinilmiştir. Sonrasında, ABD’de, örnek olarak seçilen Avrupa Birliği ülkelerinde ve Çin’de iç denetim uygulamalarından bahsedilmiştir. Devamında ise iç denetimle ilgili çalışmalarda bulunan ve iç denetime katkı sağlayan uluslararası ve ulusal kuruluşlara yer verilmiştir.

1.1. İç Denetimle İlgili Temel Kavramlar

Tezin daha iyi anlaşılabilmesi için, iç denetim kavramı ile ilişkili olan ve tezde bahsi geçen, bununla birlikte anlaşılması zor olan bazı kavramların başlangıçta kısaca açıklanmasında yarar görülmüştür.

Kontrol, Fayol’un 1900’lerin başında ortaya koyduğu planlama, örgütleme, komuta, koordinasyon ve kontrolden oluşan yönetim sürecinin bir başka ifade ile yönetim fonksiyonlarının bir parçasıdır. Kontrol adımıyla amacı gerçekleştirmek için planlanan faaliyetin istendiği gibi işleyip işlemediği ve istenen sonucu verip vermediğine bakılır.

Denetim de kontrole benzer şekilde, bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırmadır. Kontrol ile çok yakın bir anlam içermesine karşın kontrol, işi planlayan, örgütleyen ve koordine eden tarafın yaptığı bir faaliyet iken denetim kavramı daha üst bir çerçeveden bakış için kullanılır. Bu nedenle genelde işin içinde olan kişilerin yaptığı faaliyet kontrol olarak adlandırılırken işin doğrudan içinde olmayanlar tarafından yapılan faaliyet denetim olarak adlandırılmaktadır. Denetimin temelde iki türü vardır: dış denetim ve iç denetim.

Dış denetim, kurumun dışından yetkili kişi veya kurumların yaptığı denetimlerdir. Örneğin Sayıştay denetimi, BTK denetimi gibi. İç denetim ise kurum içerisinde istihdam edilen yetkili kişilerin yapmış olduğu denetimi ifade eder. Dış denetim genelde uyum denetimi ve mali denetime odaklanır. İç denetim ise mali denetim ve uygunluk denetiminin yanında performans denetimi, sistem denetimi ve bilgi teknolojisi denetimi konularında da faaliyet gösterir.

Teftiş, denetim kelimesinin Arapçasıdır. Teftiş kurulları ve müfettişler, Tanzimat'ın ilanından bu yana tarihimizde kendine yer bulmuş yapılardır. Teftiş de bir denetim faaliyeti olarak hizmet verir. Buna karşın teftiş, geçmiş faaliyetlerin denetlenmesine odaklanır ve genelde mali denetim ve uyum denetimi yapar. Fayda maliyet analizini değerlendirmez ve bu yüzden bazen kontrol maliyeti kontrolsüzlük maliyetini aşar.

Teftiş ve denetim kavramları bir arada düşünüldüğünde, teftiş kavramının kültürümüzde yer bulmuş geleneksel denetimi ifade ederken denetim kavramının yakın tarihte kendine yer bulmuş sistematik bir yaklaşımı ifade ettiği görülmektedir. Aralarındaki en belirgin fark, geleneksel teftişin kabul edilmiş standartları olmamasına karşın denetim faaliyetlerinde kabul edilmiş normlar ve standartlar olmasıdır.

İç kontrol kavramı, yönetim fonksiyonlarında yer alan kontrol kavramı ile benzerliği nedeni ile karıştırılabilir. İç kontrol, üzerinde anlaşılan net bir tanımı olmamakla birlikte, kontrol faaliyetinin kurum genelinde ele alındığı sistematik bir yaklaşımı ifade etmek için kullanılmaktadır. Örneğin COSO modeline göre iç kontrol; mevzuata uyumu, faaliyetlerin etkin ve verimli işletilmesini, mali raporlamalar başta olmak üzere raporlamaların gerçekleri yansıtmasını ve varlıkların korunmasını hedefleyen, kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme bileşenlerinden oluşan, kurumun hem parçalarını hem de bütünü kapsayan sistematik bir yapıdır.

Risk, yine üzerinde net anlaşılan bir tanımı olmamakla birlikte, kurumun amacına ulaşmasını etkileme potansiyeline ve gerçekleşme olasılığına sahip olan olaydır. Kurumların amaçlarına ulaşmak için riskleri tanımlamaları ve yönetmeleri şiddetle önerilir. Risklerin sistematik olarak ele alınarak yönetilmesi risk yönetimi, risk yönetiminin kurum genelinde ele alınması ve yönetilmesi ise kurumsal risk yönetimi olarak ifade edilmektedir. Riskin değerlendirilmesi, iç kontrolün bir bileşenidir ve aralarında ilişki vardır.

Yönetişim, bazı kaynaklarda kurumsal yönetim, kavramı da üzerinde farklı konuların ifade edildiği ve karıştırıldığı bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Yine fikir birliği olmamakla birlikte en temel ifade olarak yönetişim, paydaş çıkarlarını korumak için yapılan faaliyetlerdir. Paydaşlar, kurumun faaliyetlerinden çıkar elde eden veya bu faaliyetlerden etkilenen gruplar veya bireylerdir. Yönetişim organı görevini genelde yönetim kurulları üstlenir. Yönetişim organının temel görevleri, kurumun paydaşların

ıkarları ve amaçları doğrultusunda çalışması için uygun bir ortam oluşturulması, yönetime görev ve yetki verilmesi, denetim mekanizması kurulması ve gözetimdir. Yönetişim organı, vekil olarak görevlendirilen profesyonellerin çalışmalarını yönlendirirken, asil olan paydaşların çıkarlarını korumak için yönetim faaliyetlerini gözetim altında tutar ve dürüstlük, liderlik ve şeffaflık temelinde bir yapı kurar. IIA’ın l hat modeli ve COBIT, yönetişim ve yönetim rolleri arasındaki farka özellikle vurgu yapmaktadır.

İç kontrol ve risk yönetimi sistemini kurmak ve işletmek yönetimin, yönetişim sistemini kurmak ve gözetmek ise yönetişim organının görevidir. İç denetim ise sistematik bir yaklaşım ile yönetişim, risk yönetimi ve iç kontrol sistemlerin etkinliğini değerlendirerek geri bildirim sağlar. Aynı zamanda suiistimal işaretlerini de göz önünde tutar. Böylece kurumun gelişmesine katkı sağlar. İ denetimi özel kılan husus, yönetimin yaptėı faaliyetlerin dışında yer almasıdır. İç denetimin yönetişim organına ve yönetime güvence verebilmesi için hem fonksiyonel olarak hem de sorumluluk olarak bağımsız olması gereklidir. Bağımsızlığın olmadığı yerde denetim anlamını yitirecektir. İç denetimin bir başka çok önemli fonksiyonu ise, kurumu ve kültürünü tanıyan, kurum içerisinden kişilerce yapılmasından dolayı kuruma yapacağı katkının fazla olması ve dış denetimlerde ortaya çıkabilecek olumsuz tespitler, yasal yaptırımlar ve itibar kaybına neden olabilecek hususların önceden içeriden kişilerce tespit edilmesi ve gerek yönetişim organının gerekse yönetimin bilgilendirilmesidir.

Bahsi geçen kavramlarla ilgili detaylı bilgiler tezin devam eden bölümlerinde verilmiştir. İlk olarak iç denetim kavramından başlanmıştır.

1.2. İç Denetim Kavramının Tanımı, Kapsamı ve Amacı

İç denetim faaliyetleri; kurum varlıklarının korunmasını, kurum iş ve işleyişlerinin etkin ve verimli bir şekilde yerine getirilmesini, kurum kaynaklarının iktisadi ve verimli şekilde ve yasal düzenlemelere uygun olarak kullanılmasını ve bu doğrultuda da kurumun, i ve dış paydaşları nezdinde belirli bir prestij ve değer kazanmasını sağlaması bakımından önem arz etmektedir.

Söz konusu edilen bu önemi kapsamında ve genel bir belirleme çerçevesinde “iç denetim”; bir kurumun faaliyetlerinin geliştirilmesi doğrultusunda kuruma değer katmaya ve kuruma danışmanlık ve güvence faaliyeti sağlamaya yönelik kurum içerisinde

gerçekleştirilen bağımsız ve objektif faaliyetler olarak tanımlanabilmektedir (Aksoy, 2008: 36).

“Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE)” tarafından “iç denetim” kavramı; kurumun tüm faaliyetlerinin denetlenmesini, geliştirilmesini ve iyileştirilmesini olanaklı kılmak doğrultusunda kuruma katkı sağlayan, kurumu güvenli kılan, kuruma danışmanlık hizmeti vererek riskleri yöneten ve kurumda gerçekleştirilen tüm kontrollerin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi ile kurum amaçlarına ulaşılması sürecini destekleyen bağımsız ve tarafsız bir süreç olarak tanımlanmaktadır (Korkmaz, 2007: 5).

10.12.2003 Tarih ve 5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu Madde – 63 kapsamında “iç denetim” kavramının tanımı ve kapsamı ile ilgili belirlemeler aşağıda verildiği şekilde hükme bağlanmıştır;¹

“İç denetim; kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için, kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler; idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile 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 gerçekleştirilir.”

Tufan ve Görün (2013: 117) tarafından “iç denetim” kavramı; kurum kontrollerinin doğru ve etkin bir şekilde gerçekleştirilmesini ve kayıt altına alınmasını sağlayan, bu doğrultuda da kurum kontrollerine ilişkin raporların ne denli gerçeği yansıttığını değerlendiren süreç olarak tanımlanmaktadır.

Bu belirlemeler doğrultusunda görülmektedir ki; iç denetim, kuruma yönelik tüm faaliyetleri kapsayacak şekilde gerçekleştirilmektedir. Bu bağlamda da iç denetim faaliyetleri; kurumun karşı karşıya kalabileceği risklerin, operasyonel ve finansal bilgi eksikliğinden kaynaklanan verimsizliğin, kaynakların kurum dışına çıkarılmasının ve

¹ **Düzenleme İkinci Fıkra – 22.12.2005 Tarih ve 5436 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun / Madde – 10:** İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır.

Ek Cümle – 22.12.2005 Tarih ve 5436 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun / Madde – 10: Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulu’nun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir.

kuruma ilişkin yasal mevzuatın gözetilmemesinin önüne geçilmesini sağlamak doğrultusunda, bu kapsamdaki etik olmayan davranışlarını önlemektedir.

İç denetim faaliyetleri ile ilgili danışmanlık hizmeti verilmesi, müşterilerin özel isteği doğrultusunda gerçekleştirilmekte ve bu hizmet kapsamında iletilen bilgiler tavsiye niteliği taşımaktadır. Kurum faaliyetlerinin geliştirilmesi ile kuruma değer katılmasının sağlanması da yine iç denetim faaliyetlerine yönelik danışmanlık hizmetinin kapsamında yer almaktadır (Cangemi ve Singleton, 2003: 60). Bu bağlamda iç denetim faaliyetleri ile ilgili danışmanlık hizmeti ile kuruma ilişkin risklerin önceden belirlenmesi, kurumun gelecekteki yerinin tespit edilmesi, kurumun sürdürülebilir rekabet avantajı elde edebilmesi için uzman kişiler tarafından değerlendirilmesi ve tüm bu süreçle ilişkin uygun yöntemlerinin ortaya konulması amaçlanmaktadır.

İç denetim faaliyetleri; kuruma yönelik faaliyetlerin etkin olarak ve yeterli düzeyde kaydedilmesini, risklerin incelenmesini, mali sistemlerin gözetimini, mali tabloların güvenilirliğini, tüm kurum iş ve işleyişlerinin yasal mevzuata ve standartlara uyumunun yapılmasını, danışmanlık hizmeti sürecinde tavsiyelerde bulunulmasını, gerçekleştirilen incelemelerin değerlendirilerek raporlanmasını ve raporların takibinin yapılmasını sağlayacak kapsamda gerçekleştirilmektedir (Özbek, 2012: 19 – 20).

Söz konusu edilen bu kapsamda iç denetim faaliyetleri; kurum amaç ve politikaları ile performans göstergeleri ve planlarının yasal mevzuata uygun olabilmesini sağlamaktadır. Bu şekilde kurum kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılması olanaklı kılınarak ve kurumun ihtiyaç duyduğu bilgi zamanında ve güvenli bir şekilde üretilerek, kurum için objektif güvence sağlanabilmektedir. Bu yönüyle de iç denetim faaliyetleri, kurum hedeflerine ulaşılması sürecinde kurum yönetimini desteklemektedir.

1.3. İç Denetim Uygulamalarının Tarihsel Gelişimi

Dünyada iç denetim kavramı ilk olarak, özel sektöre firmalarında başlanmıştır. İç denetim faaliyetleri, 1941 yılı itibariyle kurulan “Uluslararası İç Denetçiler Örgütü (The Institute of Internal Auditors – IIA)” ile kurumsal yapıya kavuşturulmuş ve iç denetim faaliyetleri kapsamında kamu sektörüne yönelik uygulamalar da ilk olarak 1980’li yıllar itibariyle Anglosakson ülkelerinde gündeme getirilmiştir (Chun, 1997: 248).

Dünya genelinde iç denetim ile ilgili uluslararası uygulama ve standartlar IIA, iç kontrol ile ilgili uluslararası uygulama ve standartlar “Treadway Komisyonunu Destekleyen

Kuruluşlar Komitesi (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO)” ve dış denetim ile ilgili uygulama ve standartlar da “Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (The International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI)” tarafından geliştirilmekte ve güncellenmektedir.

Söz konusu edilen bu uluslararası kuruluşlar tarafından öngörülen uygulama ve standartlar; Avrupa Birliği (AB) Komisyonu, Uluslararası Para Fonu (International Monetary Fund – IMF), Dünya Bankası (DB – World Bank – WB), Birleşmiş Milletler (BM), Kuzey Atlantik Antlaşması Örgütü (North Atlantic Treaty Organization – NATO), Ekonomik Kalkınma ve İş Birliği Örgütü (The Organization for Economic Co – operation and Development – OECD) ve Avrupa Merkez Bankası (European Central Bank – ECB) gibi kuruluşların hem kullandıkları hem de AB üyesi ülkelere referans gösterdikleri uygulama ve standartları olma niteliğine sahiptirler (Dittenhofer, 2001: 445).

Bu kapsam doğrultusunda AB’ye aday ülkelerde de kamu yönetiminde hesap verebilirliğin ve mali saydamlığın sağlanabilmesine yönelik olarak, etkin ve etkili bir iç denetim sistemi kurulması zorunluluğu söz konusu edilmektedir. Buna yönelik olarak AB’ye aday ülkelerde; ulusal yasal düzenlemelere endeksli olarak ve çerçeve kanunları ile iç denetim bağlamındaki görev ve yetki alanları tanımlanarak, iç denetçilik uygulamalarının sağlam bir zemine oturtulması amaçlanmaktadır (Özel, 2007: 37).

Ülkemizde de 1990’lı yıllardan itibaren özel sektörde uygulanmaya başlanan iç denetim faaliyetleri, kamu mali yönetiminde reform niteliği taşıyan 10.12.2003 Tarih ve 5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu sektöründe de uygulama alanı bulmuştur. 5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun yürürlüğe girmesi ile; Kanun’un Geçici Madde – 5 c, d ve e fıkralarında görev unvanları belirtilen ve Kanun’un Ekli Cetvelinde yer alan kamu kurumlarında görev yapan denetim personeli arasından, kamu kurumlarının iç denetçi ihtiyaçlarının karşılanmasına yönelik ve periyodik olarak atamalar gerçekleştirilmiştir.

Bu kapsamda kamu kurumlarında iç denetim birimleri oluşturularak, kurumların iç denetim faaliyetlerini başlatmaları sağlanmıştır. Kamu kurumlarının iç denetim birimlerinde görev yapacak iç denetçiler; İç Denetim ve Koordinasyon Kurulu’nun sorumluluğu ve gözetimi altında gerçekleştirilen ve zorunlu 3 aylık grup eğitimlerine tabi tutulmalarının ardından, sertifikasyon işlemleri tamamlanarak görevlerine başlamaktadırlar.

5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu Madde – 67 uyarınca, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerinin izlenebilmesi ve bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet verebilmesi amacıyla “İç Denetim Koordinasyon Kurulu” kurulmuştur. İç Denetim Koordinasyon Kurulu’nun sekretarya ve ofis işlemleri, T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından yürütülmektedir.

1.4. İç Denetim Süreci

Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına göre görev süreci, her birini temsil eden bir dizi standartla üç aşamaya bölünmüş bulunmaktadır: planlama (2200 serisi), yürütme ve gözetim (2300 serisi) ve raporlama (2400 serisi). Ancak uygulamada bu gruplar kapsamındaki standartlar ayrı ayrı ve sıralı bir şekilde uygulanmazlar yani denetimin aşamaları uygulamada net olarak tamamen birbirinden ayrı değildir. Bazı aşamalar ihtiyaç halinde geriye dönülmesini veya sırada değişiklik yapılmasını gerektirebilir (UMUÇ Uygulama Rehberleri, 2018: 134).

Süreç çizimleri ve içerikleri, bu konudaki en temel rehber kaynak niteliğinde olduğundan, Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ) temel alınarak hazırlanmıştır ve bu nedenle bu bölümde Uluslararası İç Denetim Standartlarına ve Uygulama Rehberlerine sıklıkla atıfta bulunmaktadır.

Kesin çizgilerle ayrılmış olmada da bir denetim sürecinin temelde üç aşamadan oluştuğu görülmektedir. Bunlar planlama, yürütme ve gözetim ile raporlama aşamalarıdır. Bu aşamalar bir denetimin gerçekleştirilmesini ifade etmektedirler. Bununla birlikte bir denetimin gerçekleştirilebilmesi için Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına göre İç Denetim Yöneticisinin (İDY) sorumluluğunda bazı hazırlıkların olması gerekmektedir.

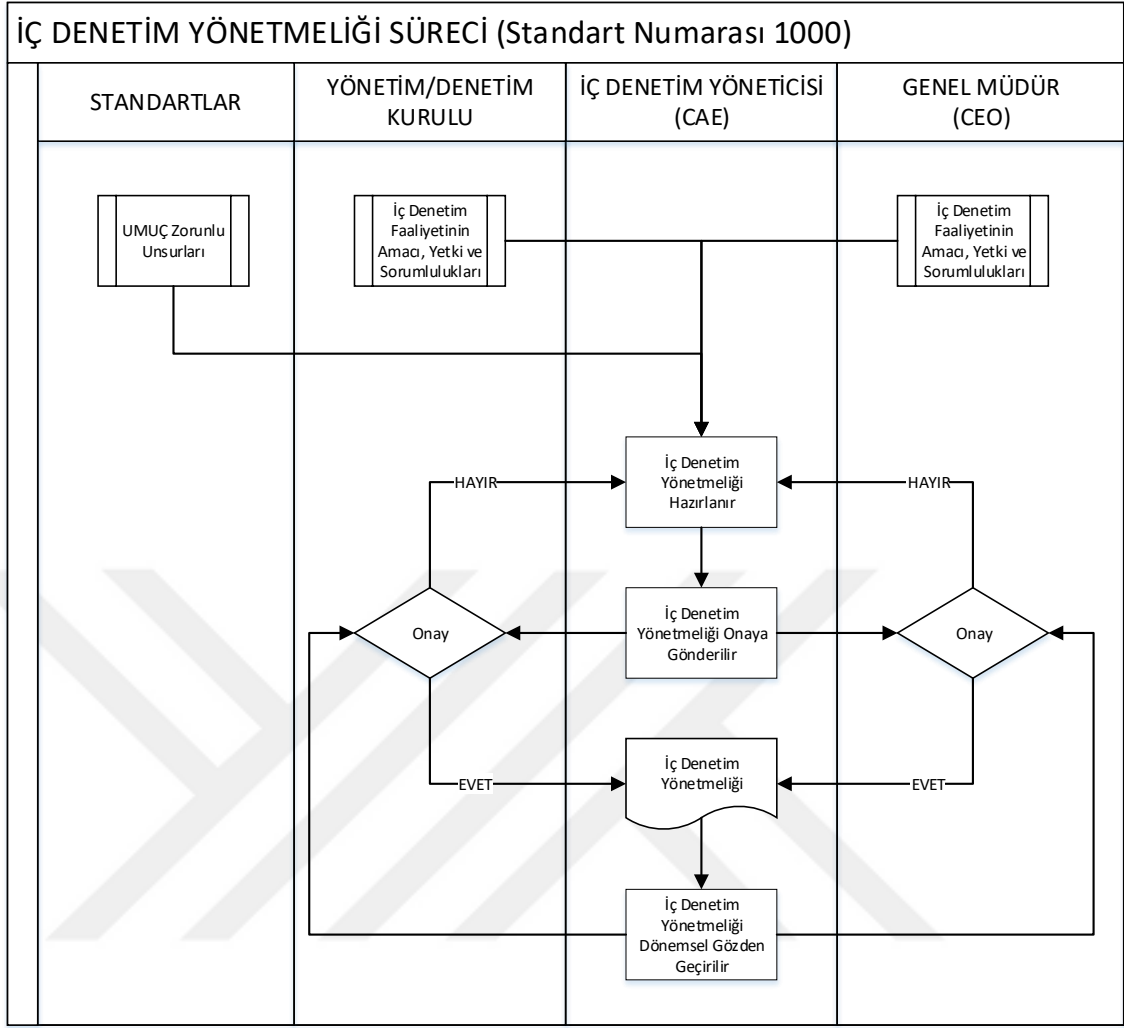
Mesleki Uygulama Çerçevesi Kapsamında Uluslararası İç Denetim Standartlarına göre bir iç denetim faaliyetinin gerçekleştirilebilmesi için Üst Yönetim ve Yönetim Kurulu tarafından onaylanmış bir İç Denetim Yönetmeliği olması zorunludur. İç denetim yönetmeliği, iç denetim faaliyetinin amacını, yetkisini ve sorumluluğunu tanımlayan resmî bir belgedir. İç denetim yönetmeliği, bir kurumdaki iç denetim faaliyetinin konumunu belirler, görevlerin gerçekleştirilmesi ile ilgili olan kayıtlara, personele ve fiziki varlıklara erişimi yetkilendirir ve iç denetim faaliyetlerinin kapsamını tanımlar. İDY, iç denetim yönetmeliğini dönemsel olarak gözden geçirmek ve üst yönetime ve Yönetim Kuruluna onay için sunmak zorundadır (Standartlar, 2017: 4). Bu nedenle bir iç

denetim faaliyetinin sürecine geçilmeden önce İç Denetim Yönetmeliğinin hazırlanması ve onaylanması süreci hazırlanarak Şekil 1’de verilmiştir.

İç Denetim Yönetmeliğinin hazırlanması için temel girdiler UMuÇ’un zorunlu unsurları (İç Denetimin Mesleki Uygulaması için Temel Prensipler, Etik Kuralları, Standartlar ve İç Denetimin Tanımı) ile iç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumluluklarıdır. İç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumlulukları, üst yönetim ve yönetim kurulunun yol göstermesi, kurumun ve paydaşlarının ihtiyaç ve beklentileri ile şekillenir ve bu aşamada İDY gerek Üst Yönetimle gerekse Yönetim/Denetim Kurulu ile sürekli irtibat halindedir. Süreçte üst yönetimi temsilen Genel Müdür (CEO) kullanılmıştır.

Denetim komitesi, denetçilerin bağımsızlığını destekleyen ve onlara işlerini bağımsız ve sağlıklı yürütmeleri konusunda yardımcı olan, ayrıca işletmenin iç kontrollerinin ve dış finansal raporlama sürecinin izlenmesinden sorumlu olan idari kuruldur (Alvin, 1997: 84)

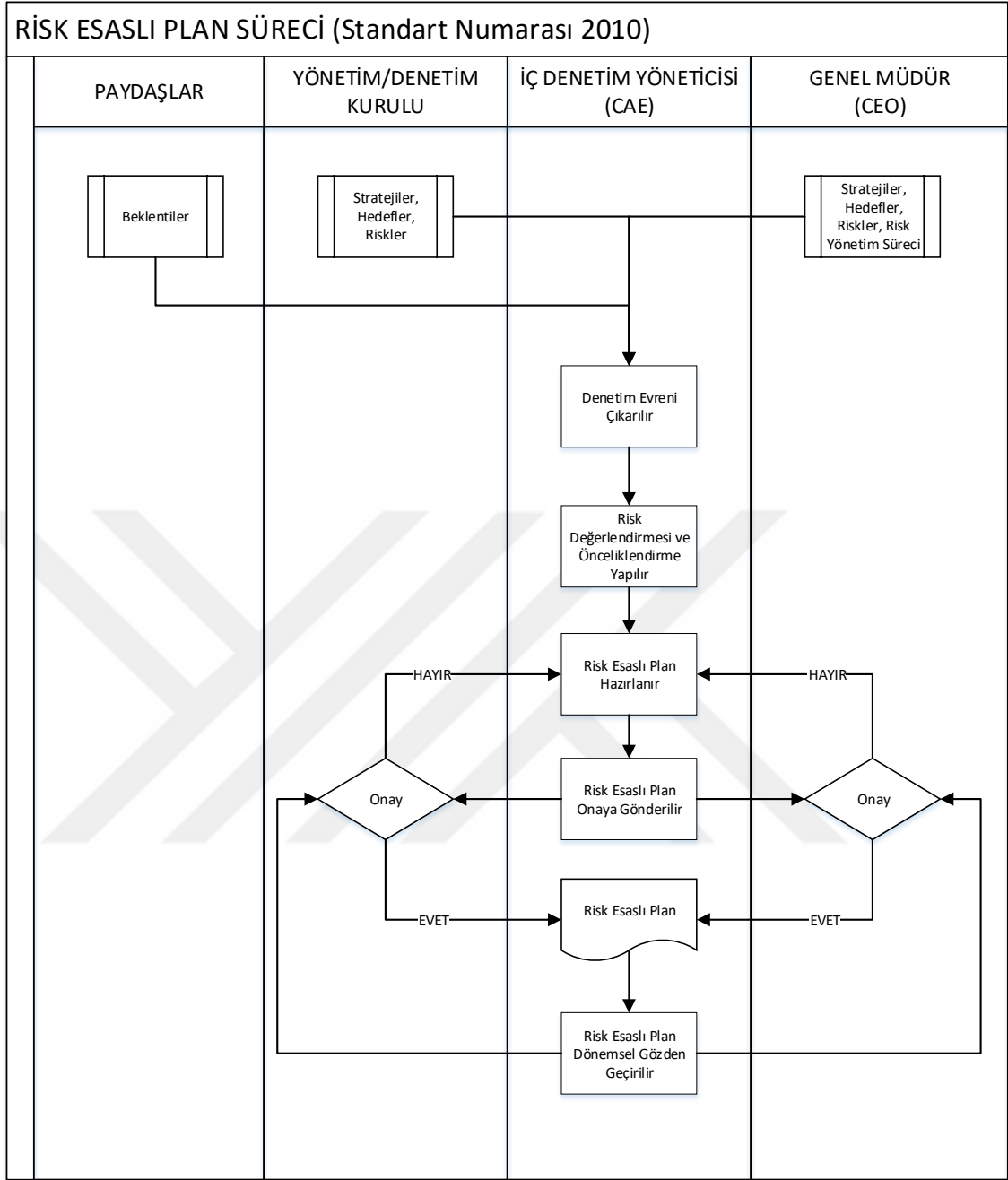
Denetim komitesi, yönetim kurulu üyeleri (board of director) arasından seçilen kişilerden oluşturulur ve amacı; firmanın muhasebe ve finansal raporlama süreci ile finansal tablolarının denetimini gözetmektir. Denetim komitesinin olmaması halinde tüm Yönetim Kurulu üyeleri Denetim Komitesi olarak kabul edilir (Erzi, 2010: 38). Bu nedenle çizimde Yönetim/Denetim Kurulu ifadesi kullanılmıştır.



Şekil 1: İç Denetim Yönetmeliği Süreci

İç Denetim Yönetmeliği, İDY tarafından hazırlanır ve hem üst yöneticiye hem de Yönetim/Denetim Kuruluna onaylatılmak zorundadır. Ayrıca İç Denetim Yönetmeliği İç Denetim Yöneticisi tarafından dönemsel olarak gözden geçirilir ve ihtiyaç halinde değiştirilerek yeniden onaya sunulur.

İç Denetim Yönetmeliğinin onaylanması sonrası Mesleki Uygulama Çerçevesi Kapsamında Uluslararası İç Denetim Standartlarına göre bir iç denetim faaliyetinin gerçekleştirilebilmesi için İç Denetim Yöneticisi, kurumun hedeflerine uygun olarak, iç denetim faaliyetinin önceliklerini belirleyen bir risk esaslı plan hazırlamak zorundadır (Standartlar, 2017: 12) Risk esaslı plan hazırlanması süreci Şekil 2’de verilmiştir.



Şekil 2: Risk Esaslı Plan Süreci

Risk Esaslı Plan hazırlanması sürecinin temel girdileri paydaşların beklentileri, stratejiler, hedefler, riskler ve risk yönetim sürecidir (Standartlar, 2017: 12). İDY ilgili taraflardan aldığı bilgilerle bir denetim evreni hazırlar. Denetim evreni, kurumun stratejik planıyla bağlantılı projeleri ve girişimleri kapsar ve iş birimleri, ürün veya hizmet hatları, süreçler, programlar, sistemler veya kontroller esas alınarak düzenlenebilir (Standartlar, 2017: 77). Denetim evreninde denetlenebilecek tüm alanlar listelenir. Daha sonra bu evrenden hangi alanlara öncelik verileceğini belirlemek için sistematik bir risk değerlendirme yapılır.

İDY'nin doğru değerlendirme yapabilmesi için kurumun risk yönetim sürecini bilmesi ve rehber olarak kullanması önemlidir.

İç denetim planının amacı, iç denetim faaliyetleri kapsamında, kurumun hedeflerine ulaşmasını etkileyebilecek önemli risklere en çok maruz kalan alanların yeterli düzeyde incelenmesini sağlamaktır. İDY, kurumun stratejileri, iş hedefleri, riskleri ve risk yönetim süreçlerini anlamak için üst yönetimle ve yönetim kuruluyla görüş alışverişinde bulunur. Böylelikle İDY, riski değerlendirmek, belgelemek, kayıt altına almak ve yönetmek üzere kurumun resmi bir risk yönetimi çerçevesi kullanıp kullanmadığı da dâhil olmak üzere, kurumsal risk yönetim süreçlerinin olgunluk seviyesini göz önünde bulundurur (UMUÇ Uygulama Rehberleri, 2018: 76).

İç Denetim Planı genellikle şunları içerir (UMUÇ Uygulama Rehberleri, 2018: 77);

- Denetim görevlerinin listesi (güvence ve danışmanlık)
- Görevlerin her birinin seçim gerekçeleri (örneğin, risk derecelendirme, son denetimden bu yana geçen süre, yönetimde meydana gelen değişiklikler vb.).
- Her bir görevin amaç ve kapsamı.
- İç denetim stratejisinden ortaya çıkan, fakat bir denetim göreviyle doğrudan ilgili olmayan girişimlerin ve projelerin listesi

Risk esaslı plan hazırlandıktan sonra geçerlilik kazanması için üst yönetime ve yönetim kuruluna onaya çıkarılır. Böylelikle hangi alanların denetlenmesine öncelik ve ehemmiyet verileceği konusunda anlaşılmış olur. Onaylanan plan asgari olarak yılda bir kez gözden geçirilmek ve değerlendirilmek zorundadır (Standartlar, 2017: 12). Zira değişen koşullara göre önceliklendirmede değişiklikler olabilir. Bununla birlikte bir yıl dolmadan önemli bir değişiklik olması halinde İDY planı gözden geçirmek ve değişiklik halinde yeniden onaya sunmak zorundadır (UMUÇ Uygulama Rehberleri, 2018: 78).

Müstakil bir denetim faaliyetine başlamadan önce İDY'nin hazırlaması gereken diğer dokümanlar Politika ve Prosedürlerdir. İDY'nin iç denetim faaliyetini yönlendirmek amacıyla yönelik politika ve prosedürleri belirlemesi gerekmektedir. Politika ve Prosedürlerin olup olmaması, büyüklüğü ve karmaşıklığı kurumun yapısına ve işin doğasına bağlıdır (Standartlar, 2017: 13). Büyük bir organizasyonda fazla dokümantasyonu olan karmaşık bir yapı beklenirken, küçük bir organizasyon yakın gözetim ile koordine edilebilir. Politika ve Prosedürler iç denetim faaliyetinin uygulanmasında rehberlik ederler.

Politika ve Prosedürler genellikle şunlardan oluşur: (UMUÇ Uygulama Rehberleri, 2018: 86)

İç denetim politikaları

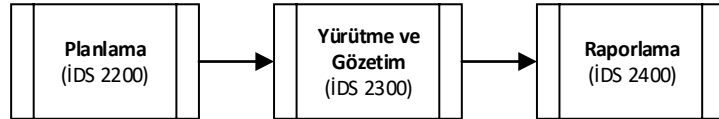
- İç denetim faaliyetinin genel amacı ve sorumlulukları.
- Umuç Zorunlu Kılavuzlarına uyum.
- Bağımsızlık ve objektiflik.
- Etik.
- Gizli bilgilerin korunması.
- Kayıtların saklanması.

İç denetim prosedürleri

- Risk esaslı denetim planının hazırlanması.
- Denetimin planlanması ve görev iş programının hazırlanması.
- Denetim görevlerinin yerine getirilmesi.
- Denetim görevlerinin kaydedilmesi ve belgelendirilmesi.
- Denetim sonuçlarının bildirilmesi / raporlama.
- İzleme ve takip süreçleri.

Standartlarda Politika ve Prosedürler için bir onay zorunluluğu ve işleyiş tanımlanmadığından bu dokümanların hazırlanması süreci çizilmemiştir.

Münferit bir iç denetim görevinin temel aşamaları (Şekil 3), planlama (2200 serisi), yürütme ve gözetim (2300 serisi) ve raporlamadır (2400 serisi) (Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi, 2016: 134).

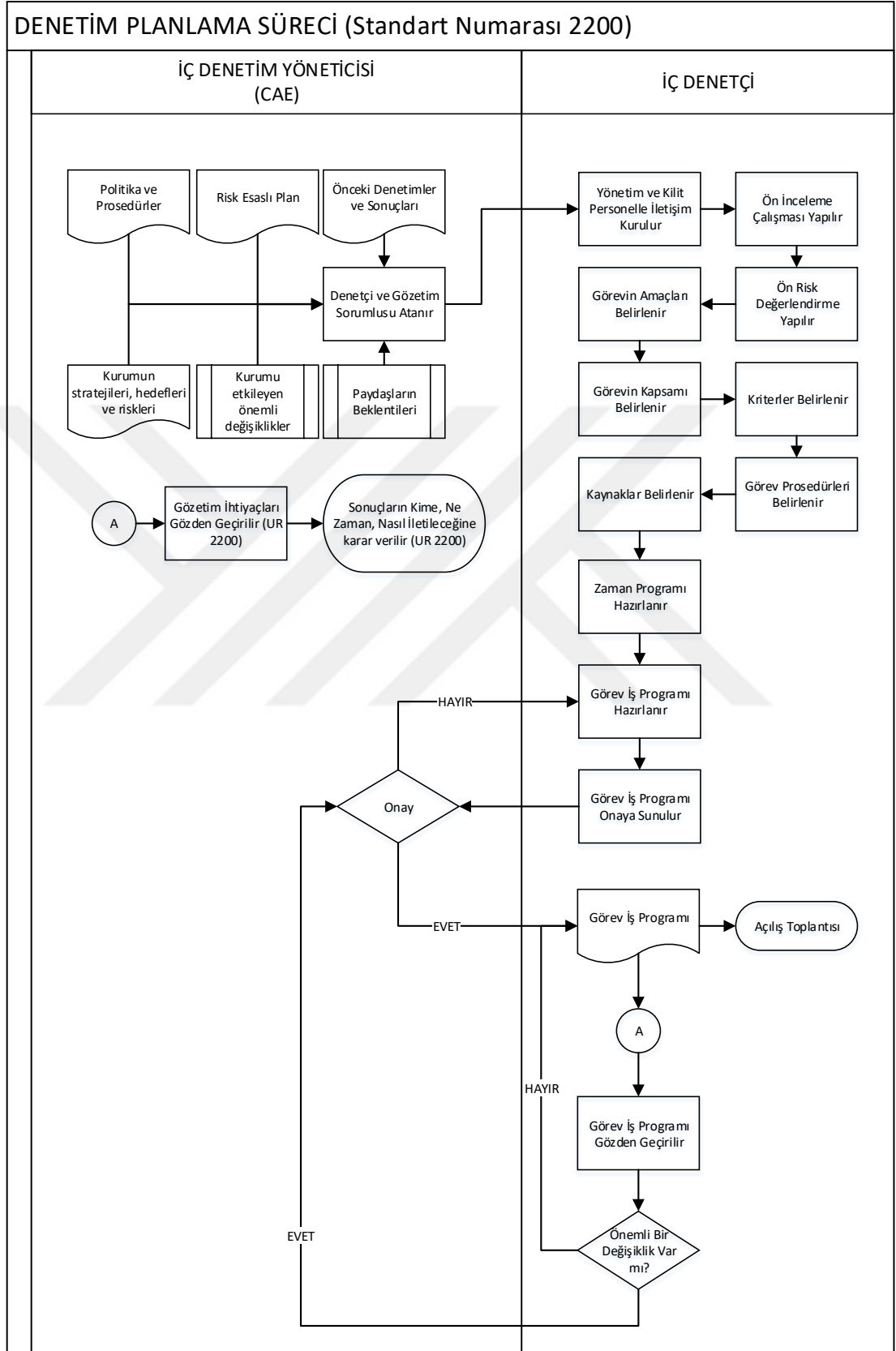


Şekil 3: Münferit Bir İç Denetimin Temel Aşamaları (Temel Süreçleri)

*İDS=İç Denetim Standartları

Bu çerçevede iç denetim sürecinin ana adımını oluşturan söz konusu süreçler detaylı olarak çizilmiştir.

1.4.1. Planlama Süreci



Şekil 4: Denetim Planlama Süreci

Münferit bir iç denetim görevinin ilk aşaması planlamadır ve planlama sürecinin (Şekil 4) temel girdileri Risk Esaslı Denetim Planı ve Politika ve Prosedürlerdir. Risk Esaslı Denetim Planı esas alınarak önceliklendirilen ve zaman planlaması yapılan denetim görevleri için Denetçi ve Denetimin gözetimini yapması için Gözetim Sorumlusu İDY tarafından atanır.

İç Denetçilerin, planlama aşamasında kurumun stratejilerini ve hedeflerini, paydaşların beklentilerini anlaması, kurumun gerek risk esaslı planlamada kullanılan gerekse yönetim tarafından belirlenen risk yönetim metodolojisini ve riskleri tanıması oldukça önemlidir ve bu hususlar planlama aşamasının girdileri arasında yer alır. Benzer şekilde iç denetçilerin planlama aşamasında Risk esaslı planın hazırlanmasından sonraki süreçte meydana gelen önemli değişiklikleri ve daha önceki denetimleri ve bu denetimlerin sonuçlarını göz önünde tutması beklenmektedir (Standartlar, 2017: 120).

İç Denetçiler kendilerine verilen görev sonrası denetim gerçekleştirilecek alan veya birimde görevli olan yönetici ve kilit personel ile iletişim kurar ve ilk teması sağlar. Sonraki aşamada ise denetlenecek alanla ilgili bilgi topladığı ön inceleme/araştırma (preliminary survey) çalışması yapar (Gleim 2015: 96). İç denetçiler, denetlemekte oldukları alanın veya sürecin misyonunu, vizyonunu, amaçlarını, risklerini, risk iştahını, kontrol ortamını, yönetim yapısını ve risk yönetim sürecini kavramak için ön inceleme çalışması yaparlar (UMUÇ Uygulama Rehberleri, 2018: 123).

Ön inceleme sonrası bir ön risk değerlendirme yapılır. İç denetçilerin, denetlenen faaliyetle ilgili risklerin ön değerlendirmesini yapması zorunludur. Görevin amaçları, risk değerlendirmesinin sonuçlarını yansıtacak biçimde hazırlanır (Standartlar, 2017: 18). İç denetçiler, özellikle denetlenenin yapısal riskleri başta olmak üzere, anahtar iş riskleri ve kontrolleri görev planlama sürecinde belirlemelidirler. Risk değerlendirme faaliyeti riskin hem etkisini hem de olasılığını içermelidir (Gleim 2015: 99).

Ön risk değerlendirme sonrası görevin amaçları, görevin kapsamı ve görevle ilgili kriterler belirlenir. Planlı görevlerde, amaçlar, başlangıçta risk değerlendirme sürecinde tanımlanan ve iç denetim planı hazırlanırken esas alınan hedeflerle tutarlı olmalıdır (Gleim 2015: 96).

Bir görev genellikle her şeyi kapsayamayacağı için, iç denetçilerin görevin kapsamına neyin dâhil edilip neyin edilmeyeceğini kararlaştırmaları gerekir. Görevin kapsamı, görevin amaçlarını karşılayacak seviyede belirlenir (Standartlar, 2017: 18).

Denetimin yapılabilmesi için uygun ve yeterli kriterlere (kıstaslara) ihtiyaç vardır. İç denetçiler, yönetimin ve/veya yönetim kurulunun oluşturduğu kıstasların yeterlilik derecesini değerlendirirler. Bu kriterler yeterliyse, iç denetçiler kendi değerlendirmelerinde bunları kullanırlar. Kriterler yeterli değilse, iç denetçiler yönetimle ve/veya yönetim kuruluyla görüşerek uygun değerlendirme kriterleri tespit ederler. Kriterler, kurumun politika ve prosedürleri, kanun ve yönetmelikler, sektörel veya mesleki rehberler ile iyi uygulama örnekleri olabilirler (Standartlar, 2017: 18). Kabul edilebilir endüstri standartları, meslek örgütleri ya da birliklerinin geliştirdiği standartlar, kanun ve düzenlemelerde yer alan standartlar ve diğer sağlam iş uygulamaları genellikle, uygun kriterler olarak kabul edilir (Gleim 2015: 98).

Sorasında iç denetçiler uygulanacak görev prosedürlerini belirler. Görev sırasında uygulanacak bilgi toplama, analiz, değerlendirme ve kayıtlı hale getirme prosedürleri belirlenmelidir (Standartlar, 2017: 19). Görev prosedürleri, görev hedeflerine ulaşmak için yeterli, güvenilir, ilgili ve faydalı bilgilerin elde edilmesi için uygulanır. İç denetçilerin bilgi toplamak için uyguladığı temel prosedürler, durumları ve koşulları gözlemlemek, kişilerle görüşmek ve kayıtları incelemektir.

Gözlem, belirli varlıkların mevcut olup olmadığını ya da belirli bir süreç veya prosedürün zaman içerisinde belirli bir noktada uygun şekilde uygulanıp uygulanmadığını doğrulamak için kullanılacak etkili bir yöntemdir. Görüşmeler (sorgulama) özellikle denetlenen tarafın operasyonlarının öğrenilmesi ve anlaşılması açısından faydalıdır, çünkü verilen cevapları açıklığa kavuşturmak veya ilave bilgiler edinmek için soru sorma olanağı vardır. Kayıtları incelemek, var olan kayıtların ve dokümanların incelenmesini içerir. İnceleme esnasında teyit, takip, belge kontrolü, işlemi tekrar yapma sıklıkla kullanılan yöntemlerdir.

İç denetçiler planlama aşamasında, görev prosedürlerinin niteliğini, kapsamını ve zamanlamasını belirlemek amacıyla analitik prosedürlerden faydalanır. Analitik prosedürlerin kullanımı ile daha ayrıntılı şekilde soruşturulması gereken konuları gösterebilecek olağanüstü işlemlerin, olayların ve tutarların mevcudiyeti; oranlar ve trendler gibi unsurların belirlenmesi amaçlanmaktadır. Sık kullanılan analitik prosedürler olarak yüzdesel mali tablolar analizi, oran analizi, trend analizi, geleceğe dönük bilgilerin analizi ve iç ve dış kıyaslamalar sayılabilir (Gleim 2015: 101-103)

Planlama aşamasında kaynak ihtiyaçlarının da belirlenmesi gerekir. İç denetçiler, görevin amaçlarına ulaşmak için uygun ve yeterli kaynakları tespit etmek zorundadır. Uygun kaynak, görevi yerine getirebilmek için gerekli olan bilgi, beceri ve diğer yetkinliklerin karışımını, yeterli kaynak ise görevi gerekli mesleki özen ile gerçekleştirmek için ihtiyaç duyulan kaynakların miktarını ifade etmektedir (Standartlar, 2017: 19).

İç denetçiler görevlerini layığı ile yerine getirebilmek için görevin amaçlarına ulaştıracak, belirlenen kapsamı karşılayacak ve belirlenen görev prosedürleri uygulayabilecek kaynaklara sahip olunup olunmadığını belirlemelidir. Görev kaynaklarının tahsisi (Gleim 2015: 106);

- a) Personel sayısı ve personelin deneyimine
- b) Personelin bilgi, beceri ve yetkinliklerin
- c) Eğitim ihtiyaçlarına
- ç) Dış kaynaklar kullanılmasına gerek olup olmadığına yönelik

Değerlendirmelere dayanır.

Gereken yetkinliğin sağlanması ve azami mesleki özenin gösterilmesi için kaynak ihtiyaçları eğitimle giderilebileceği gibi daha yakın gözetim veya ilave dış desteğe de ihtiyaç duyulabilir. Bunun yanında iç denetçilerin kaliteli bir görev ifa edebilmek için sadece personel kaynaklarının değil, aynı zamanda gerekli veya yardımcı olabilecek mevcut teknolojilerin de bir dökümünü oluşturmaları önemlidir (UMUÇ Uygulama Rehberleri, 2018: 130).

Sonrasında görev sırasında zamanın etkili bir şekilde kullanılması ve zaman planlaması yapılmasını teminen bir zaman programı hazırlanır. Görevlerin zaman bütçeleri, genellikle, adam-saat veya adam-gün şeklindedir (Gleim 2015: 106)

Planlamanın yukarıda zikredilen tüm adımlarında elde edilen bilgi ve belgeler çalışma kağıtları arasında kayıt altına alınırlar. Planlama aşamasının tüm adımlarının temel çıktısı Görev İş Programıdır ve zikredilen tüm adımların ilgili içerik ve sonuçları Görev İş Programı içerisinde yer alır. İç denetçiler, görev amaçlarına ulaşacak yazılı iş programları hazırlar. İş programları, görevin ifası esnasında uygulanacak bilgi toplama, analiz, değerlendirme ve kayıt prosedürlerini içerir. İş programı, işe başlanmadan önce onaylanmak zorundadır. Ayrıca programda yapılan değişiklikler için de derhal onay alınması gereklidir (Standartlar, 2017: 19).

İş programının, görev ekibinin tüm üyelerinin ne yapmaları gerektiğini ve hangi görevlerin yerine getirileceğini anlamalarını sağlayacak şekilde geliştirilmesi ve dokümanite edilmesi önemlidir. İş programlarının formatı, göreve veya kuruma göre değişiklik gösterebilir. Denetim saha çalışmalarına başlanmadan önce, iş programları iç denetim yönetimi tarafından onaylanmak zorundadır. Bununla birlikte, saha çalışması süresince yeni bilgi ve belgeler edinildikçe, iç denetim yönetiminin hemen onaylaması şartıyla denetim programında gereken ayarlamalar yapılabilir (UMUÇ Uygulama Rehberleri, 2018: 133).

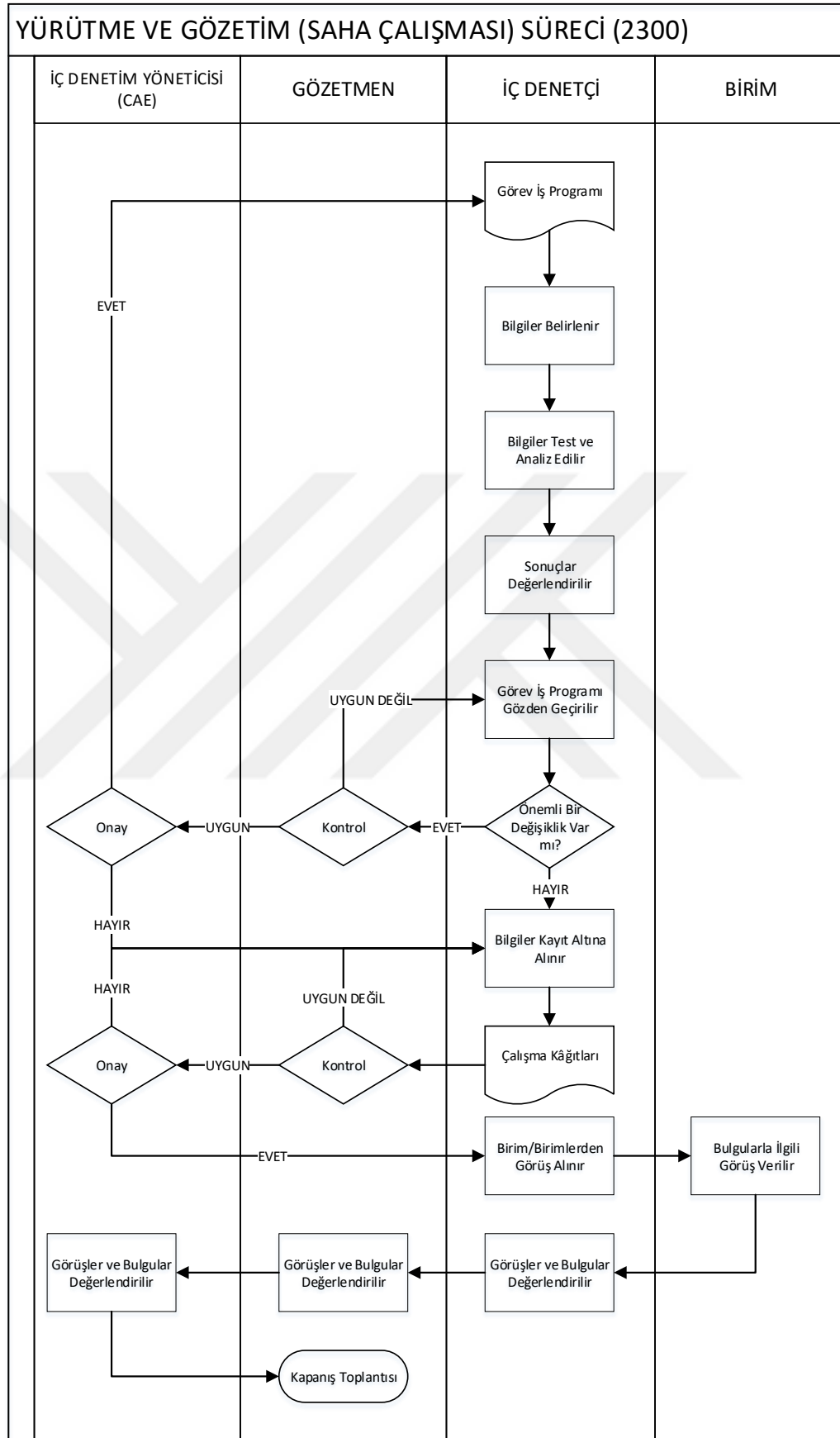
Görev planlaması sırasında, iç denetim yöneticisi, genellikle, denetim kadrosunun görev planına özgü doğrudan gözetim ihtiyaçlarıyla birlikte görev sonuçlarının kime, nasıl ve ne zaman raporlanacağını da belirler (UMUÇ Uygulama Rehberleri, 2018: 120).

Görev İş Programının tanımlanan içerikte hazırlanması ve İç Denetim yönetimi tarafından onaylanması ile Kurum Stratejileri, Hedefleri, paydaş beklentileri ve Risk Esaslı Plan arasındaki mantıksal ilişki ve bütünlük sağlanmış olur. Denetim görevinin planlama aşaması açılış veya başlangıç toplantısı ile tamamlanır ve söz konusu toplantı akabinde saha çalışmasına yani yürütme ve gözetim aşamasına geçilir.

1.4.2. Yürütme ve Gözetim (Saha Çalışması) Süreci

Görevin planlama aşamasından gerçekleştirilme aşamasına geçiş birbirinden belirgin bir şekilde ayrılamayabilir, çünkü her iki aşama da belirli ölçülerde denetim bilgisinin analizini ve değerlendirilmesini kapsamaktadır (UMUÇ Uygulama Rehberleri, 2018: 142). Denetim saha çalışması süreci (Şekil 5) genel olarak, planlamada belirlenen ve görev iş programında yer alan testlerin yapılmasını, değerlendirilmesini ve kayıt altına alınmasını içerir. Aynı zamanda denetimin istenen kalite seviyesinde olması ve amaçlara ulaşılması için gözetimle birlikte ele alınmaktadır.

Saha çalışmasının temel girdisi Görev İş Programıdır. Bu programın nasıl hazırlanacağı ve neleri içereceği planlama sürecinde zikredilmiştir. Denetçinin çalışmalarını sürdürürken görevin amaçlarını ve paydaş beklentilerini sürekli canlı tutması gereklidir ve Görev İş Programı içeriği bu hususları içerecek şekildedir. Ancak saha şartları değişiklik ihtiyaçları da gerektirebilir.



Şekil 5: Yürütme ve Gözetim (Saha Çalışması) Süreci

Saha çalışması, planlama aşamasında belirlenen testlerin yapılmasını ve test sonuçlarının değerlendirilmesini ve dokümanite edilmesini kapsar. İç denetçiler, üstlendikleri görevlere, objektif, fakat araştırmacı ve meraklı bir bakış açısıyla yaklaşır ve görevin amaçlarına ulaşmalarına yardımcı olabilecek bilgileri arar. Görev süreci içerisinde attıkları her adımda, iç denetçiler, genel sonuçların ve/veya tavsiyelerin formüle edilebileceği makul bir temel oluşturmak için mevcut bilgilerin yeterli ve uygun olup olmadığını ya da ek bilgilerin toplanmasına gerek olup olmadığını değerlendirmek için bilgilere mesleki bir şüphecilikle yaklaşır (UMUÇ Uygulama Rehberleri, 2018: 135).

İç denetçiler, görevin amaçlarına ulaşmak için yeterli bilgileri belirlemek, analiz etmek, değerlendirmek ve kayıtlı hale getirmekle yükümlüdür (Standartlar, 2017: 19). Standartlarda yer alan bu ifade saha çalışmasının ana adımlarını içermektedir. İç denetçiler, Görev İş Programında yer alan görev amaçlarına ulaşmak için öncelikle test edilecek, değerlendirilecek ve analiz edilecek bilgileri belirler.

Sonraki aşamada belirlenen bilgiler test ve analiz edilir. Görevin yapılması, genellikle, kilit kontrollerin verimliliği hakkında gereken veri ve kanıtları toplamak amacıyla, iş programında tanımlanan ve yapılması gereken testleri kapsar. Test yaklaşımları, sıklıkla, manuel denetim prosedürleri ve bilgisayar destekli denetim tekniklerinin bir kombinasyonunu kapsar; bilgisayar destekli denetim teknikleri, geliştirilmiş denetim yazılım programlarından ve diğer yazılım ve sistemlerin işlem kontrol mantığını ve kontrollerini test etmek konusunda uzmanlaşmış muhtelif programlardan oluşurlar (UMUÇ Uygulama Rehberleri, 2018: 143).

Basit manuel denetim prosedürleri, soruşturma (görüşmeler veya anketler), gözlem ve inceleme yoluyla bilgi toplanmasını içermektedir. Diğer manuel denetim prosedürlerinin uygulanması daha fazla zaman alabilir, ancak genellikle daha yüksek seviyede bir güvence sağlar. Manuel denetim prosedürlerine örnek olarak aşağıdakiler sayılabilir:

- Geçmiş kanıtlarla teyit işlemi (Doğrulamak, belge kontrolü): İç denetçiler, belgelenmiş veya kaydedilmiş bilgilerin somut bir kaynağa veya önceden hazırlanmış bir kayıta kadar geriye doğru izleyerek geçerliliğini test ederler.
- İzleme: İç denetçiler, bir belge, kayıt ya da somut bir kaynaktan daha sonra hazırlanan belgelere kadar mevcut bilgileri izleyerek, belgelenmiş veya kaydedilmiş bilgilerin tam ve eksiksiz olup olmadıklarını test ederler.

- Tekrardan yapma/hesaplama: İç denetçiler, kontrolün operasyonel verimliliğiyle ilgili doğrudan kanıtlar sağlayabilecek şekilde işlemi/görevi yeniden ifa ederek kontrolün doğru olup olmadığını test ederler.
- Bağımsız Teyit (Mutabakat): İç denetçiler, bağımsız bir üçüncü taraftan bilginin doğruluğuna dair yazılı teyit (mutabakat) talep ederler ve alırlar.

İç denetçiler, ana kütlenin tamamını test edebilecekleri gibi, sadece temsili nitelikte seçilmiş bir örneklem grubunu da test edebilirler. Bir örneklem grubu seçmeyi tercih ettikleri takdirde, iç denetçiler, seçilen örneklem ana kütlenin tamamını ve/veya sonuçların genelleştirileceği zaman diliminin tamamını temsil ettiğinden emin olmak için belirli yöntemler uygulamakla yükümlüdürler (UMUÇ Uygulama Rehberleri, 2018: 143).

İç denetçiler gereken test ve analizlerden sonra elde ettikleri sonuçları değerlendirirler ve bir kanaate ulaşırlar. İç denetçiler, görevleri esnasında elde ettikleri ve keşfettikleri bilgileri değerlendirmek ve mantıklı sonuçlara varmak için kendi deneyimleri, mantıkları ve mesleki şüpheciliklerinden faydalanırlar. Görev sürecinin her adımında, o ana kadar topladıkları kanıtların bir kanaate varmak ve/veya tavsiyede bulunmak için yeterli ve uygun olup olmadığını değerlendirmek gayesiyle mesleki deneyimleri ve mesleki şüpheciliklerinden yararlanırlar. İç denetçiler, sıklıkla, bir hatanın, sorunun, kaçırılmış fırsatın veya uyumsuzluk durumunun nedenini belirlemek amacıyla yönelik bir kök sebep analizi gerçekleştirirler (UMUÇ Uygulama Rehberleri, 2018: 144). Kanaat oluşturmak için iç denetçiler, elde ettikleri sonuçları olması gereken kriterler ile karşılaştırırlar. Elde ettikleri sonuç ve kişisel yargıları ile bir sonuca varırlar. Test ve analiz yapılmasının temel nedeni iç denetçilerin kanaatlerini ve görev sonuçlarını analiz ve değerlendirmelere dayandırmak zorunda olmalarıdır.

Bilgilerin belirlenmesi, test ve analiz edilmesi, sonuçların değerlendirilme aşamalarının herhangi bir yerinde Görev İş Programında değişiklik ihtiyacı gerekebilir. Önemli bir değişiklik gerekip gerekmediği gözetmenle birlikte değerlendirilir. Değişiklik gerektiği durumlarda İDY ile görüşülerek Görev İş Programında derhal değişiklik yapılır ve onaylatılır. Bu onay ve değişiklik süreci, denetimin amacından sapmamasını ve değişikliğin yönetilebilmesini sağlar.

Bilgiler, yapılan testler ve elde edilen sonuçlar çalışma kağıtlarında kayıt altına alınır. Görev çalışma kâğıtları; verilerin planlanması, test edilmesi, analiz edilmesi, değerlendirilmesi ile görev sonuçlarının ve kanaatlerin formüle edilmesi de dâhil olmak

üzere, görev süreci boyunca üretilen bilgileri kayıtlı hale getirmek amacıyla kullanılır. Çalışma kâğıtları, kâğıt ortamında, elektronik ortamda veya her ikisinde birden muhafaza edilebilir (UMUÇ Uygulama Rehberleri, 2018: 146). Kayıtlar, yapılan denetimin amacına ulaştığı ve elde edilen sonuç ve kanaatlerin yeterli, ilgili, güvenilir ve faydalı bilgileri içerdiğini göstermek için objektif delil görevi görür. Saha çalışmasının ana çıktısı çalışma kâğıtlarıdır. Çalışma kâğıtları görevin gözetimini kolaylaştırır. İç denetçiler ve gözetmen arasında bir iletişim aracı işlevi görür.

Görev amaçlarına ulaşılmasını, personelin geliştirilmesini sağlamak ve kalitenin güvence altına alınmasını için görevlerin gözetimi gereklidir. Görevlerin gözetimi ve kontrolünün genel sorumluluğu, görevi başka birine delege etmiş olsa bile, İDY'ye aittir. Görevin gözetim ve kontrolü, görevin planlanmasıyla başlayan bir süreçtir ve görevin tamamı boyunca devam eder. Gözetmen denetimin her aşamasında gözetim görevini yerine getirir. Bununla birlikte ortaya çıkan çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesi ayrı bir öneme sahiptir. Çalışma kâğıtlarının görev bildirimlerine dayanak teşkil ettiği ve gerekli tüm prosedürlerin gerçekleştirildiğinden emin olmak amacıyla, tüm çalışma kâğıtları gözden geçirilir. Çalışma kâğıtları incelendiğinde görevin amaçlarına ulaşıp ulaşılmadığı tekrar değerlendirilir ve eksik bir husus var ise tekrar işlem yapılır. Gözetmen çalışma kâğıtlarını incelediğine dair kanıt göstermelidir. Gözetmenin onayından geçen çalışmalar İDY tarafından da değerlendirilir.

Saha çalışmasının sonraki aşaması nihai rapor öncesi birimlerin görüşlerinin alınmasıdır. Birimlerden görüş alınması tespit edilen hususlar ve çıkarılan sonuçlarla ilgili geri besleme alınması açısından önemlidir. Böylece ilgili taraflar nihai rapor öncesi hem konu hakkında bilgi sahibi hem de kendi görüşünü ifade etmiş olur.

Birimlerin görüşü kapanış toplantısı öncesinde veya sonrasında olabilir. Bu konuda iç denetim politika ve prosedürleri yol göstericidir. Bununla birlikte kapanış toplantısında birim görüşlerinin değerlendirilmesi ve aksiyon planlamasına fırsat vermesinden ötürü kapanış toplantısı süreç çiziminde birim görüşlerinin alınmasından sonraya bırakılmıştır. Birimlerin toplantı öncesinde hangi formatta bilgi alacağı da yine politika ve prosedürlerde belirtilir. Birimlerden gelen cevaplar iç denetçi, gözetmen ve iç denetim yöneticisi tarafından değerlendirilir. Değerlendirme sonrası bulgular ve iletilmesi gereken diğer hususlar kapanış toplantısı gündemine alınır.

Nihaî görev bildirimlerini yayınlamadan önce, iç denetçiler, sonuçları ve önerileri uygun yönetim kademeleriyle tartışırlar. Bu tartışmalar, genellikle, görev sırasında veya görev sonrası toplantılarda (yani kapanış toplantılarında) yapılır. Bir kapanış toplantısı yapılmasındaki temel amaç, iç denetçinin kullandığı bilgilerin doğruluğundan emin olmaktır. İkincil bir amaçsa, denetlenenlerle ilişkilerin iyileştirilmesidir. Kapanış toplantıları sırasında gerçekleştirilen bu tartışmalar, hem bir kalite kontrol incelemesi yapılmasını sağlar, hem de denetçi denetlenen ilişkisini geliştiren bir nezaket göstergesidir. Buna ek olarak, kapanış toplantıları iç denetime katılımcı yaklaşımın önemli bir unsurudur. Kapanış toplantıları denetleneni hem görev sürecine hem de görevin sonucunda önerilen değişikliklere dâhil eder. Kararlara ve değişiklikleri uygulamak için kullanılan yöntemlere iştirak ettiklerinde, kişilerin değişiklikleri kabul etme olasılıkları daha fazladır. Kapanış toplantısındaki tartışmalar, bir anlaşmazlık çıkmasına karşı belgelendirilmelidir. Denetlenenlerle kurulan iyi ilişkileri korumak ve denetimle ilgili gözlemleri desteklemek için, gözetmenler de kapanış toplantılarına katılmalıdır (Gleim 2015: 110).

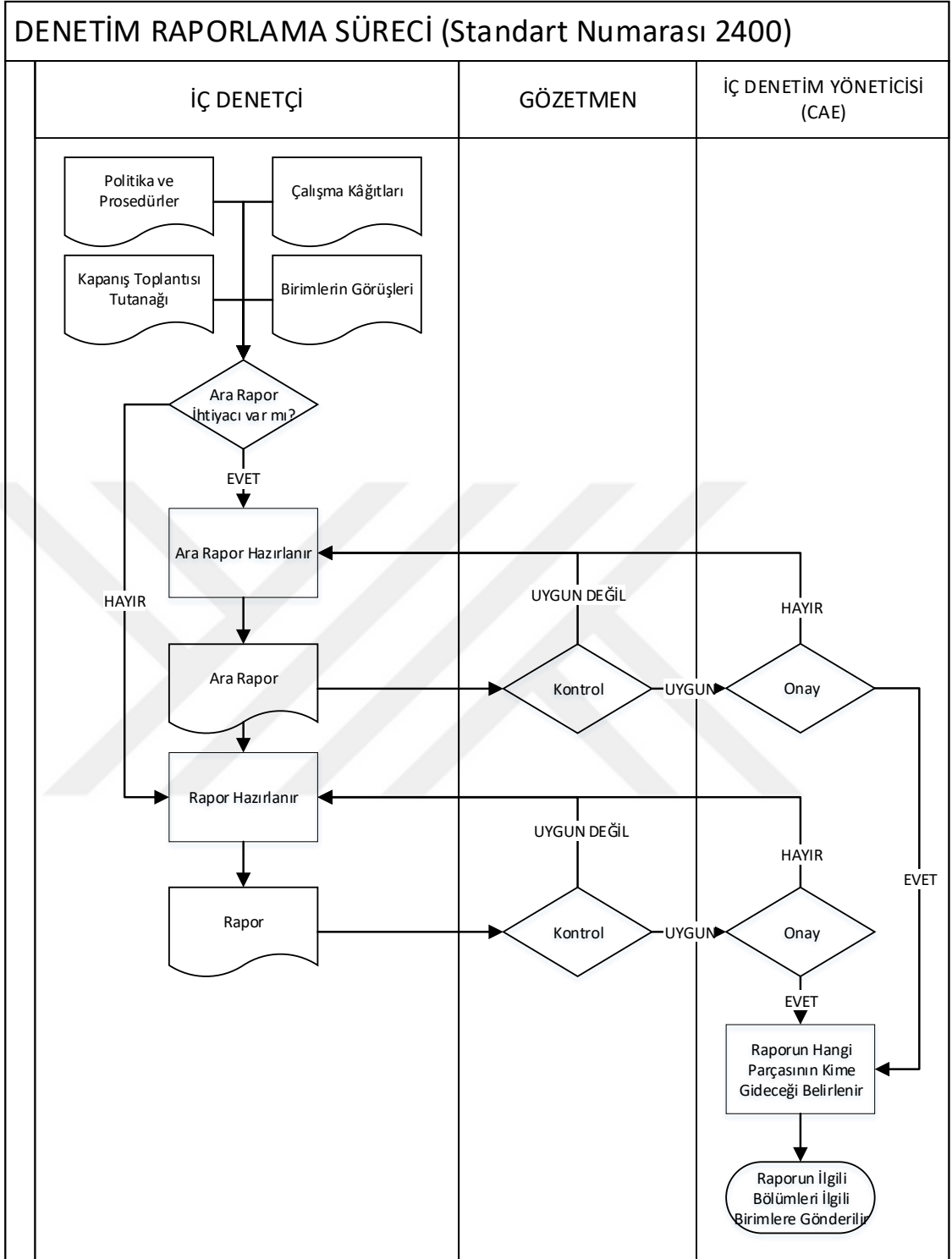
1.4.3. Raporlama Süreci

Görevin yürütülmesi sonrası görevin raporlanması süreci başlar (Şekil 6). Raporlamanın temel girdileri çalışma kağıtları, politika ve prosedürler, kapanış toplantısında görüşülen konular ve birimlerden gelen görüşlerdir. Rapor formatı ve işleyişi politika ve prosedürlerde açıklanır ve kurumdan kuruma değişiklik gösterir. Raporlamadan kastedilen nihai rapordur. Bununla birlikte görevin saha çalışması aşamasında veya sonrasında bir ara rapor ihtiyacı ortaya çıkabilir. Ara rapor her ne kadar görevin yürütülmesi aşamasında ortaya çıkabilecek olsa da süreç çiziminin bütünlük arz etmesi açısından raporlama sürecinin parçası olarak çizilmiştir.

Görev esnasında;

- a) Derhal ilgilenilmesi gereken bilgiler
- b) Görevin kapsamında değişiklik
- c) Uzun süreli bir görevdeki ilerleyiş

Olması durumunda genellikle bir ara rapor verilir. Ara raporlar resmî ya da gayri resmî yollarla sözlü ya da yazılı olabilir. Bununla birlikte ara raporların varlığı nihaî rapor gerekliliğini azaltmaz veya ortadan kaldırmaz (Gleim 2015: 113).



Şekil 6: Raporlama Süreci

İç denetçiler, görev sonuçlarını raporlamak zorundadırlar. Rapor iç denetçi tarafından hazırlanır ve organizasyona ya da görev türüne göre değişiklik gösterebilir. Ancak, en azından görevin amaç, kapsam ve sonuçlarını içerir. Rapor, incelenen faaliyetler ile önceki raporlarda yer alan gözlem, sonuç ve önerilerle ilgili durum gibi geçmişe dair

bilgiler ve bildirimin içeriğine ilişkin özetler içerebilir. Amaç ifadeleri, hedefleri açıklar ve görevin niçin yapıldığını ve görevden ne beklendiğini anlatabilir. Kapsam ifadeleri, görevi tanımlamak için, denetlenen faaliyetleri belirtir ve incelenen zaman aralığı ve ilgili olan ancak incelemeye alınmayan faaliyetleri de içerebilir. Sonuçlar; gözlemler, sonuçlar, görüş ve öneriler ile eylem planlarını içerir. Bulgular olgularla ilgili beyanlardır. Rapor, sonuçları ve önerileri anlamak için gerekli olan gözlemleri içerir (Gleim 2015: 116).

Rapor, gözetmen tarafından kontrol edilir ve iç denetim yöneticisi tarafından değerlendirilerek onaylanır. İDY raporun hangi parçasının kime ve nereye gönderileceğine karar verir. Genellikle iç denetçiler bu konuda da hazırlıklıdır ve öneriler sunar. Ayrıca görevin planlanması aşamasında dağıtımla ilgili bir plan yapılması gerektiği de planlama sürecinde ifade edilmiştir. Ancak dağıtım konusundaki son karar iç denetim yöneticisine aittir.

Görev sonuçları yazılı veya sözlü olarak bildirilebilir ve raporun formatı iletileceği kişiye bağlı olarak değişiklik gösterebilir. Görev sonucu dağıtımı yapılırken hangi alıcıya hangi rapor formatının kullanılacağını İDY belirler. Örneğin, bazı alıcılara görev sonuçları tam bir rapor halinde verilirken, bazılarına yönetici özeti verilebilir. Genellikle yönetim kademelerine özet rapor gönderilirken ilgili birimlere detaylar da gönderilir. Sonuçların bir toplantıda sunumla desteklenerek verilmesi uygun olabilir, bu da sonuçların tartışılabilmesi için bir fırsat yaratır. İletişim yöntemi her ne olursa olsun, İDY, görev sonuçlarını kimin göndereceğini ve kimin alacağını belirlemelidir. İDY, görev sonucu raporlarının kime verileceğini belirlerken, hem tarafların sonuçları almak için işi etkileyen bir ihtiyaçları olup olmadığını, hem de bu kişilerin yönetimin eylem planlarında bir sorumluluğu olup olmadığını göz önünde bulundurmalıdır. Rapor kopyalarını uygun sorumluluk seviyesindeki kişilerin aldığından emin olmak için kurumsal protokoller dikkate alınabilir. Üst yönetim ve yönetim kurulu, kendi beklentileri doğrultusunda dağıtım listesine dâhil edilerek, sonuç raporlarını alabilirler (UMUÇ Uygulama Rehberleri, 2018: 168).

Raporlama sürecinin tamamlanması ile münferit bir görev sona ermiş olur. Raporlama sonrasında ise İDY, yönetime rapor edilen sonuçların gözlenmesi için bir sistem kurmak ve uygulamak zorundadır. Ancak ilerlemenin gözlenmesi veya izleme faaliyeti münferit bir görevin parçası olmadığından ve detay adımları tanımlanmadığından süreç çizimi yapılmamıştır.

İzleme süreci, iç denetim biriminin büyüklüğü ve kapsamının genişliği ile bulgu takip yazılımının bulunup bulunmaması da dâhil birtakım unsurlara bağlı olarak gelişmiş veya basit bir yapıda olabilir. İster gelişmiş ister basit olsun, İDY'nin ilgili gözlemleri, üzerinde uzlaşılan düzeltici önlemleri ve mevcut durumu takip edebileceği bir süreç geliştirmesi gereklidir. İzleme faaliyetinin ne sıklıkta yapılacağı ve kapsamı, İDY'nin mesleki yargısının yanı sıra, yönetim kurulu ve üst yönetimin beklentileri esas alınarak belirlenir. Benzer şekilde, raporlama biçimi de İDY'nin yargısı ve yönetimle mutabık kalınan beklentiler esas alınarak belirlenir (UMUÇ Uygulama Rehberleri, 2018: 175).

Son olarak İDY, izleme süreci sonunda ve başkaca alınan veriler ışığında, bir riski kurumun normalde müsamaha etmeyeceği kadar yüksek düzeyde olduğunu fark ederse ve bu riskin kabul edilebilir bir seviyeye düşürülmediğine inanırsa, bu durumu üst yönetime bildirmesi gerekir. İDY, normalde bu tür bir bildirim yapmadan önce, kaygılarını paylaşmak, yönetimin perspektifini anlamak ve riski ortadan kaldıracak bir yol üzerinde uzlaşmak amacıyla tespiti söz konusu risk alanından sorumlu yöneticilerle tartışır. Bununla birlikte, böyle bir uzlaşma sağlanamazsa, İDY konuyu üst yönetime taşımak zorundadır. Üst yönetimle yapılan benzer bir toplantının ardından bu risk hâlâ ortadan kaldırılamazsa, İDY tespiti yönetim kuruluna taşımak zorundadır. Söz konusu tespitin yönetimle birlikte nasıl ele alınacağına yönetim kurulu karar verir (UMUÇ Uygulama Rehberleri, 2018: 178).

Denetim sonuçlarının izlenmesi, düzetici faaliyetlerinin yapılması, artık risklerin ve kabul edilen risklerin değerlendirilmesi, gerekenlerinin yönetimle tartışılması ve anlaşma sağlanamaması durumunda konunun yönetim kuruluna havalesi ile tüm denetim süreçleri tamamlanmış olur.

1.5. İç Denetimin Unsurları

İç denetim nelerden oluşur şeklinde düşünerek iç denetimi oluşturan unsurlar baktığımızda; “Değer Katma”, “Güvence Sağlama ve Danışmanlık Hizmeti Verme”, “Standartlara Uygun Olma”, “Risk Odaklı Olma” ve “Bağımsız Olarak Gerçekleştirilme” şeklinde değerlendirilebilir.

İç denetimin söz konusu edilen bu unsurları ile ilgili ayrıntılı belirlemeler ve değerlendirmeler aşağıda verildiği gibi ifade verilmiştir.

1) Değer Katma

İç denetimin unsurları arasında değerlendirilen “Değer Katma”, kurum amaçlarının gerçekleştirilmesi sürecinde; kurumun sahip olduğu fırsatların artırılmasını, kurum faaliyetlerinin geliştirilmesine yönelik olanakların belirlenmesini ve kurum için söz konusu edilen risklerin azaltılmasını ifade etmektedir (Gönülaçar, 2007: 8). Bununla birlikte denetlenen birimlerin hatalarının tespiti ve/veya bu hataların sorumlularının cezalandırılması iç denetimin amaçları arasında yer almaz. Bu nedenle iç denetimin kuruma değer katması, hataların tespit edilmesi ya da hatalara ilişkin sorumluların cezalandırılması ile sağlanmaz.

2) Güvence Sağlama ve Danışmanlık Hizmeti Verme

İç denetimin unsurları arasında değerlendirilen “Güvence Sağlama ve Danışmanlık Hizmeti Verme”; kurumda etkin bir iç denetim sisteminin var olduğunu, kurumun risk yönetimi kapsamındaki faaliyetleri gereği gibi gerçekleştirdiğini, iç kontrol süreçleri ile ilgili faaliyetlerin kurum tarafından etkili bir şekilde yerine getirildiğini ve kurum varlıklarının ve kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli olarak ve yasal mevzuata uygun olarak şeffaf bir şekilde gözetildiğini ifade etmektedir (Şahin, 2011: 78).

Söz konusu edilen bu belirlemeler doğrultusunda “Güvence Sağlama ve Danışmanlık Hizmeti Verme” ile ilgili faaliyetler, yönetim süreçlerinin etkinliğini sağlamaya yönelik önerilerde bulunulmasını içermekte ve kurumun amaç ve hedeflerinin gerçekleştirilmesine katkıda bulunmaktadır.

3) Standartlara Uygun Olma

İç denetimin unsurları arasında değerlendirilen “Standartlara Uygun Olma”; iç denetimin planlı bir şekilde yürütülmesine ve değerlendirilmesine ilişkin müşterek kuralların, ilkelerin ve standartların gözetildiğini ifade etmektedir (Korkmaz, 2011: 48). İç denetim faaliyetlerin kurallara, ilkelere ve standartlara uygun olarak gerçekleştirilmesi ile de iç denetim faaliyetlerine değer katılabilmesi, iç denetim faaliyetlerinin belirli bir çerçeve kapsamında gerçekleştirilmesini ve kurum performansının değerlendirilebilmesi olanaklı kılınmaktadır.

4) Risk Odaklı Olma

İç denetimin unsurları arasında değerlendirilen “Risk Odaklı Olma”; risklerin kurum amaç ve hedeflerine ulaşılmasını engellemesi dolayısıyla, iç denetim faaliyetlerinin

geçmişten geleceğe yönetilmesi doğrultusunda geçmişte maruz kalınan ve mevcut risklerin gözetilmesi ile gelecekte karşılaşılabilecek risklerin göz önünde bulundurulmasını ifade etmektedir (Gönülaçar, 2007: 11).

İç denetim faaliyetlerinin “Risk Odaklı Olma” bileşeni ile riskler; ortaya çıkma sıklıklarına ve meydana getirebilecekleri hasara göre sınıflandırılmakta ve uygun iç kontrol sisteminin belirlenmesi doğrultusunda bu risklere yönelik önlemler alınmaktadır. Bu bağlamda Risk Yönetimi ile riskler tanımlanmakta ve bağımsız denetim standartları kapsamında risklere karşılık verilmesine yönelik belirlemelerde bulunmaktadır (Toroslu, 2014: 112).

Risk Yönetimi kapsamında kurumun iş ve işleyişlerinde karşı karşıya kaldığı risklerin incelenmesinin ve analiz edilmesinin ardından da “İç Denetim Planı” hazırlanmaktadır. Buna yönelik olarak İç Denetim Planı; yüksek riskli alanların, düşük riskli alanlara göre daha sık iç denetime tabi tutulmalarına yönelik düzenlenmektedir.

5) Bağımsız Olarak Gerçekleştirilme

İç denetimin unsurları arasında değerlendirilen “Bağımsız Olarak Gerçekleştirilme”, iç denetim faaliyetlerinin bağımsız iç denetçiler tarafından ve ilgili yasal düzenlemelerin ve standartların gözetilmesi doğrultusunda gerçekleştirilmesini ifade etmektedir (Eryılmaz, 2015: 126). Bu bağlamda iç denetim faaliyetlerinin “Bağımsız Olarak Gerçekleştirilme” bileşeni ile denetimin objektif olması sağlanabilmekte, iç denetçilerin ve bağımsız denetçilerin görev ve sorumluluklarını etik bir şekilde yerine getirmelerini engelleyecek riskler bertaraf edilebilmektedir.

1.6. İç Denetim Türleri

İç denetim uygulama açısından; “Mali Denetim”, “Uygunluk Denetimi”, “Performans Denetimi”, “Sistem Denetimi” ve “Bilgi Teknolojisi Denetimi” şeklinde sınıflandırılabilir. İç denetimin türleri bağlamında söz konusu edilen bu sınıflandırma ile ilgili ayrıntılı belirlemeler ve değerlendirmeler aşağıda verildiği gibi ifade edilebilmektedir;

1. Mali Denetim

Mali Denetim, kurumun mali raporlarında yer alan verilerin; denetlenen birimin varlık ve yükümlülüklerinin gerçek değeri, finansman kaynakları ile varlıkların yönetimi ve tahsis edilen bütçe ödenekleriyle uyumlu olup olmadığının değerlendirilmesini ifade etmektedir

(Holt ve Dezoort, 2009: 63). Bu bağlamda “Mali Denetim”; kurumun gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerine ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğu ile mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesini içermektedir.

2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk Denetimi, kurum ve/veya birimin mali işlemleri ile diğer faaliyetlerinin; belirlenmiş yöntemlere, kurallara, ilkelere, standartlara ve yasal mevzuata uygun olup olmadığının incelenmesini ifade etmektedir (Çömlekçi, 2009: 97). Bu bağlamda “Uygunluk Denetimi”; kuruma yönelik mali işlemler sonrasında gerçekleştirilen hukuka uygunluk denetimini içermekte ve bu kapsamda gerçekleştirilen faaliyetlerin ilgili yasal mevzuata uygunluğu incelenmektedir.

3. Performans Denetimi

Performans Denetimi; kurum ve/veya birim tarafından görev ve sorumlulukların yerine getirilmesi sürecinde kullanılan fizik, beşerî ve mali kaynakların ekonomiklik, etkililik, etkinlik ve verimlilik derecelerinin değerlendirilmesini ifade etmektedir (Arena ve Azzone, 2009: 47). Bu bağlamda “Performans Denetimi”; kurumun tüm kademelerinde gerçekleştirilen işlem ve faaliyetlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarına yönelik yapılmaktadır.

4. Sistem Denetimi

Sistem Denetimi; denetlenen birimlerin mali yönetim usullerinin, eksikliklerin tespit edilebilmesi ve giderilmesi bağlamında etkili olup olmadığının değerlendirilmesini ifade etmektedir (Güredin, 2008: 87). Bu bağlamda “Sistem Denetimi”, denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sistemi bağlamında aşağıda verilen hususlara yönelik değerlendirmelerde bulunulmasını içermektedir;

- Denetlenen birimin organizasyon yapısına katkı sağlamaya yönelik bir yaklaşımla analiz edilmesi;
- Denetlenen birimin eksikliklerinin belirlenmesine yönelik bir yaklaşım benimsenmesi;
- Denetlenen birimin iş ve işleyişlerinin kalite düzeyinin ve kurum amaç ve hedeflerine uygunluğunun araştırılması ve
- Denetlenen birimin, kurum kaynaklarını kullanmadaki yeterliliğinin belirlenmesi.

5. Bilgi Teknolojisi Denetimi

Bilgi Teknolojisi Denetimi, denetlenen birimin elektronik bilgi sistemlerinin sürekliliğinin ve güvenilirliğinin değerlendirilmesini ifade etmektedir (Kurnaz, 2007: 96). Bu bağlamda “Bilgi Teknolojisi Denetimi”; denetim faaliyetlerinin odak noktasında geçmiş faaliyetlerin yer almasından ziyade, kurum amaçları ve stratejik hedeflerine ulaşılmasını engelleyebilecek nitelikteki bilgi teknolojileri eksikliklerinin belirlenmesini, değerlendirilmesini ve izlenmesini içermektedir.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Madde – 63 ve Madde – 64 ile İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik Madde – 8 ve Madde – 15 doğrultusunda iç denetim; söz konusu edilen bu iç denetim türlerinden bir ya da birkaçını kapsayacak şekilde ve risk odaklı olarak gerçekleştirilmektedir.

1.7. İç Denetim Uygulamalarına İlişkin Yaklaşımlar

İç denetim uygulamalarına ilişkin farklı yaklaşımlar gerek özel sektörde ve gerekse de kamu sektöründe iç denetim birimlerinin, değişimleri sürekli takip etmelerini ve kurum performansının artmasına katkıda bulunmalarını sağlamaya yönelik ortaya konulmaktadırlar. Bu bağlamda bu yaklaşımlar doğrultusunda; kurum çalışanları ve kurum yönetimi arasındaki ilişkilerin iyileştirilmesi, iç denetim birimlerinin operasyonel değişimlerinin niteliği, teknolojik ilerlemelere ve iş uygulamalarına yönelik değişimlere uyum sağlanması vb. gibi hususlar ele alınmaktadır.

Çalışmanın bu aşamasında; iç denetim uygulamalarına ilişkin yaklaşımlar bağlamında “Proaktif Yaklaşım”, “Denetlenen Müşteri Yaklaşımı” ve “Risk Yönetimi Yaklaşımı” ile ilgili belirlemelerde ve değerlendirmelerde bulunulacaktır.

1.7.1. Proaktif Yaklaşım

İç denetim uygulamaları kapsamında söz konusu edilen “Proaktif Yaklaşım”, kurumların hedeflerini geliştirmeleri doğrultusunda; kurumun iş süreçlerinin, kalitesinin, güvenilirliğinin, uyum sağlama yeteneğinin ve maliyet etkinliğinin iyileştirilmesini sağlamaya katkıda bulunan bir yaklaşım olarak ifade edilmektedir (Pehlivanlı, 2010: 78).

Bu bağlamda Proaktif Yaklaşım doğrultusunda iç denetçiler; risk yönetimi ve uygulama örneklerinden elde ettikleri bilgileri kurum yöneticileri ile paylaşmakta ve bu riskler göz önünde bulundurularak tasarım aşamasında bulunan sistem ve programlar kontrollere tabi

tutularak konu ile ilgili güvence sağlanmaktadır (Pehlivanlı, 2011: 91). Bu çerçevede de Proaktif Yaklaşım temelinde iç denetim elemanları; risklerin belirlenmesi ve kontrollerin izlenmesi amacıyla ve risk yönetimi ve denetim araçları bağlamında kurum yönetimine yardımcı olmaktadır.

1.7.2. Denetlenen Müşteri Yaklaşımı

İç denetim uygulamaları kapsamında söz konusu edilen “Denetlenen Müşteri Yaklaşımı”; gerçekleştirilen iç denetim faaliyetlerinin sürekli güncellenmesi doğrultusunda, hataların minimize edilmesinin sağlanmasını ve bu bağlamda da müşterilerin ihtiyaçlarının karşılanması sürecinin sürekli bir iyileştirme ve geliştirmeye endeksli kılınmasını ifade etmektedir (Şengür, 2012: 130).

Denetlenen Müşteri Yaklaşımı’nın uygulanması sürecinde; iç denetim birimlerinin denetimlerine ek olarak, bağımsız denetçiler de denetim faaliyetleri içerisinde yer almakta ve iç denetim birimine yönelik sorunları müşteri yaklaşımı ile değerlendirmektedirler (Bozkurt, 2009: 57). Bu sayede amaçlanan kurumun güçlendirilmesi ve ilgili bölümleri risk yönetimi konusunda desteklenmektir.

Denetlenen Müşteri Yaklaşımı ile iç denetim birimleri; kendilerini denetleyenleri iş ortağı olarak görme ve bağımsızlıklarına ve tarafsızlıklarına ilişkin mesleki standartları zarar görmeden iş ortaklığı kurma bilincine sahip olabilmektedirler (Toroslu, 2014: 146). Bu şekilde de Denetlenen Müşteri Yaklaşımı ile kontrol faaliyetleri daha hızlı gerçekleştirilebilmekte ve denetim faaliyetleri daha kapsamlı yürütülebilmektedir.

1.7.3. Risk Yönetimi Yaklaşımı

İç denetim uygulamaları kapsamında söz konusu edilen “Risk Yönetimi Yaklaşımı”; risk kapsamında değerlendirilen ve kurumu tümüyle etkileyen parasal kayıplar, etik olmayan davranışlar, güvensiz kurum iklimi ve yasal düzenlemeler dışında uygulamalarda bulunma gibi etmenlerin kurumu etkilememesine ya da bu etkilerin minimize edilmesine yönelik söz konusu edilen yaklaşımları ifade etmektedir (Oruç ve Tonus, 2011: 251).

Yukarıda sayılan faktörlere yönelik olarak Risk Yönetimi Yaklaşımı; kurum personeline, varlıklarına ve genel olarak da tüm kuruma yönelik tehditlerin ve tehlikelerin değerlendirilmesiyle, risklerin minimum düzeye indirilmesini öngörmektedir (Shultz ve Brender – İlan, 2004: 305). Bu kapsamda da Risk Yönetimi Yaklaşımı ile kurumun birçok yarar elde etmesi amaçlanmaktadır. Zira Risk Yönetimi Yaklaşımı sayesinde

gerçekleştirilen risk analizi ile erken uyarı işaretleri algılanabilmekte, risklerin niteliğine göre denetim öncelikleri değiştirilebilmekte ve dolayısıyla da kurumun ciddi kayıplar yaşamasına neden olabilecek olasılıklar bertaraf edilebilmektedir.

Risk Yönetimi Yaklaşımı; personel ve yönetim risklerinin boyutlarının ve çeşitlerinin de belirlenmesini sağlaması bakımından, kuruma ilişkin risklerin bu kapsamda raporlanmasıyla kurum yönetimine konu ile ilgili bilgilendirmede bulunulabilmekte ve yönetim risklerinin analiz edilmesi ile azaltılması mümkün olabilmektedir. Zira risk analizi ve değerlendirmesi sayesinde; risk seviyesi derecelendirilerek, kurumun sınırlı kaynakları doğru alanlara yönlendirilebilmektedir.

1.8. İç Denetim Uygulamaları Bağlamında Ülke Örnekleri

1.8.1. ABD’de İç Denetim

Amerika Birleşik Devletleri’nde (ABD) genel kabul gören denetim standartları doğrultusunda; çağdaş bir denetim sistemi oluşturulması ve denetçi bağımsızlığının sağlanması ile kurum etkinliğinin ve verimliliğinin artırılması amaçlanmaktadır. Bu temelde ABD’de denetim işlevi, bağımsız olarak görev yapan meslek elemanları tarafından yerine getirilmektedir. Denetim birimlerinin özerk yapıda ve denetçi bağımsızlığının sağlanması ile görev yapmaları olanaklı kılınmakta ve denetim birimleri arasında, merkezi denetim birimi aracılığıyla koordinasyon kurulmaktadır. Söz konusu edilen bu denetim nitelikleri bağlamında ABD, dünya genelinde mevcut iç denetim standartlarının en üst düzeyde uygulandığı ülke olarak kabul edilmektedir (Yörüker, 2004: 179).

ABD’de iç denetim uygulamaları, merkezi olmayan bir model kapsamında gerçekleştirilmektedir. “ABD Devlet Denetim Ofisi (The Government Accountability Office – GAO)”; ABD Kongresi’nin önceliklerini göz önünde bulundurmak doğrultusunda, bir kurumun performansının değerlendirilmesine yönelik dış denetimleri gerçekleştirmektedir. Bir kurumun mali bileşenlerinden bağımsız olan iç denetim kurumları tarafından da kurumun üst düzey yöneticilerine ve genel olarak yönetim faaliyetlerinin tümüne ilişkin değerlendirmelerini içeren “iç denetim raporu” sunulmaktadır (Gueorgieva ve diğerleri, 2009: 228).

ABD’de 1978 yılı itibariyle çıkartılmış olan Genel Teftiş Kanunu’nun ardından; Hazine Bakanlığı ile genel olarak tüm kurumlarda Genel Müfettişlik Birimi oluşturulmuştur.

Kurumlarda Genel Müfettişlik Birimi ise, Denetim Birimi (Office of Audit)” ve “Soruşturma Birimi (Office of Investigation) bağlamında iki alt birim kapsamında hizmet vermektedir. Genel Müfettişlik Birimi’nin, kurumun üst yöneticisi tarafından talep edilen denetimleri yapmaları yasaklanmıştır (Newcomer ve Grob, 2004: 238).

Bununla birlikte Genel Müfettişlik Birimi kapsamında görev yapan genel müfettişler, kurumdan bağımsız olarak ve istedikleri zaman kurum üst yöneticisine ulaşabilecek şekilde görev yapmaları sağlanmıştır. Genel müfettişler denetim raporlarını kurum üst yöneticisine iletmekle birlikte, çalışmaları hakkında ABD Kongresi’ni de bilgilendirmek durumundadırlar. Genel müfettişler; denetim ve teftişlerine ilişkin raporları, altı aylık dönemlerle kurum üst yöneticisi ile paylaşmaktadırlar. Kurum st yöneticisinin yorumlarının eklenmesi ile hazırlanan rapor da 30 gün içerisinde ABD Kongresi’ne iletilmektedir. Bu bağlamda genel müfettişlerin ABD Kongresi’ne rapor sunmaları zorunluluğu ile dolaylı olarak, dış denetim sorumluluğu sağlanması amaçlanmaktadır (Weintraub, 2007: 14).

1.8.2. Avrupa Birliği’ne ye ülkelerde iç Denetim

AB lkelerinde, “Kamu iç Mali Kontrol Yaklaşımı” doğrultusunda konu ile ilgili uygulamalarda bulunmaktadır. Kamu iç Mali Kontrol Yaklaşımı; harcama birimlerinin yasal düzenlemelere, bütçe tanımlamasına ve kurallarına, saydamlık, ekonomiklik ve verimlilik ilkelerine uygun olarak, hükümetler ve kurumlar tarafından uygulanan mali kontrolü ifade etmektedir. Bu çerçevede hem hkmetlerin hem de kurumların varlıkları kontrol kapsamına alınabilmekte ve kontrol sistemleri ile iç denetim sistemleri bir arada kullanılmaktadır.

AB yesi ülkelerde; Kamu iç Mali Kontrol Yaklaşımı’na endeksli olarak, her kurumun kendi iç mali kontrol sistemini ve iç denetim sistemini oluşturduğu görülmektedir. AB’ye aday ülkelerin de uluslararası standartları kabul etmeleri, sorumluluklarını yasal düzenlemelerle belirlemeleri ve kendi iç denetim sistemlerini oluşturmaları yükümlülükler kapsamında ifade edilmektedir.

Çalışmanın bu aşamasında, AB’ye ye ülkelerde iç denetim kapsamında örnek ülke uygulamaları ile ilgili ayrıntılı belirlemelerde ve değerlendirmelerde bulunulacaktır.

1.8.2.1. Fransa

Fransa, Türkiye'nin idari sistem açısından örgütlenmesinde temel aldığı Avrupa ülkesidir ve “merkeziyetçi yapı” olarak nitelendirilen “Güney Modeli”nin temsilcisi olarak kabul edilmektedir. Fransa’da ulusal düzeyde gerçekleştirilen denetim faaliyetleri, “Ulusal Denetim Komitesi” tarafından desteklenerek ve Fransa Maliye Bakanlığı bünyesinde oluşturulan “Muhasebat Genel Müdürlüğü” tarafından programlanmakta ve denetlenmektedir. Ulusal düzeydeki denetimler, yine Fransa Maliye Bakanlığı bünyesinde yer alan “Denetim, Denetleme ve Kontrol Dairesi” ve yerel düzeydeki denetimler de yerel denetçiler sorumluluğunda “Bölgesel Eğitim Kontrol Dairesi” tarafından yürütülmektedir (Usluer, 2016: 109).

Fransa’da “Denetim Programlama Komitesi” tarafından, birkaç bakanlığı kapsayacak şekilde ve bakanlıklar arasında koordinasyon sağlamaya yönelik olarak denetleme faaliyetleri programlanmaktadır. Denetim Programlama Komitesi Başkanlığı görevini Fransa Maliye Bakanı yürütmekte ve Denetim Programlama Komitesi Üyeleri’ni de ilgili bakanlardan oluşturmaktadır. Denetim, Denetleme ve Kontrol Dairesi ile koordinasyon içerisinde çalışmasının sağlanabilmesi için, Muhasebat Genel Müdürü de Denetim Programlama Komitesi’nin üyesi olarak görev yapmaktadır (Akşam, 2005: 78).

Fransa’da Ekonomi Bakanlığı, Maliye Bakanlığı ve Endüstri Bakanlığı başta olmak üzere tüm bakanlıklarda ve bu bakanlıklara bağlı olarak hizmet veren kamu kurumlarında iç denetim personeli istihdam edilmesi zorunludur. İç denetim personeli, “Inspecteur Principaux Auditeurs (IP)” ve “Inspecteur Auditeurs (IA)” olarak ve “müfettiş” kadro ve unvanı ile istihdam edilmektedir (Memiş, 2006: 90).

Ekonomi Bakanlığı, Maliye Bakanlığı ve Endüstri Bakanlığı bünyesinde istihdam edilen ve “Genel Maliye Müfettişi” olarak görev yapan iç denetçiler; sadece Maliye Bakanlığı’nın değil, aynı zamanda tüm kamu kurum ve kuruluşlarının muhasebe ve finans denetimlerini gerçekleştirmektedirler. Genel Maliye Müfettişi tarafından aynı zamanda, doğrudan Maliye Bakanlığı’na denetim raporu sunulması doğrultusunda gözetim işlevi de gerçekleştirilmektedir. Bu kapsamda Genel Maliye Müfettişi; kamu kaynaklarını ya da bütçe ödeneklerini kullanan kamu kurum ve kuruluşlarının uygunluk denetimlerini yapmak yanında, geniş bir gözetim işlevi ile de yetkilendirilmiştir (Bilge ve Kiracı, 2010: 108).

Ekonomi Bakanlığı, Maliye Bakanlığı ve Endüstri Bakanlığı haricindeki bakanlıklarda da iç denetçiler “Genel Müfettiş” kadro ve unvanı ile görev yapmaktadırlar. Genel Müfettiş olarak görev yapan iç denetim personeli, tüm kurum faaliyetleri ile iş ve işlemlerini denetlemekte ve denetim faaliyetlerini ilgili bakanlıklara rapor olarak sunmaktadır (Usluer, 2016: 110).

1.8.2.2. Portekiz

Portekiz’de iç denetim, Güney Avrupa ülkelerinde uygulanan modelin bir örneği olarak ve merkezi bir sistem doğrultusunda yapılandırılmıştır. Bu doğrultuda uygulanan “İç Mali Kontrol Sistemi”; her kurum ve kuruluşun kendi bünyesinde değil, merkezi niteliğe sahip bağımsız bir kurum tarafından gerçekleştirilmektedir. İç denetimin kurum dışından ve kuruma bağlı olmayan denetçiler tarafından gerçekleştirilmesinin temel nedeninin ise, sürecin bağımsız ve tarafsız olarak yürütülmesini sağlamak olduğu belirtilmektedir (Caldeira, 2008: 9).

Portekiz’de “Mali Kontrol Sistemi”; “İç Mali Kontrol Sistemi” haricinde, “Dış Mali Kontrol Sistemi” olarak da uygulanmaktadır. Dış Mali Kontrol Sistemi, siyasi düzeyde Portekiz Ulusal Meclisi’nde ve yargı düzeyinde de Portekiz Sayıştay Başkanlığı’nda gerçekleştirilmektedir. Bu doğrultuda Portekiz Maliye Bakanlığı bünyesinde oluşturulan “Maliye Genel Teftiş Birimi”, söz konusu edilen kurumların kamu harcamalarının ve gelirlerinin mali kontrolünü yapmaktadır (Koçdemir, 2012: 40).

1.8.2.3. İtalya

İtalya’da iç denetim uygulamaları, kurumların kendi bünyelerinde istihdam ettikleri “İç Denetim Müfettişleri” tarafından gerçekleştirilmektedir. Merkezi anlamda da iç denetim uygulamaları; Ekonomi Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı bünyesinde de teftiş, inceleme, yasal mevzuata uygunluk ve disiplin ya da cezai soruşturmalar gibi sorumlulukların yerine getirilmesini sağlamaya yönelik “Mali Denetim Birimi” ve “Merkezi Vergi Denetim Birimi” şeklinde iki birim oluşturulmuştur. Söz konusu edilen bu birimler haricinde; İtalya Parlamentosu adına görev yapan “İtalya Başsavcılığı” ile “İtalya Sayıştay Başkanlığı” da kamu kurum ve kuruluşlarının mali denetlemelerini gerçekleştirmektedir (Balta, 2006: 55 – 56).

Bu belirlemeler doğrultusunda İtalya’da genel olarak, Ekonomi Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı’nın kamu kurum ve kuruluşlarının iç denetimlerini ve iç kontrollerini yapmakla görevlendirildikleri görülmektedir. Buna yönelik olarak Ekonomi Bakanlığı ile Maliye

Bakanlığı tarafından; belirtilen görevler haricinde devlet bütçelerini ve dış fonları kamu kurum ve kuruluşlarının nasıl kullandıkları izlenmekte, iç denetim ve iç kontrol faaliyetleri koordine edilmekte ve yapılan incelemeler doğrultusunda ilgili kurum ve kuruluşlara önerilerde bulunmaktadır (Rhodes ve diğerleri, 2012: 238).

1.8.2.4. İngiltere

İngiltere, iç denetim sistemini geliştiren ve uygulamaları ile diğer ülkeler için referans niteliği taşıyan bir ülke olarak kabul edilmektedir. Bu doğrultuda İngiltere’de “Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, “Hesap Verebilirlik İlkesi” ile “Mali Saydamlık İlkesi” kapsamında ve “Âdem – i Merkeziyetçi Model” çerçevesinde temellendirilmiştir. Bununla birlikte İngiltere’de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi, “Yönetim Sorumluluğu İlkesi”ni de içermektedir. Bu doğrultuda Yönetim Sorumluluğu İlkesi’ne endeksli olarak; kamu harcamalarının ve gelirlerinin mali kontrolü İngiltere Maliye Bakanlığı ve bünyesinde yer alan “İç Denetim Birimi” tarafından değil, bilakis Âdem – i Merkeziyetçi bir anlayışla gerçekleştirilmektedir (Köse, 2007: 108).

İngiltere’de kamu kurum ve kuruluşlarında iç denetim, ilgili bakanlıklarda “Mali Görevli” kadro ve unvanı ile istihdam edilen iç denetçiler tarafından yapılmakta, büyük ölçekli kamu yatırımlarının performans denetimleri ile iç denetim ve iç kontrol mekanizmalarının işleyişleri ise Sayıştay Başkanlığı tarafından yapılmaktadır (Asare, 2009: 18).

Mali Görevli olarak görev yapan personelin yetki ve sorumluluklarını İngiltere Hazine Bakanlığı belirlemektedir. İlgili bakanlıkta görev yapan en kıdemli personel Mali Görevli olarak atanırlar ve bu görevliler kamu harcamaların mevzuata uygunluğunu yerindeliğini denetlerler, performans denetimlerini gerçekleştirirler ve iç denetim ve iç kontrol sistemlerini düzenleler. “İngiltere Kamu İç Denetim Rehberi”nde, iç denetim standartlarına uyum sağlanmasının ve iç denetimin kalitesinin ve etkinliğinin artırılmasının her bakanlığın görev ve sorumluluğunda olduğu belirtilmektedir (Pickett, 2005: 73).

İngiltere’de kamu kurum ve kuruluşlarına yönelik gerçekleştirilen iç denetim faaliyetlerinin temel hedefi; ilgili bakanlıklarda istihdam edilen Mali Görevlilerin, sorumlu tutuldukları iç kontrol sistemleri ile ilgili güvenceye sahip olmalarının sağlanması olarak ifade edilmektedir. Buna yönelik olarak da her bakanlıkta oluşturulan iç denetim birimlerinin, bağımsız ve tarafsız bir şekilde çalışmaları gerektiği anlayışıyla

hareket edilmektedir. İç Denetim Birimi Başkanı; astı olan Mali Görevlilere karşı sorumlu olduğu gibi, her koşulda astına direkt olarak erişebilme hakkına da sahiptir (Asare, 2009: 19).

1.8.2.5. Hollanda

Hollanda’da iç denetim faaliyetleri, 2001 yılı itibariyle yürürlüğe girmiş olan “Hükümet Muhasebat Kanunu” ile tüm bakanlıklar için ve mali yönetimin gerçekleştirilmesine yönelik olarak zorunlu hale getirilmiştir. Bu doğrultuda Hükümet Muhasebat Kanunu ile her bakanlıkta bütçe uygulamalarına operasyonel kontroller eklenmiş ve mali yönetim prensiplerinin uygulanabilmesi için iç denetim birimleri oluşturulmuştur. Buna yönelik olarak tüm kamu kurum ve kuruluşlarının yıllık hesaplarının denetimi yapılarak ve işlemlerin mevzuata uygunluğu denetlenerek, denetim raporları Hollanda Maliye Bakanlığı’na ve Hollanda Sayıştay Başkanlığı’na iletilmektedir (Polat, 2006: 128).

Hollanda Maliye Bakanlığı tarafından, kamu kurum ve kuruluşlarının iç denetim faaliyetleri koordine edilmektedir. Kamu kurum ve kuruluşlarının bağımsız ve tarafsız iç denetim birimleri de Maliye Bakanlığı tarafından öngörülen uygulamaları gerçekleştirmektedirler. Bu doğrultuda tüm kamu kurum ve kuruluşları, Maliye Bakanlığı bünyesinde oluşturulan “Direktörler Konseyi” tarafından yayımlanan “Denetim Rehberi” kapsamında uygulamalarda bulunmak zorundadırlar (Kartalcı, 2007: 111). Kamu kurum ve kuruluşlarında oluşturulan iç denetim birimleri; yönetim ve kontrol faaliyetlerini gerçekleştirmemekte, sadece yıllık raporlarını belgelemektedirler (Doğmuş, 2010: 158).

1.8.2.6. Avusturya

Avusturya’da bütçe uygulamalarına ilişkin iç denetim faaliyetleri, öncelikli olarak kamu kurum ve kuruluşlarının ilgili birimleri tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu doğrultuda kamu kurum ve kuruluşlarının iç denetim birimleri, muhasebe işlemlerinin denetlenmesinden sorumludurlar. Bununla birlikte Avusturya Anayasası; Maliye Bakanlığı’nı iç mali kontrol, bütçe uygulaması ve harcama öncesi kontrolü konusunda yetkilendirmektedir (Kartalcı, 2007: 113).

Kamu kurum ve kuruluşlarının ödemeleri, varlıkların kontrolü doğrultusunda gerçekleştirilmektedir. Kamu kurum ve kuruluşlarının bütçe uygulamalarının denetlenmesi kapsamında da genel bütçe düzenlemeleri ve diğer ilgili düzenlemeler yapılmaktadır. Söz konusu edilen bu düzenlemelere ilişkin hazırlanan raporların

doğruluğu da “Uygulama Sonrası İç Denetim” olarak nitelendirilmektedir (Şahin, 2011: 101).

1.8.2.7. İsveç

İsveç’te iç denetim faaliyetleri, “Ulusal Denetim Ofisi” ve “Parlamento Denetçileri Komisyonu” tarafından yürütülmektedir. Parlamento Denetçileri Komisyonu; İsveç Parlamentosu adına ve İsveç Hükümeti’nin tüm faaliyetleri ile kamu kurum ve kuruluşları ile ortak çalışmalar yürüten tüm şirketlere yönelik iç denetim faaliyetlerini gerçekleştirmektedir. Parlamento Denetçileri Komisyonu tarafından gerçekleştirilen tüm iç denetim faaliyetleri raporlanmakta ve bu raporlar İsveç Parlamentosu’nda görüşülmeden önce, konu ile ilgili görevlendirilen farklı parlamento komiteleri tarafından incelenmektedir (Svanström ve Sundgren, 2012: 58).

Ulusal Denetim Ofisi de tüm kamu kurum ve kuruluşlarının faaliyetlerine yönelik bağımsız denetim gerçekleştirmektedir. Denetimler, standartların gözetilmesi doğrultusunda yıllık olarak yapılmaktadır. Ulusal Denetim Ofisi haricinde İsveç Parlamentosu tarafından görevlendirilen her tröst şirket de kamu kurum ve kuruluşlarını denetleyebilmektedir. Ulusal Denetim Ofisi, Maliye Bakanlığı’na karşı sorumlu olmak doğrultusunda faaliyetlerini devam ettirmektedir. Ulusal Denetim Ofisi’nin kamu kurum ve kuruluşlarına yönelik gerçekleştirdiği iç denetim faaliyetleri doğrultusunda da kurumların yönetim uygulamalarında revizyona gidilmektedir (Blake ve diğerleri, 1998: 146).

1.8.3. Çin’de İç Denetim

Çin’de iç denetim, hükümetin idari politikalarının uygulanması ile ulusal pazar ekonomisinin hızlı gelişimi ve büyümesiyle gelişmektedir (Jou 1997: 237).

1983’te, Devlet Konseyi, Ulusal Denetim Ofisi tarafından hazırlanan denetim çalışmaları ile ilgili yasayı onaylamış ve yayınlamıştır. 1987 yılında Çin İç Denetçiler Enstitüsü kurulmuş ve aynı yıl aralık ayında Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsüne katılmıştır. 1988 yılında, Devlet Konseyi, Çin Halk Cumhuriyeti’nin Denetim Standartları’nı, 1994 yılında Devlet Konseyi, Denetim Yasasını yayınlamış ve aynı zamanda iç denetim için yasal statüyü belirlemiştir. 1995 yılında, Çin Ulusal Denetim Ofisi, iç denetim hakkında daha spesifik kurallar koyarak İç Denetim Yönetmeliğini yayınlamış, 2003 yılında ise İç Denetim Yönetmeliğini hayata geçirmiştir. Diğer taraftan, ülkede iç denetim

profesyonelleri 1987'den bu yana önemli ölçüde artmıştır ve CIA (Sertifikalı İç Denetçi) yeterlilik sınavı için kurulmuş çok sayıda test merkezi bulunmaktadır (Li, 2008: 3).

Çin'deki denetim kurumları, devlet idaresinin bir parçası olarak halk hükümetine bağlıdır. Çin Ulusal Denetim Ofisi (CNAO), doğrudan Konseyin liderliğinde olan Devlet Konseyi'nin yasal bir bileşenidir. Çin'in üst denetim kurumu olarak, tüm ülkenin denetim çalışmalarını düzenler ve yönetir ve çalışmalarını Devlet Konseyi'ne rapor eder.

Yerel denetim kurumları kendi yetki alanları dâhilinde denetim çalışmaları düzenler ve yönetir. Denetim çalışmaları, esas olarak bir sonraki yüksek seviyedeki denetim kurumları tarafından yönlendirilir ve bir sonraki üst düzey denetim kurumlarının yanı sıra ilgili hükümetlerine rapor edilir (NAOCN, 2019a).

Çin Halk Cumhuriyeti Murakabe Kanunu ve Çin Halk Cumhuriyeti Denetim Kanunu Uygulama Yönetmeliğinde Çin'de denetim kurumlarının temel görev ve sorumlulukları belirlenmiştir.

CNAO, merkezi hükümet bütçesinin yanı sıra diğer devlet gelir ve giderlerinin uygulanmasını denetler ve denetim sonuçları hakkındaki raporları Başbakan'a sunar. Çeşitli seviyelerdeki yerel denetim kurumları, bütçe uygulamalarını, diğer devlet gelir ve giderlerinin yanı sıra yetki çerçevesinde denetler ve denetim sonuçlarına ilişkin raporları, ilgili düzeylerdeki halk hükümetlerine ve sonraki üst düzeylerdeki denetim kurumlarına sunar. Her yıl, çeşitli düzeylerdeki denetim kurumları, kendi düzeylerindeki kongre kuruluna ilişkin bir rapor sunarlar.

Devlet gelirleri ve harcamaları ile ilgili özel konularla ilgili olarak, denetim kurumları özel denetim soruşturması yapma ve sonuçlarını ilgili düzeylerdeki halk hükümetlerine ve sonraki yüksek seviyelerdeki denetim kurumlarına raporlama yetkisine sahiptir.

Denetim kurumları, iç denetim konusunda profesyonel rehberlik ve denetim sağlar ve kamu denetim firmaları tarafından üretilen denetim raporlarını kontrol etme gücüne sahiptir (NAOCN, 2019b).

Çin'de, devlete ait şirketlerdeki iç denetim birimlerinin devlet düzenleme kurumu ile yakın bir ilişkisi vardır. Tüm ticari iç denetim birimleri, hükümetin idari kurallarına göre kurulur. 29 Sayılı Ulusal Denetim Kanunu Standartları, iç denetim birimlerinin kurulmasını düzenler ve devlete ait şirketlerdeki iç denetim birimleri yerel yönetim tarafından yönlendirilmeli ve denetlenmelidir. Bu standart, iç denetim birimleri ile devlet

denetim kurumu arasındaki yasal ilişkiyi netleştirir ve iş iç denetim birimleri ile devlet denetim kurumları arasında fark olmasına izin veren iç denetim işlevlerinin kurulmasına yönelik katı kurallar koymaz. Yani, Çin'de iç denetim birimi biri kendi departmanının veya girişimden, diğeri ise hükümeti temsil eden devlet denetim birimlerinden gelen çift denetim altındadır (Cai 1997: 210).

Denetim yapıldıktan sonra, denetim ekibi denetim raporunu denetim kurumuna sunar. Raporu kuruma göndermeden önce, ekip denetlenenin görüşlerini almak zorundadır. CNAO tarafından belirtilen prosedürlere uygun olarak, bir denetim kurumu, denetim ekibinin raporunu müzakere ettikten ve denetçinin yorumlarını değerlendirdikten sonra denetim raporunu yayınlar (NAOCN, 2019c).

1.9. İç Denetim ile İlgili Çalışmalarda Bulunan Uluslararası Kuruluşlar

1.9.1. Uluslararası İç Denetçiler Örgütü

Uluslararası İç Denetçiler Örgütü (The Institute of Internal Auditors – IIA), kurumsal yapıya sahip işletmelerde iç denetim faaliyetlerinin bir işletme fonksiyonu olarak görülmesini sağlamaya yönelik olarak ve çağdaş iç denetim anlayışının uygulanması amacıyla oluşturulan bir örgüttür. 25 ülkenin katılımı ile kurulmuş olan IIA, günümüz itibarıyla 170 bin üye sayısına sahiptir. Bu doğrultuda iç denetim faaliyetlerini temsil eden önemli uluslararası kuruluşlar arasında değerlendirilen IIA, uluslararası standartlara uygun mesleki gelişim ve paylaşım platformu oluşturulmasını öngörmektedir (IIA, 2018).

IIA; iç denetim sorumluluk alanlarının belirlenmesi, bağımsız ve tarafsız iç denetçilik yaklaşımlarının benimsenmesi, etik kodların yaygınlaştırılması, belirleyici ve genel kabul gören iç denetim standartlarının oluşturulması, iç denetim uygulamalarının niteliğinin iyileştirilmesi, iç denetçilik faaliyetlerinde kalite güvence koşullarının sağlanması ve tüm bu belirlemeler doğrultusunda dünya genelinde en iyi iç denetim uygulama örneklerinin ortaya konulması anlayışıyla çalışmalarını devam ettirmektedir (IIA, 2018).

Ülkemizde 1995 yılı itibarıyla kurulmuş olan TİDE de IIA üyesi olmak bakımından uluslararası düzeyde mesleki örgütlenme anlayışla hareket etmekte ve Türkiye’de iç denetim faaliyetleri alanında çağdaşlaşma yaşanmasını olanaklı kılmaktadır.

1.9.2. Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu

Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (European Confederation of Institutes of Internal Auditing – ECIIA), 1982 yılı itibariyle kurulmuştur ve günümüz itibariyle 33 ülke kapsamında faaliyet gösteren ulusal iç denetim enstitülerinin temsilcisi olma niteliğine sahiptir. Merkezi Brüksel’de bulunan ECIIA’ya, sadece ulusal düzeyde faaliyet gösteren iç denetim enstitüleri üye olabilmektedirler (ECIIA, 2018).

ECIIA’nın kuruluş amacı; bünyesinde bulunan iç denetim enstitülerinin iç denetim mesleği etik kodlarını benimsemelerini sağlamak, üye ülkelerin uluslararası iç denetim standartlarını ve ilkelerini benimsemeleri sürecini desteklemek ve dünya genelinde tüm kamu kurum ve kuruluşları ile özel sektörde iç denetim uygulamalarının gereği gibi gerçekleştirilmesini olanaklı kılmak olarak ifade edilmektedir. ECIIA; üyesi bulunan ulusal iç denetim enstitülerine iç denetim faaliyetleri konusunda danışmanlık hizmeti vermekte, konu ile ilgili mesleki araştırmaları desteklemekte ve düzenlediği uluslararası konferanslara ilişkin raporlar yayınlayarak konu ile ilgili çalışmaların yaygınlaştırılmasını sağlamaktadır (ECIIA, 2018).

1.9.3. Yüksek Denetim Kurumları Örgütü

Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (The International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI), BM’ye ya da BM’nin ilgili kuruluşlarına üye olan ülkelerin iç denetim faaliyetlerinin değerlendirilmesini sağlayan bir örgüttür. 34 ülkenin katılımıyla 1953 yılı itibariyle kurulmuş olan INTOSAI, günümüzde 170 üyeye sahip oldukça büyük bir örgütlenmeyi ifade etmektedir. INTOSAI, aşağıda verilen yedi bölgesel birlik kapsamında faaliyetlerini devam ettirmektedir (INTOSAI, 2018);

1. Latin Amerika ve Karayip Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (The Organization of Latin American and Caribbean Supreme Audit Institutions – OLACEFS);
2. Afrika Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (The African Organization of Supreme Audit Institutions – AFROSAI);
 - i. İngilizce Konuşan Afrika Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (The African Organization of Supreme Audit Institutions of English Speaking Countries – AFROSAI – E);

- ii. Fransızca Konuşan Afrika Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (The African Organization of Supreme Audit Institutions of French Speaking Countries – AFROSAI – F);
3. Arap Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (The Arab Organization of Supreme Audit Institutions – ARABOSAI);
4. Asya Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (The Asian Organization of Supreme Audit Institutions – ASOSAI);
5. Güney Pasifik Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (The South Pacific Association of Supreme Audit Institutions – SPASAI);
6. Karayip Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (The Caribbean Organization of Supreme Audit Institutions – CAROSAI) ve
7. Avrupa Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (The European Organization of Supreme Audit Institutions – EUROSAI).

INTOSAI, sadece ulusal düzeyde hizmet veren yüksek denetim kuruluşlarının ya da yüksek denetim kuruluşlarına denk düzeydeki örgütlenmelerin üyeliğini kabul etmektedir ve her ülkeden sadece bir yüksek denetim kuruluşu INTOSAI'ye üye olabilmektedir. INTOSAI'nin kuruluş amacı ise; ulusal düzeyde hizmet veren yüksek denetleme kurumları arasındaki ilişkilerin güçlendirilmesini sağlamak, bu kurumlar arasındaki mali bilgi ve görüş alışverişini kolaylaştırmak ve talep edilmesi durumunda tüm yüksek denetleme kurumlarını faaliyetlerinde desteklemek olarak ifade edilmektedir (INTOSAI, 2018).

1.9.4. Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi

Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO); tüm iç denetim faaliyetlerinin ve süreçlerinin incelenmesi, kurumsal risk yönetimi ve iç kontrol faaliyetleri konusunda destek sağlayan ve finansal raporlama ve yolsuzluk konularında bilgilendirmede bulunmayı amaçlayan bir komitedir. “Treadway Komisyonu” olarak da adlandırılan COSO; “Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (The Association of International Certified Professional Accountants – AICPA)”, “Uluslararası Finans Yöneticileri (Financial Executives International – FEI)” ve

“Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (Institute of Management Accountants – IMA)” ve IIA tarafından oluşturulmuştur (COSO, 2018).

1992 yılı itibariyle oluşturulmuş olan COSO; “İç Denetim Faaliyetlerinin Etkinliği ve Verimliliği”, “Mali Raporların Güvenilirliği” ve “Yürürlükteki Mevzuata Uygunluk” olmak üzere üç başlık kapsamında çalışmalarını devam ettirmektedir. Bu doğrultuda COSO tarafından yayınlanan “İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve” ve “Kurumsal Risk Yönetimi Bütünleşik Çerçeve” ile risk değerlendirmeleri, iç kontrol faaliyetleri ve bilgi ve iletişim teknolojileri konularında bilgilendirmede bulunulması amaçlanmaktadır (COSO, 2018).

COSO; kurumların hedeflerine ulaşmalarını sağlamaya yönelik olarak yürütülen faaliyetlerin düzenli olarak kontrol edilmesini, risklerin değerlendirilmesini ve kurum iş ve işleyişlerinin kontrollü olarak gerçekleştirilmesini öngören bir iç kontrol modeli olarak nitelendirilmektedir. 2004 yılı itibariyle yayınlamış olan Kurumsal Risk Yönetimi Bütünleşik Çerçeve, 17 ilkenin eklenmesi doğrultusunda COSO tarafından 2011 yılında güncellenmiştir (COSO, 2018).

Bu doğrultuda Kurumsal Risk Yönetimi Bütünleşik Çerçeve; finansal raporlama biçimleri, finansal olmayan raporlama biçimleri, üst yönetimin gözetiminden beklenenler, iç denetim faaliyetlerinin küreselleşmesi, yasal mevzuata ve uluslararası standartlara duyulan ihtiyaçlar, Hesap Verebilirlik İlkesi ile ilgili beklentiler, iç denetim faaliyetlerinde bilgi ve iletişim teknolojileri kullanımının artırılması ve hilenin önlenmesi ve ortaya çıkarılması gibi konuların kapsayacak şekilde yeniden düzenlenmiştir (COSO, 2018).

1.10. İç Denetim ile İlgili Çalışmalarda Bulunan Ulusal Kuruluşlar

1.10.1. Türkiye İç Denetim Enstitüsü

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE), ülkemizde uluslararası standartlarda iç denetim mesleğinin gelişimi için 19 Eylül 1995 tarihinde kurulmuş olan bir dernektir. Enstitü, çalışanların yetkinlikleri, finans ve reel sektör şirketleri ile kamu kurum ve kuruluşlarının kurumsal yönetim kalitesi, mesleğin akademik gelişimi için çeşitli hizmetler de sunmaktadır. Türkiye İç Denetim Enstitüsü, hizmetleri ile mesleğin profesyonellerine ve iş dünyasına güncel kalmaları, değişimleri, gelişmeleri ve büyümeleri konularında fırsatlar sunmaktadır. Ayrıca iç denetim profesyonellerinin küresel yetkinlik belgesi ile

sertifikasyonunun artırılmasına destek olmakta, sürekli profesyonel gelişim konusunda öncülük etmektedir.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ve Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (ECIIA)'nın temsilcisidir ve yönetim organları ile çalışma komitelerinde aktif görev almaktadır. “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 kuruluşları, düzenleyici kurumlar, üniversiteler ve akademisyenlere destek olmaktadır (Tide, 2019).

Türkiye İç Denetim Enstitüsü Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesinin ve dolayısı ile Uluslararası İç Denetim Standartlarının, IIA tarafından yapılan sınav ve eğitimlerin Türkiye'deki temsilcisi konumundadır. IIA tarafından yayınlanan dokümanların Türkçeye çevrilmesi ve sınavların Türkçe olarak yapılmasını da sağlamaktadır.

1.10.2. Hazine ve Maliye Bakanlığı

Maliye Bakanlığı devletlerin temel bakanlıklarından biridir. Maliye Bakanlığı, eski adı Maliye Vekâleti, Cumhuriyetin kuruluşundan itibaren varlığını devam ettirmiştir. Hazine ise müsteşarlık olarak yine cumhuriyetin kuruluşundan itibaren farklı isimler alsa da var olmuştur. 1923'te Maliye Vekâleti bünyesinde Hazine-i Vezne ismi ile yer alan Hazine 1983'te Başbakanlığa bağlı olarak Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı ismini almış, 1993 yılında ise Dış Ticaret Müsteşarlığından ayrılarak Başbakanlığa bağlı Hazine Müsteşarlığı olarak varlığını sürdürmüştür (HMB, 2019a).

Türkiye Cumhuriyeti'nin Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçişi sonrası Hazine ve Maliye birleştirilerek Maliye Bakanlığı, Hazine ve Maliye Bakanlığı (HMB) ismini almıştır (Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, 2018). Hazine bakanlığı ülkenin maliye ve ekonomi politikalarından, bütçesinden, gelirlerden ve vergilerden, gider ve harcamalardan, finansmandan, hazine işlemlerinden ve ilgili diğer konulardan genel olarak sorumludur.

2019 yılı Ağustos ayında yapılan son düzenlemelerle Kamu Mali Yönetim ve Dönüşüm Genel Müdürlüğü oluşturularak (Bazı Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri Hakkında Değişiklik Yapılmasına Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, 2019) mali yönetim ve iç kontrol alanında uluslararası genel kabul görmüş standartlarla uyumlu standart ve

yöntemler belirlemek, kamu idarelerine eğitim ve rehberlik hizmeti vermek, uygulamaları izlemek, belirlenen yöntem ve standartlara uygunluğu açısından değerlendirmek, kurumsal ve konsolide raporlar düzenlemek ve önerilerde bulunmak, mali yönetim ve iç kontrol uygulamalarının uyumlaştırılması ve bilgi paylaşımına yönelik yönetim bilgi sistemleri oluşturmak, mali saydamlığın sağlanmasına yönelik uygulamaları izlemek, değerlendirmek ve öneriler geliştirmek görevleri Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı Kamu Mali Yönetim ve Dönüşüm Genel Müdürlüğüne verilmiştir (Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, 2018).

İç Denetim Koordinasyon Kurulunun sekretarya görevini Hazine ve Maliye Bakanlığı Kamu Mali Yönetim ve Dönüşüm Genel Müdürlüğü İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Dairesi yapmakla görevlendirilmiştir.

Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı ve iç denetimle ilişkili olan kurumlardan biri de Muhasebat Genel Müdürlüğüdür. Muhasebat Genel Müdürlüğü, ekonomi yönetimi ve ilgili paydaşların ihtiyaçlarını da dikkate alarak, ulusal ve uluslararası standartlara uygun olarak Devlet muhasebesinin oluşturulması, geliştirilmesi, bilişim teknolojileri kullanılarak kayıtlarının tutulması, mali raporların hazırlanması, genel yönetim mali istatistiklerinin sistematik ve düzenli olarak yayınlanmasından sorumludur. Muhasebat Genel Müdürlüğünün görevleri arasında, Devlet muhasebesi standartlarını ve ilkelerini belirlemek üzere kurulmuş olan Devlet Muhasebe Standartları Kurulunun sekretaryasını yapmak ve kamu hesaplarına güvence verme kapsamında muhasebe işlemleri ile görev alanına giren diğer konuları denetlemek yer almaktadır (Muhasebat, 2018).

1.10.3. İç Denetim Koordinasyon Kurulu

İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK), kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini düzenlemek, izlemek, geliştirmek, uyumlaştırmak ve koordine etmekle görevli üzere bağımsız ve tarafsız bir yapıdır. Kurul, Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı bir yapı olarak kurulmuştur. Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı İç Denetim Koordinasyon Kurulu, yedi üyeden oluşmaktadır. İDKK, gerekli olması halinde oy hakkı olmamak kaydıyla teknik yardım ve danışmak amacıyla uzmanları da toplantılara davet edebilmektedir. Kurulun çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar İDKK'nın önerisi üzerine Hazine ve Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmeliklerle düzenlenmektedir. İDKK'da görevlendirilen kurul üyelerinin asli görevleri devam etmektedirler (Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2003: madde 66).

İDKK, Uluslararası denetim standartları ile uyumlu olarak belirlenen ve iç denetçilerin uymakla yükümlü olduğu Kamu İç Denetim Standartlarını ve Etik Kuralları hazırlamaktadır ve söz konusu standartlara uyulmasını sağlamak ve sistemi izlemekle görevlidir. Bu nedenle Kamuda iç denetim konusunda en önemli yapıdır (İDKK, 2005).

İç Denetim Koordinasyon Kuruluna sekretarya görevini yapması için Hazine ve Maliye Bakanlığı Kamu Mali Yönetim ve Dönüşüm Genel Müdürlüğü (Bazı Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri Hakkında Değişiklik Yapılmasına Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, 2019) tarafından İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Dairesi görevlendirilmiştir (HMB, 2019b). İDKK'nın görevleri İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte tanımlanmaktadır.

1.10.4. Sayıştay Başkanlığı

Sayıştay Başkanlığı (SB), Anayasa'nın 160'ıncı maddesine göre, merkezi yönetim bütçesine dâhil olan kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetlemek, sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak, kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevli kurumdur (Sayıştay'ın Görevleri, 2019).

Sayıştay'ın Cumhuriyet Dönemindeki gelişimine baktığımızda özet olarak şunlardan bahsedebiliriz. Cumhuriyetin ilânının akabinde 24 Kasım 1923 tarih ve 374 sayılı “Divan-ı Muhasebatın Sureti İntihabına Dair Kanun” ile Divan-ı Muhasebat kurulmuştur. 1924 Teşkilatı Esasiye Kanunu ile Divan-ı Muhasebatın Türkiye Büyük Millet Meclisiyle bağlantılı hale gelmiştir ve devletin bütün gelir ve giderlerini denetlemekle görevlendirilmiştir. 01.06.1934 tarihinde yürürlüğe giren 2514 sayılı “Divan-ı Muhasebat Kanunu” uygulanan dağınık mevzuatı yürürlükten kaldırmıştır. 1929 Dünya Ekonomik krizi sonrası keynesyen politikalar üretme ihtiyacı neticesinde, Sayıştay var olmasına karşın 1938 yılında ayrı bir birim olarak Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu kurulmuştur. Divan-ı Muhasebat, 1961 Anayasası'nın 127'nci maddesinde Sayıştay olarak yeni bir kuruluşa ve işleyişe kavuşturulmuştur. 21.02.1967 tarihinde 832 sayılı Sayıştay Kanunu çıkarılmış ve 2514 sayılı “Divan-ı Muhasebat Kanunu” yürürlükten kaldırılmıştır. 1996 yılında, 832 sayılı Sayıştay Kanunu'nda yapılan değişiklik ile Sayıştay'a performans denetimi yetkisi verilmiştir.

2003 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile devletin tüm gelir ve giderleri ile borçları bütçe kapsamına alınarak yasama denetimine

girmesi sağlanmıştır. Böylece, Sayıştay'ın tekil işlemlerden ziyade kurumun tüm mali yapısına odaklanan bir denetim anlayışına geçmesi ve daha kapsamlı rapor üreten bir yapıya dönüşmesinin yolu açılmıştır. 19.12.2010 tarihinde yürürlüğe giren 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile kamu kaynağı kullanılan tüm faaliyetler Sayıştay'ın denetim kapsamına alınmış ve Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Sayıştay bünyesine dâhil edilerek, dış denetimde ikili yapıya son verilmiştir. Böylece Sayıştay, uluslararası standartlara ve yönetim ve denetim alanındaki çağdaş gelişmelere uygun hale getirilmiştir.

Günümüzde Sayıştay; Uluslararası Sayıştaylar Organizasyonu – INTOSAI, Asya Sayıştaylar Teşkilatı – ASOSAI, Avrupa Sayıştaylar Teşkilatı – EUROSAT, Kurucu Başkanı olduğu Ekonomik İş Birliği Organizasyonu Ülkeleri Sayıştaylar Teşkilatı – ECOSAI ve Yargı Yetkisi Olan Sayıştaylar Forumu'nun aktif bir üyesidir (Sayıştay, 2019).

Sayıştay, temel olarak kamu idarelerini denetler ve sonuçlarını TBMM'ye sunar. Bu kapsamda kamu idarelerinin kanunlara uygun hareket etmesini değerlendirir ve kamu zararı oluşmasına yol açan hususları karara bağlar (Sayıştay Kanunu, 2010: 5).

Sayıştay, denetim yaparken genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarını dikkat alır. Mali tabloların güvenilirliğini ve kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığını denetler (Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu, 2003: 68). Sayıştay'ın dış denetimi gerçekleştirirken kurumun iç denetçileri tarafından düzenlenen raporlara erişim yetkisi bulunmaktadır ve talep edilmesi halinde iç denetim raporları Sayıştay denetçilerine sunulur. Denetimler sonucunda Sayıştay denetçileri tarafından düzenlenen raporlar, bir araya getirilir ve rapordaki hususlar ilgili birimin üst yönetici tarafından cevaplandırılır. Sayıştay, denetim raporları ve bunlara verilen cevapları dikkate alarak düzenlediği raporunu TBMM'ye sunar. TBMM adına TBMM Başkanlık Divanı tarafından görevlendirilen bir komisyon her yıl Sayıştay'ın görev ve faaliyetlerini denetler (Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu, 2003: 69).

1.10.5. Devlet Denetleme Kurulu

Devlet Denetleme Kurulu (DDK) ilk olarak 1 Nisan 1981 tarih ve 2443 sayılı kanun ile Yönetimin hukuka uygun, düzenli ve verimli bir şekilde yürütülmesinin ve geliştirilmesinin sağlanması amacı ile Cumhurbaşkanlığına bağlı olarak kurulmuştur (Devlet Denetleme Kurulu Kurulması Hakkında Kanun, 1981).

Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçiş sonrası 5 numaralı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Kurulun görev ve statüsü yeniden belirlenmiştir. Devlet Denetleme Kurulu, Cumhurbaşkanlığına bağlı üst denetleme organıdır. Kurul; Başkan ve sekiz üyeden oluşan Kurul Karar Organı ile denetim ve soruşturma grupları, Kurul Sekreterliği ve ona bağlı idari birimlerden oluşmaktadır (DDK Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, 2018: 3).

DDK, kamu kurumlarında, meslek kuruluşlarında, kamuya yararlı derneklerle vakıflarda, uluslararası kuruluş ve örgütlerde her türlü idari soruşturma, inceleme, araştırma ve denetlemeleri yapmakla görevlidir. Ayrıca kamu kurumlarında yer alan teftiş ve denetim birimleri arasında koordinasyon ve uyumlaştırma faaliyetlerini yürütmekle de görevlidir. Bu nedenle de iç denetimle bağlantılı konularda da çalışabileceği görülmektedir (DDK Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, 2018: 4).

1.10.6. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), 26/9/2011 tarihinde 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 6/4/2011 tarihli ve 6223 sayılı Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulu'nca alınan kararla kurulmuştur (Kgk Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, 2011).

KGK finansal bilgilerin güvenilir, doğru ve karşılaştırılabilir olmasını, denetim raporlarının bağımsız ve doğru hazırlanmasını, yatırımcıların çıkarlarını korumayı ve kamu yararı sağlamayı hedeflemektedir. Bu amacı gerçekleştirmek için kurum, başta borsada işle gören şirketler, bankalar, sigorta şirketleri olmak üzere büyük ölçekli belirlenen şirketlerin denetimlerini gözetmek ve izlemek için kurulmuştur (Kgk, 2019).

Kurum, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, denetimlerde birlik sağlamak, güveni ve kaliteyi düzeyini sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bu kuruluşların faaliyetlerini denetlemek ve denetim alanında kamu gözetimi yapmak görev ve yetkilerine sahiptir. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından değerlendirilmekte ve onaylanmaktadır. Kurul, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından görevlendirilen dört adaydan iki kişi, Maliye Bakanlığı tarafından önerilen dört adaydan iki kişi, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu ve BDDK'nın bağlı olduğu Bakanlıklar ile TÜRMOB ve TOBB tarafından gösterilen ikişer aday arasından birer kişi olmak üzere,

Bakanlar Kurulu tarafından atanan dokuz üyeden oluşmaktadır (Kgg Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, 2011: 4).

KGG, Uluslararası Bağımsız Denetim Düzenleyicileri Forumu – International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) – üyesi ve genişletilebilir iş raporlama dili – eXtensible Business Reporting Language (XBRL) – Türkiye temsilcisidir (Kgg, 2019).

1.10.7. Kamu İç Denetçileri Derneği

Kamu İç Denetçileri Derneği (KİDDER), iç denetim alanında faaliyet gösteren dernekler arasındadır. Derneğe üye olabilmek için kamu idarelerinde iç denetçi olarak görev yürütme, Uluslararası geçerliliği bulunan iç denetçi sertifikası sahibi olma, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından verilen “İç Denetçi Sertifikası”na sahip olma veya Kamu işletmeleri bünyesinde iç denetim görevi yürütenler veya yürütmüş olma şartlarından en az birine sahip olunması gerekmektedir (Kidder, 2019a).

KİDDER, kamudaki iç denetim faaliyetinin uygun ve doğru şekilde icra edilebilmesi ayrıca iç denetçilerin ve iç denetçi mesleğinin geliştirilmesi için katkı sağlamakta ve bu yönde çalışmalar yapmaktadır. Dernek kamu iç denetçilerinin mesleki gelişimleri için eğitimler vermekte ve işleyişle ilgili tespit ettikleri iyileştirme önerilerini ilgili makamlara sunmaktadırlar (Kidder, 2019b).

1.10.8. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavir Odaları Birliği

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavir Odaları Birliği (TÜRMOB), muhasebeci ve mali müşavirlerin ihtiyaçlarını karşılamayı, mesleki gelişimlerinin sağlamayı, mesleğe olan güveni ve dürüstlüğü sağlamayı hedefleyen, tüzelkişiliğe sahip, kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşlarını ifade etmektedir. Serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik kanununa göre, serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlere ait bütün odaların katılması gereken Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği kurulmuştur (SMMM ve YMM Kanunu, 1989).

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Muhasebe ve Denetim Standartları Kuruluna üye göndermekte ve söz konusu standartların oluşmasına ve yaygınlaşmasına katkı sağlamaktadır.

1.10.9. Sermaye Piyasası Kurulu

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), yatırımcıların hak ve menfaatlerini korumaya yönelik düzenlemeler yapan ve bu çerçevede kurumdur. Kurul, sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyet esasları, türev araçların işlem göreceği borsalar ile bu piyasalarda çalışanların denetim ve faaliyet esaslarının düzenlenmesinde görev almaktadır. Sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetinde bulunmak isteyen kuruluşların, KGK tarafından yönlendirilen başvurular da kurul tarafından değerlendirilerek, gerekli şartları taşıyanlar Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetime Yetkili Kuruluşlar Listesi'ne alınmaktadır. Denetim kuruluşları, finansal tablolarının, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygunluğu ile bilgilerin doğruluğunun incelenmesinden ve raporlanmasından sorumludur. Ayrıca kurul tarafından bağımsız denetim kuruluşlarının gözetimi işlemleri de yapılmaktadır (SPK, 2019).

SPK, Muhasebe ve Denetim Standartları Kuruluna üye göndermekte ve söz konusu standartların oluşmasına ve yaygınlaşmasına katkı sağlamaktadır.

1.10.10. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), kapsamındaki kuruluşların faaliyetlerini düzenleyen ve denetleyen böylece finansal piyasaların gelişmesini destekleyen ve finansal istikrara katkı sağlayan kurumdur (BDDK, 2019).

Kurum, bankaların düzenli ve emin bir şekilde çalışmasını ve tasarruf sahiplerinin haklarını tehlikeye sokabilecek ve ekonomide önemli zararlar doğurabilecek her türlü işlem ve uygulamalara tedbir almak, kredi sisteminin etkin bir şekilde çalışmasını sağlamak üzere gerekli karar ve tedbirleri almak ve uygulamakla yetkilendirilmiştir (Bankacılık Kanunu, 2005: 93).

BDDK, Muhasebe ve Denetim Standartları Kuruluna üye göndermekte ve söz konusu standartların oluşmasına ve yaygınlaşmasına katkı sağlamaktadır.

1.10.11. Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği

Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB), odalar ve borsalar arasındaki birlik ve dayanışmayı temin etmeyi, mensuplarının meslekî faaliyetlerini kolaylaştırmayı, ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hâkim kılmayı, meslek disiplinini ve ahlâkını korumayı, ülkenin ve ekonominin kalkınması desteklemeyi hedefleyen, tüzel kişiliğe

sahip, kamu kurumu niteliğinde meslek üst kuruluşudur. TOBB'un hizmet standardizasyonu ile muhasebe kayıtlarının ortak usullerde tutulmasını sağlama görevi bulunmaktadır (TOBB, 2019). TOBB, Muhasebe ve Denetim Standartları Kuruluna üye göndermekte ve söz konusu standartların oluşmasına ve yaygınlaşmasına katkı sağlamaktadır.

Birinci bölümde iç denetim konusu ele alınarak ülke örnekleri ile iç denetime katkı sağlayan uluslararası ve ulusal kuruluşlar hakkında bilgi verilmiştir. Sonraki bölümde iç denetimle yakından ilişkili olan iç kontrol, risk yönetimi ve kurumsal risk yönetimi konularında bilgi verilecek, aralarındaki ilişki işlenecek ve iç denetimi anlama noktasında önemli bir yere sahip olan üçlü hat modeli izah edilecektir.



BÖLÜM 2: İÇ KONTROL, RİSK YÖNETİMİ VE KURUMSAL RİSK YÖNETİMİ KAVRAM VE SÜREÇLERİ

Birinci bölümde iç denetimle ilgili temel kavramlara, iç denetimin tarihine, iç denetimin türlerine, unsurlarına ve nasıl uygulanacağına değinilmiş, ülke örnekleri verilmiş ve iç denetimle ilgili olan uluslararası ve ulusal kuruluşlara değinilmiştir. Bu bölümde, iç denetimle yakından ilişkili olan ve iç denetimin uygulanmasında doğrudan katkı sağlayan iç kontrol kavramı ve süreci, iç kontrol modelleri ile risk yönetimi kavramı ve süreci ayrıca kurumsal risk yönetimi kavram ve süreçleri ele alınmış, devamında ise risk yönetimi ve iç denetimin anlama açısından önemli olan üçlü hat modeline yer verilmiştir.

İç denetimin, kurumlarda değerlendirmesi gereken hususlardan biri iç kontroldür. Sağlıklı bir iç kontrol sistemi kurumun amaçlarına ulaşmasında hayati bir öneme sahiptir. Bu nedenle iç kontrol kavramına değinilerek bilgiler verilmiştir.

2.1. İç Kontrol Kavramının Tanımı ve Önemi

“İç kontrol” kavramı, 24.12.2003 tarihli Resmî Gazete ’de yayımlanan ve tam olarak 01.01.2006 tarihi itibariyle yürürlüğe girmiş olan “10.12.2003 Tarih ve 5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu” ile mevzuatımızda yer almaya başlamıştır. Bu bağlamda “Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”; “Yönetmelik Sorumluluk (Managerial Accountability) – Mali Yönetim ve Kontrol”, “Fonksiyonel Olarak Bağımsız İç Denetim” ve “Merkezi Uyumlaştırma Birimi” kapsamında üç bölümden oluşmaktadır.

“İç kontrol” kavramının tarihsel gelişim süreci içerisinde tanımlanmasının; “İç Kontrol Modelleri” kapsamında ve finansal kesim, kamu otoriteleri, iç denetçiler ve muhasebe mensupları çerçevesinde ve farklı görüş açılarına ve amaçlara uygun olarak farklı şekillerde yapıldığı görülmekle birlikte, günümüz itibariyle kavramın tanımlanması konusunda görüş birliği içerisinde bulunmaktadır. Buna istinaden de iç kontrol kavramının tanımlanmasına yönelik olarak, genel anlamda COSO ve INTOSAI tarafından söz konusu edilen tanımların temel alındığı görülmektedir.

Bu temelde COSO (2018) tarafından yapılan ve “COSO İç Kontrol Modeli” kapsamında iç kontrolün amaçlarını da içeren “iç kontrol” tanımı aşağıda verildiği gibi ifade edilmektedir;

“İç kontrol; bir işletme ya da kuruluşta bulunan yönetim kurulu, üst yönetim ve diğer personel tarafından yürütülen faaliyetlerin etkinlik ve verimlilik, finansal raporlama güvenilirliği ve yürürlükteki mevzuata ve diğer yasal düzenlemelere uyum bağlamında değerlendirilmesini sağlayan ve buna yönelik makul bir güvence tesis edilmesini olanaklı kılan süreçtir.”

INTOSAI (2018) tarafından söz konusu edilen ve “INTOSAI İç Kontrol Standartları” kapsamında oluşturulan “iç kontrol” tanımlaması da aşağıda verildiği gibi ifade edilmektedir;

“İç kontrol; bir kurumun yönetimi ve personeli tarafından uygulanan ve kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesine yönelik olarak, kurum misyonunun yerine getirilebilmesi için makul bir güvence tesis etmek üzere tasarlanan bütünleyici süreçtir.”

5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu da Madde – 55 kapsamında, “COSO İç Kontrol Modeli” ve “INTOSAI İç Kontrol Standartları” doğrultusunda “iç kontrol” kavramını aşağıda verildiği şekilde tanımlamaktadır;

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

Söz konusu edilen bu tanımlamalar doğrultusunda görülmektedir ki; iç kontrol, özellikle etkililik, ekonomiklik ve verimlilik ile makul bir güvence sağlanması temelinde yürütülen bir süreci ifade etmektedir. Bu bağlamda da iç kontrol; kaynakların kullanımında maksimum fayda elde edilmesini hedefleyen ve aynı zamanda da kurumların önceden belirlenmiş stratejik hedef ve amaçlara ulaşmalarına katkıda bulunan bir süreç olarak değerlendirilmektedir. Bununla birlikte, iç kontrol ile mevzuata ve diğer yasal düzenlemelere uyum sağlanması olanaklı kılınabilmekte ve bu şekilde de tam ve doğru bilgi edinilebileceği belirtilmektedir.

2.2. İç Kontrol Sürecinin Özellikleri

İç kontrol sürecinin özellikleri aşağıda verilen kapsamda ifade edilebilmektedir (Biçer, 2006: 57; Aksoy, 2007: 34; Erdoğan, 2009: 68; Ok ve diğerleri, 2012: 21);

- İç kontrol, kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesini ve etkin bir şekilde yönetilmesini sağlayan önemli bir araç olma niteliğine sahiptir.
- İç kontrol faaliyetleri, sürekli ve sistematik bir süreç kapsamında ve süreklilik arz edecek şekilde yürütülmektedir.
- İç kontrol, faaliyet ve düzenlemelerinde analizler yapılmasını ve riskli alanlara öncelik verilmesini içermektedir.
- İç kontrol, kurum amaç ve hedeflerine ulaşılmasına katkı sağlayan bir süreçtir.
- İç kontrol, mali kontrollerin ve diğer kontrollerin bütünü ifade eden bir süreçtir.
- İç kontrol; önemli bir güvence sistemi olarak değerlendirilmesi gereken bir süreci ifade etmekle birlikte, hiçbir zaman kesin güvence sağlayamamaktadır.
- İç kontrol sistemi ne denli mükemmel bir şekilde tesis edilmiş olursa ve uygulansa da kontrol dışı etmenlerin ve/veya üst yönetimin müdahalesi gibi nedenler, iç kontrol hedeflerinden sapılmasına neden olabilmektedir.
- Etkin bir iç kontrol sistemi kurum hedeflerine ulaşılmasını ihtimalini azaltmakla birlikte, bu süreçte risk her zaman var olmaya devam etmektedir.
- İç kontrol süreci; yazılı belgeler ve yasal düzenlemeler bütünü olmaması dolayısıyla ve süreç tümüyle bireylere endeksli olarak yürütüldüğünden, kurum çalışanları ile iletişim kurulmasına endeksli devam ettirilmelidir. Bununla birlikte kurum yönetimi, iç kontrol sürecinin sorumluluğunu üstlenmek ve başarılı olmasını sağlamak durumundadır.
- İç kontrol, iç paydaşlar anlamında kurum içi ve dış paydaşlar anlamında kurum dışı iletişimin güçlendirilmesine katkı sağlamaktadır.
- İç kontrol süreci, kurumun karşılaşılabileceği riskleri önlemeye ya da bertaraf etmeye katkı sağlamaktadır.
- İç kontrol, kurum kültürünün tesis edilmesine katkı sağlamaktadır.
- İç kontrol süreci; çıktı ve performans odaklı bir yaklaşımın benimsenmesini içermekle birlikte, kurum kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması amacına hizmet etmeye yönelik yürütülmektedir.

2.3. İç Kontrol Sürecinin Gelişimi ve Amaçları

Sanayi Devrimi sonrasında sermaye birikiminin, büyük sermaye şirketlerinin, borsaların ve bankacılık sektörünün önem kazanmaya başlaması ve girişimcilerin yatırımcıları kendi işletmelerine yatırım yapmaları konusunda ikna etmeleri gerekliliğinin gündeme gelmesi ile mali tabloların ve işletme raporlarının doğruluğunun ve güvenilirliğinin de daha fazla önem kazanmaya başladığı görülmektedir. Bu doğrultuda iç kontrol ile ilgili ilk çalışmalar, “ABD Sermaye Piyasası Kurulu (United States Securities and Exchange Commission – SEC)” tarafından yapılmaya başlanmıştır.

SEC, konu ile ilgili olarak 1949 yılı itibariyle “İç Kontrol – Koordineli Sistemin Öğeleri ve Yönetim ve Bağımsız Mali Müşavirler İçin Önemi Kılavuzu”nu yayımlamış ve iç kontrol kavramının ilk kez profesyonel bir bakış açısıyla tanımlanmasını sağlamıştır. SEC tarafından sürdürülen çalışmalar kapsamında da 1970’li yıllara dek iç kontrol kapsamındaki gelişmeler devam etmiştir. Bununla birlikte iç kontrol kavram ve sürecinin önemi, özellikle “Watergate Siyasi Skandalı” ile çok daha fazla anlaşılmış ve 1980 – 1985 yılları arasını kapsayan dönemde, konu ile ilgili birçok başka rehber ve kılavuz yayımlanmıştır (Alagöz, 2008: 127).

Söz konusu edilen dönem itibariyle konu kapsamında çalışmalar yapılmasına karşın; finansal ve ekonomik dalgalanmaların, spekülasyonların, sansasyonel iflasların ve dolandırıcılıkların devam etmesi doğrultusunda, hileli ve hatalı mali raporlar düzenlendiği görülmektedir. Bu doğrultuda 1985 yılı itibariyle, ABD’nin muhasebe ve denetim alanında en büyük 5 kuruluşu olarak nitelendirilen kuruluşların bir araya gelmesi ile “Sahte Mali Raporlama Ulusal Komisyonu (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO)” kurulmuştur. “Treadway Komisyonu” olarak COSO’nun temel hedefi, sahte mali raporlar hazırlanmasının önlenmesi olarak belirlenmiştir (COSO, 2018).

COSO tarafından 1987 yılı itibariyle yayımlanan konu ile ilgili raporda, iç kontrol literatürünün değiştirilmesi gerekliliğine yönelik olarak tavsiyeler paylaşılmıştır. Buna yönelik olarak COSO, genel kabul görebilecek bir standartlar projesinin yürütülmesi sürecini üstlenmiş ve bu çerçevede yürütülen çalışmalar doğrultusunda da “COSO İç Kontrol Bütünleşik Sistemi Raporu ya da COSO İç Kontrol Modeli” yayımlanmıştır. COSO İç Kontrol Modeli, AB tarafından uygulanan iç kontrol modeli olma niteliğine sahiptir (COSO, 2018).

2000’li yıllar itibariyle Enron ve Worldcom gibi ABD’nin büyük ve önemli şirketlerinin ardı ardına iflaslarını açıklamaları doğrultusunda, iç kontrol sistemlerinin yeniden gündeme gelmesine neden olmuştur. Zira bu iflasların; muhasebe hileleri, güvenilir olmayan finansal raporlar, raporlama sürecinde şirkete ilişkin olumsuz bilgi ve verilerin saklanması, bağımsız ve objektif davranılmaması ve gerçeğe aykırı iş ve işlemlere yer verilmesi kapsamında, şirketlerin iç kontrol ve iç denetim sistemlerindeki eksikliklerden kaynaklandığı görülmüştür (Anıl Keskin, 2006: 41).

Söz konusu edilen bu gelişmeler doğrultusunda öncelikli olarak özel sektör kapsamlı olarak sürdürülen iç kontrol uygulamaları; kamu kaynaklarının da daha etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılabilmesi amacıyla, zaman içerisinde kamu kesimine de entegre edilmeye başlanmıştır. Bu çerçevede ülkemizde de iç kontrolün; uygulanan mali kontrol sürecinin yetersizliği ve AB Müktesebatı’na uyum süreci doğrultusunda, AB Standartları ile uyumlaştırılması amaçlanmıştır.

AB Müktesebatı’nın 35 Maddesi kapsamında yer alan “32. Fası” olarak adlandırılan “Mali Kontrol Fası”; konu ile ilgili bir AB mevzuatı bulunmamasına karşın, AB Standartları ile uyumlaştırılarak kamu iç mali kontrol birliğinin sağlanması öngörülmektedir. Buna yönelik olarak da etkin ve şeffaf bir mali kontrol ve iç denetim sisteminin oluşturulması kapsamında, bağımsız bir dış denetim ve AB mali çalışmalarının devam ettirilebilmesi amacıyla konu ile ilgili düzenlemelerde bulunulmasının ve bir idari yapı oluşturulmasının gerekli olduğu ifade edilmektedir (Arcagök ve Erüz, 2006: 72).

Özel sektörde yer alan işletmelerde olduğu gibi, kamu kurumlarında da stratejik planda yer verilen misyonların gerçekleştirilebilmesi ve işletme / kurum hedef ve amaçlarına ulaşılabilmesi için, iç kontrol sistemine ihtiyaç bulunmaktadır. Bu bağlamda COSO (2018) tarafından iç kontrol sisteminin amaçları, aşağıda verilen şekilde sınıflandırılmaktadır;

1. Performans Amaçları (Etkinlik, Ekonomiklik ve Verimlilik);
2. Raporlama Amaçları (Finansal Raporlamanın Güvenilirliği) ve
3. Mevzuata Uyum (Yürürlükteki Mevzuat ve Diğer Yasal Düzenlemeler).

Bu sınıflandırma doğrultusunda da iç kontrol sisteminin amaçları aşağıda verilen beş başlık altında özetlenmektedir (COSO; 2018);

1) Finansal Raporlama Amacı

İç kontrol sisteminin “Finansal Raporlama Amacı”; tüm mali işlemlerin kaydedilmesi, sınıflandırılması, yapılandırılması ve raporlanması sürecinde sistematik bir yapı oluşturulmasını ve bu kapsamda da muhasebe bilgilerinin ve raporlarının tam, doğru ve güvenilir olmasının sağlanmasını ifade etmektedir.

2) Faaliyetlerin Etkinliğinin ve Verimliliğinin Sağlanması Amacı

İç kontrol sisteminin “Faaliyetlerin Etkinliğinin ve Verimliliğinin Sağlanması Amacı”; kurum kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamaya yönelik düzenlemelerde bulunulmasını ifade etmektedir.

3) Yürürlükteki Mevzuata ve Diğer Yasal Düzenlemelere Uygunluğun Sağlanması Amacı

İç kontrol sisteminin “Yürürlükteki Mevzuata ve Diğer Yasal Düzenlemelere Uygunluğun Sağlanması Amacı”; kurum yönetimini ilgilendiren ve yürürlükte bulunan mevzuata ve diğer yasal düzenlemelere uyum ve entegrasyonun sağlanmasına yönelik düzenlemelerde bulunulmasını ifade etmektedir.

4) Hedef ve Amaçlara Ulaşmayı Sağlama Amacı

İç kontrol sisteminin “Hedef ve Amaçlara Ulaşmayı Sağlama Amacı”; kullanılacak iç kontrol yöntemlerinin, kurum ve kuruluşların varlıklarını devam ettirebilmelerine ve misyonlarına ulaşabilmeleri için belirlenmiş olan hedef ve amaçlarına uygun bir şekilde yapılandırılmasını ifade etmektedir.

5) Varlıkların Korunmasını Sağlama Amacı

İç kontrol sisteminin “Varlıkların Korunmasını Sağlama Amacı”; kurum varlıklarının korunması bağlamında, kurum yönetimine ait nakit, alacak, taşınır ve taşınmaz varlıkların korunması anlamında fiziksel korumayı ve hırsızlık, yolsuzluk ve/veya usulsüzlüklerin önlenmesini ifade etmektedir.

5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu Madde – 56 ve İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar (2014) Madde – 4 kapsamında da iç kontrolün amaçları aşağıda verilen kapsamda ifade edilmektedir;

- İç kontrol; kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesinin sağlanması amacına yönelik gerçekleştirilmektedir.

- İç kontrol, kamu idarelerinin faaliyetlerini kanunlara ve diğer yasal düzenlemelere uygun olarak yerine getirmelerinin sağlanması amacıyla yönelik gerçekleştirilmektedir.
- İç kontrol; her türlü karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesinin sağlanması amacıyla yönelik gerçekleştirilmektedir.
- İç kontrol; karar oluşturulması ve izlenmesi sürecinde düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesinin sağlanması amacıyla yönelik gerçekleştirilmektedir.
- İç kontrol; varlıkların kötüye kullanılmasının ve israfının önlenmesi ve kayıplara karşı korunma sağlanması amacıyla yönelik gerçekleştirilmektedir.

2.4. İç Kontrol Sistemini Etkileyen ve Sınırlayan Faktörler

İç kontrol sistemi; kurumun iç yapısı ya da dış çevre koşullarının kurumun karşısına çıkardıkları koşullara bağlı olarak, birçok faktörden etkilenebilmekte ya da bu etmenler tarafından sınırlandırılabilir. Bununla birlikte iç kontrol sistemini etkileyen ya da sınırlayan faktörlerin bilinmesi; sistemin etkinliğinin artırılması doğrultusunda üst yönetime fayda sağlamakta ve iç denetim birimi başta olmak üzere, kurumun tüm birimlerinin iş ve işleyişlerini kolaylaştıracaktır.

Buna yönelik olarak iç kontrol sistemini etkileyen ve sınırlayan faktörler, aşağıda yer alan faktörler kapsamında değerlendirilebilmektedir;

1) İdare Hacmi

İç kontrol sisteminin kurulmasında ve detaylandırılmasında, idarenin büyüklüğü birinci derecede etkili olmaktadır. Bu bağlamda idarenin hacmi ne denli büyükse, iç kontrol sisteminin de o denli kapsamlı ve detaylı olması gerekmektedir. Bununla birlikte küçük bir idarede, yetkilerin büyük bir bölümünün aynı kişide toplanması nedeniyle tüm kontrol yöntemlerinin kullanılması gerekmeyebilmektedir (Tümer, 2010: 36). Sonuç olarak kurumun büyümesi; risklerin ayrılmasına ve yönetimin bölünmesine neden olduğundan, daha kapsamlı ve detaylı bir iç kontrol sistemini zorunlu hale getirmektedir.

2) Kurumsal Yönetişim

Yönetişim olgusu; küreselleşmenin, bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan gelişmelerin ve profesyonelleşmenin çok daha fazla önem kazanmaya başlaması ile birlikte, iç kontrol sistemlerinin de önemli bir parçası haline gelmeye başlamıştır. Bu temel iç kontrol sistemi; sadece mali iş ve işlemlerin kontrolünü içermemesi ve idari

kontrolü de içermesi bakımından, “kurumsal yönetim” anlamında yeni yönetim biçimlerinin de gözetilmesini ve yönetim kültüründe değişim yaşanmasını gerektirmektedir (Onur, 2010: 78).

3) Kurum Kültürü

Kurum kültürü; bir kurumun üyeleri tarafından paylaşılan ve onların davranışlarını düzenleyen formal ve informal kurallar bütünü olarak tanımlanmaktadır. Bu bağlamda kurum kültürü, kurum çalışanlarının davranışlarını direkt olarak etkilemekte ve verimlilik ve performans düzeylerinde belirleyici olmaktadır. Aynı kapsamda kurum kültürü, kurum çalışanlarının iç kontrol sistemini değerlendirmelerinde ve yeniliklere açık olmalarında önemli bir etkiye sahiptir (Güney, 2009: 66).

4) İnsan Faktörü

İç kontrol sistemi, insan faktörünün ön planda olduğu bir süreç kapsamında yürütülmektedir. Bu bağlamda iç kontrol sisteminin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için, üst yöneticiden en alt düzeyde çalışanlara kadar tüm kurum çalışanları bu süreçte etkin ve katılımcı bir rol üstlenmelidirler. Bu süreçte çalışanların değişimlere adapte olmaları sağlanmalı ve verdikleri olumlu ya da olumsuz tepkilere göre iç kontrol süreci koordine edilmelidir (Hermanson, Smith ve Stephans, 2012: 34).

5) Kurum Yapısının Esnekliği

Kurumların içerisinde yer aldıkları sosyal çevre ve koşullar ile paydaşların niteliği sürekli değişiklik gösterebildiğinden, kurum yapısının da bu değişime uyum sağlayabilecek esneklikte olmasına özen gösterilmelidir. Zira kurum yapısının esnekliği, hem değişim sürecinden kurumun minimum düzeyde zarar görmesini sağlayacak hem de risklerin önceden tahmin edilmesini olanaklı kılacaktır. Bu bağlamda kurum yapısının esnekliği, iç kontrol sistemini direkt olarak etkilemektedir. Buna yönelik olarak da kurum yapısının esnek olması sağlanarak, iç kontrol sisteminin yetersiz kaldığı durumlarda, kurumun gelişmelere ve değişimlere uyum sağlayabilmesi için yeniden yapılandırılması yoluna gidilmelidir (Can, 2014: 80).

6) Risk

Risk kavramı, karar birimlerinin verdikleri kararlar doğrultusunda ortaya çıkacak sonuçları olumsuz yönde etkileyebilecek nitelikteki olayların gerçekleşme olasılığı olarak tanımlanabilmektedir. Bu bağlamda kurumların stratejik hedef ve amaçlarına ulaşma

sürecinde karşı karşıya kaldıkları öngörülemeyen engeller, kurum için risk oluşturmaları bakımından iç kontrol sistemini de etkilemektedir (Johnston, 2008: 8).

İç kontrol sistemi her ne kadar kurumun karşı karşıya kalabileceği risklerin bertaraf edilmesine yönelik düzenlenmiş olsa da iç kontrol sistemi oluşturulması aşamasında mevcut durum risklerinin, risk türlerinin ve önemlilik derecelerinin bilinmesine özen gösterilmesi, bu risklerin azaltılmasına ya da tamamen devre dışı bırakılmasına yönelik bir iç kontrol sistemi kurulmasını sağlayabilecektir (Waters ve Chant, 1982: 62 – 63).

7) Maliyet

İç kontrol sisteminin kurulması, belge ve işgücü ihtiyacında artış meydana getireceğinden kurum maliyetlerinin artmasına neden olmaktadır. Bu bağlamda iş yükünün artmasından kaynaklanan zaman ve işgücü kayıpları, iç kontrol sisteminin maliyetinin artmasına neden olmaktadır. Bu noktada göz önünde bulundurulması gereken en önemli husus ise, katlanılan maliyetin elde edilen faydadan büyük olmamasının sağlanması gerektiğidir. Buna yönelik belirlemelerde bulunulabilmesi amacıyla “Fayda – Maliyet Analizi” yapılmalı ve iç kontrol sisteminin oluşturulması sürecinde ortaya çıkabilecek hata ve hilelerin azaltılması sağlanmalıdır (Holmes ve diğerleri, 2002: 87).

2.5. İç Kontrol Modelleri

İç kontrolün doğru şekilde anlaşılması ve uygulanması için modeller yayınlanmaktadır. Bu modeller uygulayıcıların iç kontrol kavramını doğru bir şekilde anlamalarına, uygulamalarına ve ortak bir dil oluşmasına katkı sağlamaktadır.

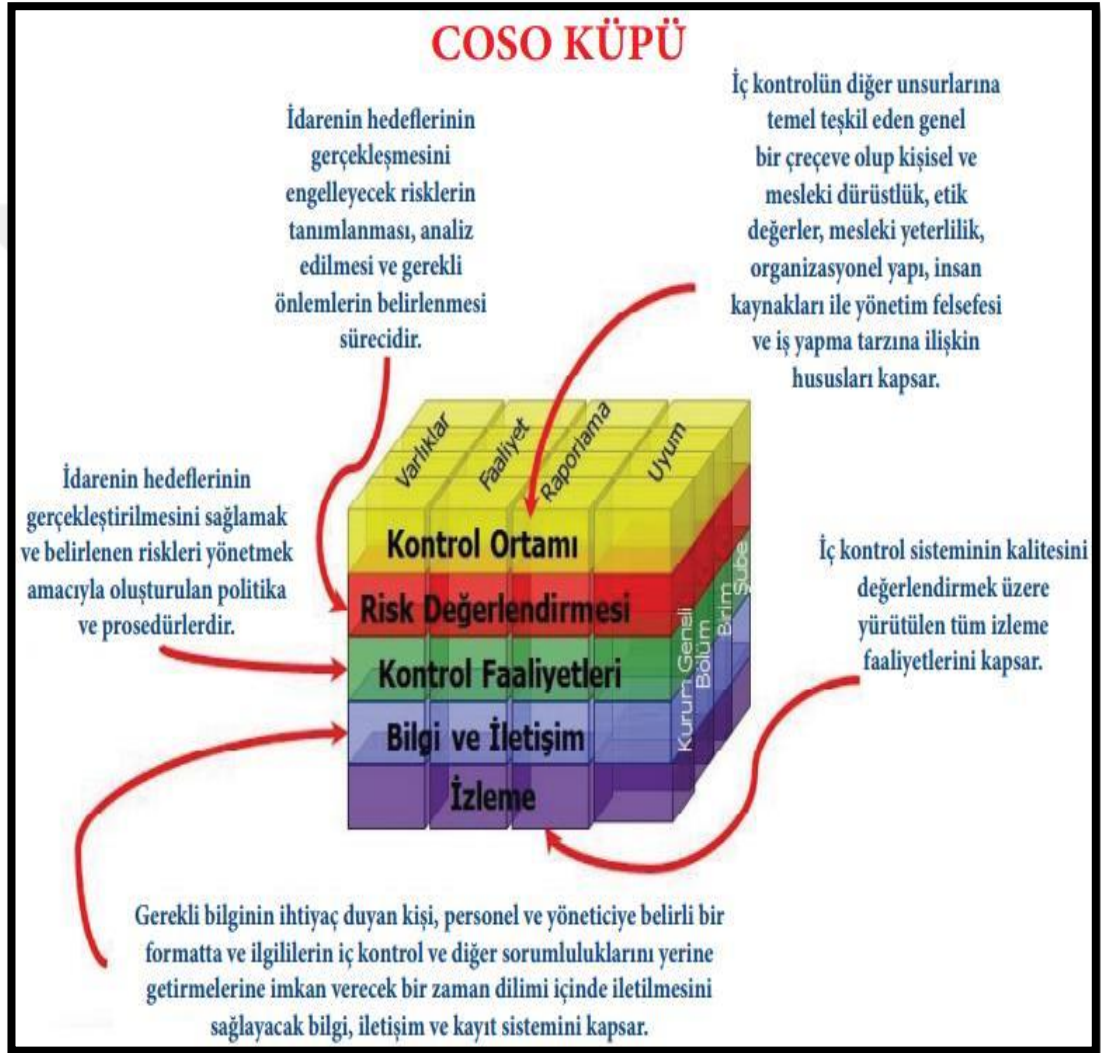
2.5.1. COSO İç Kontrol Modeli

COSO İç Kontrol Modeli’nin amacı; iç kontrol kavram ve sürecinin daha net ve açık olarak anlaşılmasını sağlamak ve işletmelerde uygulanabilirliğini artırmak için yol gösterici önerilerde bulunmak olarak ifade edilmektedir (Karakaya, 2016:160). Bu bağlamda COSO İç Kontrol Modeli; iç kontrol sisteminin talep ve beklentileri karşılayabilmesinin sağlanmasına yönelik olarak “Kontrol Ortamı”, “Risklerin Değerlendirilmesi”, “Kontrol Faaliyetleri”, “Bilgi Paylaşımı ve İletişim” ve “İzleme” olmak üzere beş iç kontrol bileşenini içermektedir (Moeller, 2011: 36).

COSO İç Kontrol Modeli her ne kadar söz konusu edilen bu beş iç kontrol bileşeni kapsamında değerlendirilmekteyse de bu bileşenler birbirlerinden bağımsız değildir. Zira

her bileşen hem birbirleriyle hem de tüm faaliyetlerle yakın ilişki içerisinde bulunmaktadır. Aynı zamanda bu bileşenler, iç kontrolün amaçları ile de uyum içerisinde. COSO İç Kontrol Modeli kapsamında yer verilen bu bileşenler arasındaki ilişkiler de “COSO Küpü” ve “COSO Piramidi” aracılığıyla ifade edilmektedir (Ok ve diğerleri, 2012: 22).

“COSO Küpü” ile ilgili görsel, Şekil 7’de yer almaktadır.



Şekil 7: COSO Küpü

Kaynak: Ok ve diğerleri, 2012: 22

Şekil 7’de görüldüğü üzere COSO Küpü; iç kontrol unsurlarının, iç kontrolün amaç ve faaliyetleri ile kurum faaliyetleri ya da birimleri arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktadır. COSO Küpü’nde yer verilen küpün farklı yüzeyleri; faaliyetler ve birimler ile iç kontrol unsurlarından oluşmaktadır. COSO Küpü’nün yan yüzeyinde yer alan tüm faaliyetler ise;

üst yüzeyde bulunan iç kontrol amaçları doğrultusunda, hedeflere ulaşılabilmesi için iç kontrolün beş bileşeninden yararlanılacağını göstermektedir.

“COSO Piramidi” ile ilgili belirlemeler de Şekil 8’de yer almaktadır.



Şekil 8: COSO Piramidi

Kaynak: Ok ve diğerleri, 2012: 22

Şekil 8’de görüldüğü üzere COSO Piramidi, iç kontrol unsurlarının birbirleriyle ilişkisini göstermektedir. İç kontrol unsurlarının birbirleriyle ilişkisini ifade etmeye yönelik olarak COSO Piramidi’nin temelinde kontrol ortamı yer almakta ve diğer bileşenler de kontrol ortamının üzerine inşa edilmektedir. Bununla birlikte COSO Piramidi çerçevesinde görüldüğü üzere, bilgi ve iletişim diğer tüm unsurları kapsamaktadır. Bu bağlamda da, kontrol faaliyetlerinin ve risk değerlendirmelerinin yapılması sürecinde bilgi ve iletişim kanalları kullanılmakta ve izleme unsurunun ihtiyaç duyduğu bilgiler bu temelde sağlanmaktadır.

2.5.2. CoCo Modeli

“CoCo Modeli”; “Kontrol Kriterleri (Criteria of Control)” kapsamında ve 1995 yılı itibariyle “Kanada Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (Canadian Institute of Chartered of Accountants – CICA)” tarafından “Kontrol Rehberi (Guidance on Control)” adıyla yayımlanmıştır. CICA tarafından yayımlanmış olan “CoCo Raporu” olarak da

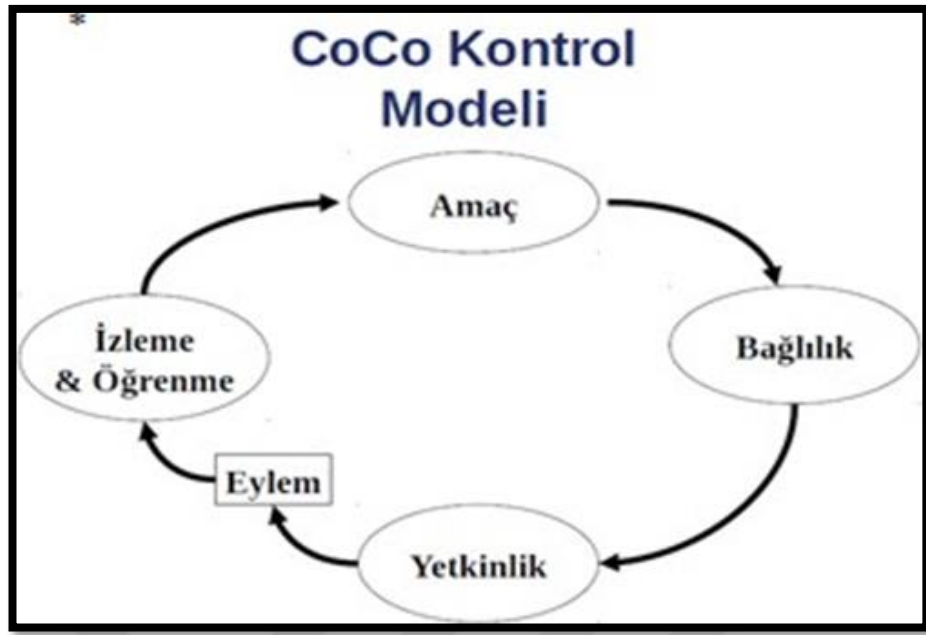
adlandırılan “Kontrol Rehberi”, iç kontrol sisteminin etkinliğinin ölçülmesine yönelik birtakım ölçütlerin ele alınmasını içermektedir. Bu bağlamda CoCo Modeli; iç kontrol faaliyetlerinin işletme amaçlarına uygun olabilmesi için, çalışanların desteklenmesini ve koordine edilmesini olanaklı kılan kaynakların, sistemlerin, süreçlerin, kurum kültürünün, kurumsal yapı ve görevlerin işletmenin temel unsurları olarak kabul edilmesini öngörmektedir (Kayım, 2005: 38).

COSO Modeli daha pratik belirlemeler içermesine ve daha anlaşılır olmasına karşın, etkisinin yerel seviyede kaldığı görülmektedir. Bu bağlamda da COSO Modeli’nin, üstlenmiş olduğu uluslararası düzenleme standartlarına ikame olabilecek bir niteliğe kavuşturulamadığı belirtilmektedir. Bu doğrultuda COSO Modeli’nden farklı olarak CoCo Modeli’nde; “iç kontrol” kavramına değil, sadece “kontrol” kavramına yer verilmesi söz konusudur (Root, 1998: 147 – 148).

COSO Modeli ve CoCo Modeli, birbirlerini tamamlayan iç kontrol modelleri olarak değerlendirilmektedir. Bu bağlamda birbirlerini tamamlaması öngörülen bu iki iç kontrol modeli ile işletme etkinliğinin ve verimliliğinin sağlanması doğrultusunda katma değer oluşturulması amaçlanmaktadır. Bununla birlikte COSO Modeli ve CoCo Modeli; esas itibarıyla olmasa da usul itibarıyla bazı farklılıklar göstermektedir. İki model arasındaki en önemli farklılık ise; CoCo Modeli kapsamında işletmelerde uygulanan iç kontrol sistemlerinde, yapısal kontrol prosedürlerinden daha fazla davranışsal değerlere yer verilmesidir (CICA, 1995).

Söz konusu edilen bu belirlemeler doğrultusunda CoCo Modeli; “Kontrol Rehberi” kapsamında yayımlanan ve “4 Ana Grup ya da Bileşen” çerçevesinde ortaya konulan “20 Alt Prensi” içermektedir. CoCo Modeli’nin içerdiği “4 Ana Bileşen”; “Amaçlar Bileşeni”, “Bağıllık Bileşeni”, “Yetkinlik / Yeterlilik Bileşeni” ve “İzleme ve Öğrenme Bileşeni” olarak ifade edilmektedir (Özbek, 2012: 456).

“CoCo Kontrol Modeli” ile ilgili görsel Şekil 9’da yer almaktadır.



Şekil 9: CoCo Kontrol Modeli

Kaynak: IFAC, 2006

CoCo Kontrol Modeli’nde söz konusu edilen “Amaçlar Bileşeni” 5 Alt Prensip, “Bağlılık Bileşeni” 4 Alt Prensip, “Yetkinlik / Yeterlilik Bileşeni” 5 Alt Prensip ve “İzleme ve Öğrenme Bileşeni” 6 Alt Prensip içermektedir. Şekil 9’da görüldüğü üzere “Amaçlar Bileşeni”, “Bağlılık Bileşeni”, “Yetkinlik / Yeterlilik Bileşeni” ve “İzleme ve Öğrenme Bileşeni”; kontrol sürecinin sürekli olduğunu ortaya koymaya yönelik olarak, birbirlerini dairesel olarak takip eden bir süreç kapsamında CoCo Modeli’ni oluşturmaktadır.

Sonuç olarak CoCo Modeli, yönetim süreçlerinde daha esnek ve yaratıcı davranışların ön planda tutulmasına dayanmaktadır. Bununla birlikte CoCo Modeli, COSO Modeli’nde olduğu gibi bir uygulama rehberi ve değerlendirme aracı olma niteliğine sahip değildir. Zira CoCo Modeli, daha çok etkin bir iç kontrol yapısının bileşenlerinin bir “ilkeler seti” olarak sunulmasını içermektedir (Erdoğan, 2009: 128).

2.5.3. Turnbull Raporu Modeli

“Turnbull Raporu Modeli” ismini, raporu hazırlayan komisyonun başkanı Nigel Turnbull’dan almaktadır. 1999 yılında yayımlanmış olan Turnbull Raporu Modeli; içerik olarak COSO Modeli’ne benzemekle birlikte, bir uygulama rehberi niteliği taşımamakta ve sadece iç kontrol sistemi ile ilgili ilkeler belirlemektedir. Buna yönelik olarak da Turnbull Raporu Modeli, “İç Kontrol ile İlgili İlkeler Rehberi” olarak da adlandırılmaktadır (Financial Reporting Council 2005: 1 – 2).

Turnbull Raporu Modeli 1999 yılında yayımlanmış olunmasına karşın, 2005 yılı itibariyle konu ile ilgili yapılan gözlemler ile işletmelerin yönetim kurulu üyeleri ve yatırımcılardan alınan yorumlar doğrultusunda revize edilmiştir. Bu çerçevede “Turnbull Raporu Modeli 2005 Versiyonu”nun; iç kontrol ve risk yönetimi süreçlerinin işletmelerin ana faaliyetleri içerisinde yerleştirilmesi doğrultusunda, işletmelerin iç kontrol ve risk yönetimi yapılarının geliştirilmesine büyük katkı sağladığı belirtilmektedir (Financial Reporting Council 2005: 2).

Turnbull Raporu Modeli’nin ilke bazlı olması, bir uygulama rehberi içermemesinden kaynaklanabilecek sorunların bertaraf edilmesini sağlamaktadır. Zira Turnbull Raporu Modeli’nin ilke bazlı olması doğrultusunda, yönetim kurulları iç kontrol uygulamalarını gereken ciddiyetle uygulayabilmekte ve sorumlu oldukları işletmelerin içerisinde yer aldıkları özel koşulları gözetebilmektedirler. Dolayısıyla da Turnbull Raporu Modeli 2005 Versiyonu’nda, esnek ve ilke bazlı yaklaşım korunmasına özen gösterilmiştir (Financial Reporting Council 2005: 3).

2.6. İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi

İç denetim ve iç kontrol kavramları birbirlerinden farklı kavramlar olmasına karşın, aralarında güçlü bir ilişki bulunmaktadır. Bu bağlamda iç denetim; iç kontrol kavram ve sürecinin farklı bir boyutunu oluşturmakta ve bir parçası olarak değerlendirilmektedir. Zira işletme yönetimlerinin amaç ve hedeflerine ulaşabilmesinde, bilgilerin tam ve doğru olarak tutulabilmesinde ve raporlanabilmesinde ve faaliyetlerin etkin ve verimli bir şekilde yerine getirilebilmesinde, iç denetim kavram ve sürecinin önemi yadsınamaz durumdadır (Yılancı, 2006: 97).

Aynı şekilde işletme risklerine karşı önlem alınabilmesi, risk yönetiminde iç kontrolün %100 güvence sağlayabilmesi, yönetimin iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin düzenli bir şekilde izlenebilmesi ve değerlendirilebilmesi sürecinde, izleme mekanizması olarak iç denetim büyük önem taşımaktadır (Ceyhan, 2010: 66). Bu bağlamda işletme yöneticileri; iç kontrollerin etkinliği ile ilgili en iyi ve en doğru bilgiyi, iç kontrol sisteminin bir parçası olarak değerlendirilen iç denetim birimi raporlarından edinebilmektedirler. Zira iç denetim birimi raporları; bir taraftan iç kontrol sistemi hakkında yönetimin bilgilendirilmesini sağlamakta, diğer taraftan da danışmanlık görevinin yerine getirilmesine yönelik olarak, iç kontrol sistemindeki aksaklıkların giderilebilmesine yönelik önerilerde bulunulmasını olanaklı kılmaktadır (Kurban, 1997: 69).

İç kontrol sistemi; iş süreçlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin, mali raporlama sisteminin güvenilirliğinin ve ilgili mevzuata ve yasal düzenlemelere uygunluk noktasında makul bir güvence sağlanabilmesinin en önemli aracı olması bakımından, iç denetim faaliyeti kapsamında değerlendirilmektedir. Bu bağlamda iç kontrol sistemi; kurumların etkinliği ve yeterliliği ile performans kalitesi ve iş süreçlerinin uygunluğu noktasında iç denetçilere ve yönetime bilgi sağlamaktadır (Çakmak, 2006, 51). Aynı şekilde iç kontrol sistemi; hata, hile ve dolandırıcılıkların ve gelir ve varlık kayıplarının önlenmesinde, iç denetim faaliyetinin etkinliği kadar önemli rol oynamaktadır. Zira iç kontrol sistemi ile desteklenmek doğrultusunda iç denetim faaliyetleri hem kârlılık hem de verimliliğin artırılması açısından önemli bir araç haline getirilebilmektedir (Aslan, 2003: 47).

İç denetim faaliyetleri; iç denetçiler kurumun bir parçası olsalar da iş sürecinden bağımsız ve uzman kişiler tarafından yürütülmelidir. İç kontrol ise; sisteme ve sürece dâhil olan kişiler tarafından ve mali hizmetler biriminin koordinasyonunda yürütülmek durumundadır. Bu temelde iç denetim ve iç kontrol arasındaki temel farklılıklar aşağıda verildiği gibi ifade edilebilmektedir (Durukan ve Özkan, 2008: 90);

- İç kontrol süreklilik arz eden bir faaliyet olmakla birlikte, iç denetim belirli periyotlarla gerçekleştirilmektedir.
- İç kontrol eşzamanlı olarak yürütülmekteyken, iç denetim geriye dönük olarak gerçekleştirilmektedir.
- İç kontrol sürecinde mekanik araçlar kullanılmaktayken, iç denetim bireyler tarafından gerçekleştirilmektedir.
- İç kontrolde kurumdan ve süreçten bağımsız olmak söz konusu değilken ve hatta iç kontrol sisteminin süreç ve faaliyetlerin içerisine yerleştirilmesi gerekmektedir, iç denetim faaliyetleri bağımsız olarak gerçekleştirilmelidir.

Sonuç olarak etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulabilmesi ve bu sistemin olması gereken kapsamda işletilebilmesi ve izlenebilmesi yönetimin sorumluluğunda olmak durumundadır. Bununla birlikte iç denetçiler, sadece iç denetimin başarısından sorumludurlar.

2.7. Risk Yönetimi Kavramı ve Süreci

İç denetimin kurumlarda incelemek ve değerlendirmek zorunda olduğu konulardan biri de risk yönetimidir. Riskler, kurumların amaçlarına ulaşmalarını etkilediğinden kurumlar

tarafından değerlendirilirler. Etkin bir risk yönetimi kurumların amaçlarına ulaşmalarından önemli katkılar sağlayacaktır. Bu nedenle burada risk yönetimi kavramına yer verilmiştir.

2.8. Risk ve Risk Yönetimi Kavramlarının Tanımı

Farklı disiplinler kapsamında farklı tanımlarla karşılanan “risk” kavramı; Fransızca “risque” kelimesinden türetilmiştir ve genel bir değerlendirme doğrultusunda, “bir zarara, bir kayba ya da bir tehlikeye neden olabilecek bir olayın ya da durumun ortaya çıkma olasılığı” olarak tanımlanabilmektedir (Parlakkaya, 1996: 5). Bir başka tanımlama çerçevesinde de “risk” kavramı; yitirme ya da kaybetme tehlikesinin varlığı, yitirme ya da kaybetme ihtimalinin olması, belirsizlik ya da mevcut sonucunda beklenen sonuçtan farklı olması ihtimali ve/veya beklenen durumdan farklı olan herhangi bir durumun ortaya çıkması olasılığı olarak tanımlanabilmektedir (Mussa, 2005: 81).

Bankacılık sektörü kapsamında “risk kavramı; bir kredinin ya da girilen bir taahhüdün tahsil edilmesinde ya da yerine getirilmesinde başarısızlık ihtimalinin bulunması olarak tanımlanmaktadır (Bodine, Pugliese ve Walker, 2001: 66). Finans sektörü kapsamında da “risk” kavramı, herhangi bir olayın ya da durumun sonuçlarının belirlenememesi anlamında kullanılmaktadır (Erb, Harvey ve Viskanta, 1996: 33). Kurumların karar verme süreçleri bağlamında ise “risk” kavramı, karar vericilerin herhangi bir olayın ya da durumun sonuçlarını belirleyememelerine yönelik bir kavram olarak ele alınmaktadır (Ericson, 2006: 348).

Riskin derecesi, hangi sonucun ortaya çıkacağını tahmin edilebilmesiyle ters orantılı olarak farklılık göstermektedir. Bu bağlamda eğer “sıfır risk” söz konusu ise, geleceğin çok iyi tahmin edilmesinden bahsedilmektedir. Sıfır riskten bahsedilebilmesi için de gelecekle ilgili yeterli bilgiye sahip olunması ve sahip olunan bilgi ve dokümanın doğruluk derecesinin yüksek olması gerekmektedir. Zira bu şekilde riskin derecesi azaltılabilmektedir. Bununla birlikte sıfır riskten söz edilememekteyse de geleceğin çok iyi tahmin edilmesinden bahsedilememektedir (Parlakkaya, 1996: 6).

Risk kavramı, “olasılık” ve “belirsizlik” kavramları ile direkt bağlantılı bir kavram olarak değerlendirilmektedir. Zira risk kavramı ile olasılık ve belirsizlik kavramları arasında temel birtakım farklılıklar bulunmakla birlikte, bu kavramların sıklıkla birbirlerinin yerine kullanılabildikleri görülmektedir. Bununla birlikte “Risk Yönetimi” kapsamında

risk kavramının olasılık ve belirsizlik kavramlarından farklı olarak ilk kez, 1950’li yılların sonları itibariyle ABD’de kullanılmaya başlanması söz konusudur (Kindler, 1998: 33).

“Risk Yönetimi” kavram ve süreci, olasılık planlamasını kapsayacak şekilde ele alınmaya başlanmış ve “Eğer bir durum ya da olumsuzluk gerçekleşirse, işletme nasıl tepki verecektir?” sorusunun cevaplandırılmasına yönelik bir amaca endekslenmiştir. Risk Yönetimi uygulamaları öncelikli olarak sigortacılık sektörü kapsamında gündeme getirilmiş ve hatta Risk Yönetimi uygulamalarının salt sigortacılık sektörüne endeksli olduğu düşünüldüğünden, sigortacılık ve Risk Yönetimi kavramları birbirlerinin yerine kullanılmıştır (Greene, 1997: 66).

Risk Yönetimi sürecinin uygulanması doğrultusunda risk yöneticisi, kâr ve zarar riskini üzerine alan bir girişimci gibi hareket etmektedir. Bununla birlikte risk yöneticisi, aynı zamanda bir sigortacı anlayışıyla düzenlemelerde bulunmaktadır. Bu temelde de Risk Yönetimi; kişi ve/veya kurumların finansal pozisyonlarının ne denli risk taşıdığının belirlenmesini ya da ölçülmesini ve bu ölçütün kabul edilebilir bir risk seviyesine getirilmesini içermektedir (Fıkırkoca, 2003: 36).

Risk Yönetimi’nin temel amaçları; işletmelerin kârlılıklarının devam ettirilmesi temelinde işletme faaliyetlerine yönelik düzenlemelerde bulunmak ve işletme tarafından üretilen ürün ve/veya hizmetler ile işletmede istihdam edilen bireylerin korunması doğrultusunda işletmenin kazanma gücünün geliştirilmesini olanaklı kılmak olarak ifade edilmektedir (Çağırğan, 1997: 17). Bu temelde işletmelerde Risk Yönetimi uygulamaları ile işletmelerde gündeme gelebilecek beklenmeyen kayıpların en düşük maliyetle kontrol altına alınabilmesi olası olabilmekte ve işletme faaliyetlerinin ve kaynaklarının buna yönelik olarak planlanması, organize edilmesi, yönetilmesi ve kontrol edilmesi bağlamında gerekli tedbirler alınabilmektedir.

2.9. Risk Yönetimi Süreci

Risk Yönetimi süreci; “Riskin Tanımlanması Süreci”, “Riskin Değerlendirilmesi ve Hesaplanması Süreci”, “Alternatif Risk Düzeltme Araçları Arasından Seçim Yapma Süreci”, Seçilen Alternatiflerin Uygulanması Süreci” ve “Değerlendirme ve Kontrol Süreci” kapsamında, birbirlerine bağımlı beş işlem basamağından oluşmaktadır.

Çalışmanın bu aşamasında, söz konusu edilen bu beş işlem basamağı ile ilgili ayrıntılı belirlemelerde ve değerlendirmelerde bulunulacaktır.

2.9.1. Riskin Tanımlanması Süreci

“Riskin Tanımlanması Süreci”, riskin teşhis edilmesini içermektedir. Bu doğrultuda risk tanımlanması sürecinde elde edilen bilgiler ile sorunlara çözüm getirilmesi olası olabilmektedir. Konu ile ilgili gerçekleştirilen araştırmalar kapsamında da riskin tanımlanması sürecinin teknolojik, sosyal ve politik belirsizliklerin azaltılmasını sağladığı ve olası kayıpların minimize edilmesini olanaklı kıldığı belirlenmiştir (Hertz ve Howard, 1983: 9).

Riskin tanımlanması süreci kapsamında, riskli olduğu düşünülen önemli değişkenlerin gizli etki ve kimliği konusundaki belirsizlikler azaltılmaya çalışılmaktadır. Bu çerçevede riskin tanımlanması ile belirsizliklerin azaltılmasına ve sorunların çözümlenmesine yardımcı olabilecek bilgi ve verilerin işlevleri daha net bir şekilde ortaya konulabilmektedir (Günbey, 2008: 29). Bu süreçte geleceğe yönelik planlama araçları kullanılabilen, işletme fırsatlarının tanımlanabilmesine yönelik olarak en iyi, en olası ve en kötü senaryolar geliştirilebilmekte ve bu senaryoların gerçekleşmesi durumunda söz konusu edilebilecek tedbirler belirlenebilmektedir. Buna yönelik olarak risk tanımlanması süreci; söz konusu edilen bu ve benzeri araçların belirsizliğinin azaltılmasını olanaklı kılmak doğrultusunda yönetim faaliyetlerinin desteklenmesini sağlamaktadır (Arman, 1997: 2).

Risk tanımlanması sürecinde risk yöneticileri, olası tüm risklerin göz önünde bulundurulmasını sağlamaya yönelik olarak risk tanımlamalarında birtakım sistematik yaklaşımlar kullanmaktadırlar. Bu yaklaşımlar; sigorta kontrol listelerinin kullanılması, risk analiz sorularının belirlenmesi, akış işlem kartları hazırlanması ve mali durum analizleri yapılması kapsamında değerlendirilebilmektedir (Vaughan ve Vaughan, 1995: 31). Risklerin tanımlanmasına yönelik bu sistematik yaklaşımlar kapsamında söz konusu edilen yöntem ve tekniklere ek olarak da risklerin ortaya çıkması durumunda karşılaşılabilecek olası ihtimallerin şekilsel ya da sembolik olarak temsil edilmesini sağlamaya yönelik olarak simülasyon tekniği de kullanılabilir (Anderson ve diğerleri, 1994: 536).

2.9.2. Riskin Değerlendirilmesi ve Hesaplanması Süreci

“Riskin Değerlendirilmesi ve Hesaplanması Süreci”; risklerin tanımlanmasının ardından, risk yöneticilerinin bu risklere yönelik değerlendirmelerde bulunmalarını içermektedir. Potansiyel kayıpların ve gerçekleşme ihtimallerinin ölçülmesini ya da hesaplanmasını da

içeren bu süreçte, risklere yönelik öncelikler sıralanmaktadır (Vaughan ve Vaughan, 1995: 32).

Riskin değerlendirilmesi ve hesaplanması süreci kapsamında risklerin sıralanması aşağıda verilen çerçevede ifade edilebilmektedir (Greenfield, 1998: 25 – 26);

- **Çok Önemli Riskler**

Çok önemli riskler, işletmenin iflasına neden olabilecek riskleri ifade etmektedir.

- **Önemli Riskler**

Önemli riskler; işletmenin iflasına neden olmamakla birlikte, işletmenin büyük borç yükümlülükleri altına girmesine neden olabilecek riskleri ifade etmektedir.

- **Önemsiz Riskler**

Önemsiz riskler, işletme kaynaklarının ve/veya günlük gelirlerinin direkt olarak etkilenmesine neden olan finansal riskleri ifade etmektedir.

Riskin değerlendirilmesi ve hesaplanması süreci kapsamında risk yöneticisi ve/veya işletmede karar verici konumunda bulunanlar; işletmenin çeşitli faaliyetlerine yönelik başarısızlıkları ve bu başarısızlıklar doğrultusunda ortaya çıkabilecek sonuçlar ile riskli durumları tahmin edebilmekte ve konu ile ilgili önleyici tedbirler alabilmektedirler. Riskin değerlendirilmesi ve hesaplanması sürecinde riskli durumların tahmin edilebilmesi için, “Heinrich Yasası” olarak bilinen ve örgütsel risk yönetiminde kullanılan “Kaza Nedenleri Piramidi” doğrultusunda hareket edilmektedir (Uzay, 1999: 67).

Kaza Nedenleri Piramidi’ne göre; küçük kazalar ya da başarısızlıklar, büyük kazaların, başarısızlıkların ya da riskli durumların habercisi olabilmektedir. Bu nedenle de riskin değerlendirilmesi ve hesaplanması sürecinde; somut faktörlerle birlikte, işletmenin stratejik yönleri, rekabet faktörleri, sosyal faktörler ile organizasyonel gelişim ve değişim faktörleri kapsamındaki soyut faktörlerin de gözetilmesine özen gösterilmelidir (Hertz ve Howard, 1983: 14).

2.9.3. Alternatif Risk Düzeltme Araçları Arasında Seçim Yapma Süreci

“Riskin Tanımlanması Süreci” ile “Riskin Değerlendirilmesi ve Hesaplanması Süreci”nin ardından, “Alternatif Risk Düzeltme Araçları Arasında Seçim Yapma Süreci” kapsamında; riskle mücadele edilmesi sürecinde kullanılabilecek yaklaşımlar ve yöntemler ile her bir yaklaşım ve yöntem çerçevesinde uygulanabilecek tekniklerin

kararlaştırılması adına hareket edilmektedir. Bu süreçte uygulanabilecek risk yönetim teknikleri; “Riskten Uzaklaşma Tekniği”, “Risk Alma Tekniği”, “Riski Azaltma Tekniği” ve “Riskten Kaçınma Tekniği” olarak ifade edilebilmektedir (Vaughan ve Vaughan, 1995: 32).

Alternatif Risk Düzeltme Araçları Arasında Seçim Yapma Süreci’nde uygulanabilecek her teknik, farklı risk durumlarına yönelik yarar sağlayabilmektedir. Bu doğrultuda risk yönetim sürecinde, riskle mücadele edilmesinde hangi tekniğin uygulanabileceğine yönelik doğru karar verilmesi büyük önem taşımaktadır. Seçilecek teknik kuruma ve yönetim politikalarının detaylı ya da sert olup olmamasına göre farklılık gösterebilmektedir (Aktaş, 2008: 43).

“Alternatif Risk Düzeltme Araçları Arasında Seçim Yapma Süreci” kapsamında risk yöneticisi; program yapan değil, bilakis program uygulayıcısı olarak görev yapmak durumunda kalabilmektedir. Bu süreçte de risk yöneticisi, hangi risk için hangi tekniğin daha uygun olduğuna yönelik doğru karar vermek açısından; potansiyel kaybın ölçüsünü, ihtimalleri ve kayıp olması durumunda söz konusu edilebilecek tazmin kaynaklarını hesaplamaya özen göstermelidir. Buna yönelik olarak da her tekniğin kâr ve maliyeti değerlendirilmelidir (Beasley, Clune ve Hermanson, 2005: 523).

Alternatif Risk Düzeltme Araçları Arasında Seçim Yapma Süreci’nde teknik seçimleri, aşağıda verilen dört ölçek kapsamında gerçekleştirilebilmektedir (Drucker, 1996: 389 – 390);

1. Ölçek: Risk Derecesinin Belirlenmesi

Risk derecesinin belirlenmesi; karar alma mekanizmasında yer alanların, beklenen kazançlar doğrultusunda beklenen kayıpları da hesaplamak durumunda olmalarını ifade etmektedir. Buna yönelik olarak da seçilecek alternatif için risk değerlendirmesi yapılması gerekmektedir.

2. Ölçek: En Ekonomik Tekniğin Belirlenmesi

En ekonomik tekniğin belirlenmesi, seçilecek alternatifi olası en az çaba ve emek ile uygulanabilecek olmasını ifade etmektedir.

3. Ölçek: Doğru Zamanlamada Bulunulması

Doğru zamanlamada bulunulması, karar verilecek konunun acil olup olmaması durumuna ve önemine göre zaman konusunda belirleme yapılmasını ifade etmektedir. Bu bağlamda

eğer karar verilmesi gereken konu ile ilgili bir zaman kısıtlaması bulunmamaktaysa, sürecin hızlandırılması gerekmeyebilmektedir.

4. Ölçek: Kaynakların Sınırlandırılması

Kaynakların sınırlandırılması; tüm kurum kaynakları ile, kurum için en önemli kaynak niteliğine sahip olan insan kaynağının, minimum düzeyde kullanılması doğrultusunda karar verilmesini ve uygulamada bulunulmasını ifade etmektedir.

2.9.4. Seçilen Alternatifin Uygulanması Süreci

“Seçilen Alternatifin Uygulanması Süreci”; konu ya da sorunla ilgili ayrıntıların açık ve net bir şekilde ortaya konulmasının ve uygun alternatiflerin tanımlanmasının ardından, her alternatif için olası sonuçlar ve olanaklar göz önünde bulundurularak ve en iyi tahminlerde bulunularak, seçilen alternatifin uygulanmaya başlanmasını ifade etmektedir. Uygulanacak her alternatifin bir dizi farklı sonuç ortaya çıkaracak olması dolayısıyla; bu süreçte farklı zamanlarda ve farklı derecelerde ortaya çıkabilecek olasılıkların da belirlenmesi gerekmektedir (Newhman, 1981: 133 – 134).

Seçilen Alternatifin Uygulanması Süreci; seçilen risk yönetimi teknik ya da tekniklerinin uygulamaya konulması bağlamında, güvenliğin artırılabilmesi için alınması gereken tedbirlere ya da yönetim tarafından sigortalanması gereken kurum kaynaklara yönelik kararlar alınmasını da içermektedir. Bu süreçte risk yöneticisi, diğer kurum yöneticileri ile iş birliği ve koordinasyon içerisinde yönetsel kararlar almalıdır. Bu kararlar riskin ya da risklerin kabul edilmesini zorunlu kılabildiği gibi, uygulanacak alternatifin maddi yönlerinin de gözetilmesini gerektirebilmektedir (Vaughan ve Vaughan, 1995: 33).

2.9.5. Değerlendirme ve Kontrol Süreci

“Değerlendirme ve Kontrol Süreci”; seçilen alternatiflerin uygulamaya konulması ile, belirlenen çözüm tarzının uygun olup olmadığının ve o doğrultuda da beklenen sonuçları verip veremeyeceğinin tespit edilmesini ifade etmektedir. Bu temelde Değerlendirme ve Kontrol Süreci’nde; bu aşamaya dek elde edilen çıktıların ve beklentilerin sürekli olarak karşılaştırılması adına hareket edilerek, çözümün etkinliği izlenmeli ve sınanmalıdır. Bu izleme ve sinama süreci, daha sonra alınacak kararlar için de yol gösterici kabul edileceğinden büyük önem taşımaktadır. Zira eğer gerçekleşen sonuç ile beklentiler arasında anlamlı farklılıklar bulunduğu belirlenmişse; bu durumda hatalı bir çözüm

tarzının seçildiği ve hatalı karar alındığı kabul edilmeli ve bu kararı değiştirmek ya da düzeltmek noktasında çalışmalarda bulunmalıdır (Erdoğan, 2000: 304).

Değerlendirme ve Kontrol Süreci, risk yönetim sürecinde aşağıda verilen iki temel neden dolayısıyla önemli kabul edilmektedir (Vaughan ve Vaughan, 1995: 34);

- **Birinci neden;** risk yönetim sürecinin bir akış içerisinde oluşmamasından ve bilakis olayların ya da durumların sürekli olarak değişkenlik göstermesinden dolayı Değerlendirme ve Kontrol Süreci'nin önemli olmasını ifade etmektedir. Yeni olaylar ya da durumlar yeni riskler meydana getirebildiğinden ve/veya önceden tanımlanmış risklerin ortadan kalkmasına neden olabildiğinden, Değerlendirme ve Kontrol Süreci'nde tüm bu hususların belirlenebilmesi olası olabilmektedir.

- **İkinci neden;** risk yönetimi sürecinde söz konusu olabilecek hataların, Değerlendirme ve Kontrol Süreci'nde belirlenebilmesinin olası olabilmesi kapsamında değerlendirilmektedir. Bu bağlamda Değerlendirme ve Kontrol Süreci, yöneticilerin hatalarından kaynaklanabilecek ağır sonuçları önceden görebilmelerini sağlaması bakımından büyük önem taşımaktadır.

Değerlendirme ve Kontrol Süreci; söz konusu edilen bu önemli yönleri dolayısıyla, birçok kurum tarafından bağımsız danışmanlara endeksli olarak yürütülmektedir. Bağımsız danışmanlar bu süreçte kuruma yönelik çok daha objektif değerlendirmelerde bulunabilmekte ve risk yönetimi sürecinin tamamen ya da kısmen ele alınması doğrultusunda, işletme yönetimini gerekli noktalarda bilgilendirmektedirler (Colquitt, Hoyt ve Lee, 1999: 46).

2.10. Risk Yönetiminde Temel Prensipler

Risk yönetiminin süreklilik arz eden ve tüm faaliyet ve operasyonların öncesi ve sonrası ile faaliyet ve operasyonlar esnasında uygulanan temel prensipleri, aşağıda verildiği gibi ifade edilebilmektedir;

- **Gereksiz Risklerin Kabul Edilmemesi Prensibi**

“Gereksiz Risklerin Kabul Edilmemesi Prensibi”; gereksiz alınan risk ya da risklerin tekrar tekrar yaşanabilirliği ve tüm görevlerin ve rutin işlerin risk içerebilme olasılığının bulunması dolayısıyla, tüm organizasyon aktivitelerinde uygun kontroller yapılması ile risk belirlemelerinde bulunulmasını ifade etmektedir (Gordon, Loeb ve Tseng, 2009:

305). Bu süreçte önemli olan, personel ve kaynakların minimum düzeyde riskle karşı karşıya kalmalarına yönelik tedbirler alınması olmalıdır.

- **Risk Kararlarının Uygun Seviyede Alınması Prensibi**

“Risk Kararlarının Uygun Seviyede Alınması Prensibi”, görevin başarı ya da başarısızlığı ile ilgili muhasebe yapılmasını ifade etmektedir. Bu bağlamda “Risk Kararlarının Uygun Seviyede Alınması Prensibi”, verilen kararlarının muhasebesinin yapılmasına olanak tanınması açısından önem taşımaktadır. Zira bu süreçte; riskin minimum düzeye indirebilmesi, tehlikelerin önlenmesi ve kontrollerin gerçekleştirilebilmesi için uygun olan risk seviyesi belirlenebilmektedir (Küçük Yılmaz, 2007: 78).

- **Faydaların Maliyetten Fazla Olması Durumunda Riskin Varlığının Kabul Edilmesi Prensibi**

“Faydaların Maliyetten Fazla Olması Durumunda Riskin Varlığının Kabul Edilmesi Prensibi”; tanımlanmış tüm faydaların tanımlanmış tüm maliyetlerle karşılaştırılması doğrultusunda ve organizasyonun maksimum kapasiteye ulaştırılabilmesini sağlamaya yönelik olarak, faydaların toplamının maliyetlerin toplamından fazla olması konusunda kesinlik bulunmaktaysa, bu durumun kabul edilmesi gerekliliğini ifade etmektedir. Bu süreçte fayda – maliyet analizi bağlamında yorumlamalarda bulunulması gerektiğinden, kıyaslama işlemine yönelik bu süreç karar seviyesindeki yetkililer tarafından yürütülmelidir (Pagach ve Warr, 2011: 189).

- **Risk Yönetiminin Organizasyonun Planlama Faaliyetlerinin Bir Ögesi Haline Getirilmesi Prensibi**

“Risk Yönetiminin Organizasyonun Planlama Faaliyetlerinin Bir Ögesi Haline Getirilmesi Prensibi”; risk yönetiminin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için, risk yönetimi prensiplerinin planlama faaliyetlerine dâhil edilmesine yönelik zaman ve kaynak ayrılmasını ifade etmektedir. Zira bu sayede riskler daha rahat kontrol edilmekte ve yönlendirilebilmektedir (Liebenberg ve Hoyt, 2003: 41). Bu süreçte karar vericiler; risk yönetim prensiplerinin uygulanmasına yönelik en uygun koşulların tesis edilebilmesi ve gelecekteki görevlerin başarısı için geri beslemede bulunulabilmesi amacıyla, olası en erken zamanda risk yönetimini planlama faaliyetlerinin bir parçası haline getirmek durumundadırlar.

2.11. Risk Yönetiminde Kullanılan Teknikler

Risk yönetiminde kullanılan teknikler, riskin sonuçlarından korunabilmesine yönelik olarak aşağıda verilen kapsamda ifade edilebilmektedir;

1. Riskten Kaçınma Tekniği

“Riskten Kaçınma Tekniği”, riski artıran faaliyetlerle uğraşılmasını ya da riskli işlemlerin terk edilmesi ile başarıya ulaşılmasını ifade etmektedir. Bu kapsamda organizasyonlar, potansiyel risklere karşı gereken tedbirleri almaya özen göstermek durumundadırlar (Vaughan ve Vaughan, 1995: 10–11).

2. Riskin Kontrol Altında Tutulması Tekniği

“Riskin Kontrol Altında Tutulması Tekniği”, risk yönetiminde kullanılan en yaygın teknik olarak değerlendirilmektedir. Bu teknik kapsamında; risklerin algılanmasından kaynaklanan sorunlar dolayısıyla üstlenilmek durumunda kalınan riskler önlenebilmekte, meydana gelebilecek olası sonuçlar hesaplanabilmekte ya da tahmin edilerek kontrol altında tutulabilmektedir (Güneş, 2009: 70).

“Riskin Kontrol Altında Tutulması Tekniği”, aşağıda verildiği şekilde “Aktif Kontrol” ve “Pasif Kontrol” kapsamında uygulanabilmektedir (Rejda, 2002: 13);

a) Aktif Kontrol

“Riskin Kontrol Altında Tutulması Tekniği” kapsamında “Aktif Kontrol”; iş kazalarına yönelik alınan tedbirler gibi, meydana gelebilecek risklere karşı planlamalarda bulunulması doğrultusunda çeşitli önlemler geliştirilmesini ifade etmektedir.

b) Pasif Kontrol

“Riskin Kontrol Altında Tutulması Tekniği” kapsamında “Pasif Kontrol”; sigortasız işçi çalıştırılması gibi, risklerin göz ardı edilmesini ve işletmede söz konusu olabilecek potansiyel tehlikelere karşı duyarsız kalınmasını ya da konu ile ilgili herhangi bir önlem alınmamasını ifade etmektedir.

3. Riskin Transfer Edilmesi Tekniği

“Riskin Transfer Edilmesi Tekniği”; işletme faaliyetlerinde taşeron kullanılması gibi, riski meydana getiren varlık ya da aktivitenin transferi kapsamında uygulanmaktadır (Erşen, 1999: 72).

4. Riskin Azaltılması Tekniği

“Riskin Azaltılması Tekniği”; olası bir yangına karşı yangın söndürme tertibatı kurmak gibi, meydana gelebilecek istenmeyen durum ya da olaylara yönelik olarak organizasyonların çeşitli önlemler alınmasını ifade etmektedir (Hoyt ve Liebenberg, 2001: 801).

5. Riskin Sigorta Ettirilmesi Tekniği

“Riskin Sigorta Ettirilmesi Tekniği”; kişilerin ve/veya organizasyonların, karşı karşıya kalabilecekleri zararın ve gelir kaybının ekonomik sonuçlarından kendilerini korumaya yönelik olarak, belirli bir prim ödemesi doğrultusunda risklerini sigorta şirketlerine devretmelerini ifade etmektedir (Erşen, 1999: 68).

2.12. Kurumsal Risk Yönetimi Kavram ve Süreci

Risk yönetimin kurumun bir alanı veya bölümünde uygulanması sınırlı katkı sağlayacağından kurum genelinde riskin sistematik olarak ele alınması ve yönetilmesi için kurumsal risk yönetimi kavramı geliştirilmiştir. Bu kısımda kurumsal risk yönetimi kavramına değinilmiştir.

2.13. Kurumsal Risk Yönetimi Kavramının Tanımı, Çerçevesi ve Kapsamı

“Kurumsal Risk Yönetimi (Enterprise Risk Management – ERM)” bağlamındaki en kapsamlı tanım, COSO (2018) tarafından yapılmıştır. COSO (2018) “Kurumsal Risk Yönetimi” tanımı, aşağıda verildiği gibi ifade edilmektedir;

“Kurumsal Risk Yönetimi; organizasyonları etkileyebilecek potansiyel olayların ya da durumların tanımlanabilmesi, risklerin organizasyonun kurumsal risk alma profiline uygun olarak yönetilebilmesi, organizasyon hedeflerine ulaşılabilmesi, finansal raporların güvenilirliğinin sağlanabilmesi, faaliyetlerin etkinliğinin ve verimliliğinin yasal düzenlemeler ve ilgili mevzuata uygunluk amaçları kapsamında makul bir derecede güvence oluşturulabilmesinin olanaklı kılınması amacıyla oluşturulan ve organizasyonun yönetim kurulu, üst düzey yöneticileri ve tüm çalışanları tarafından etkilenen ve iç kontrolü de kapsayacak şekilde belirli bir stratejiye uygun olarak tüm organizasyona yönelik olarak uygulanan sistematik bir süreçtir.”

Risk yönetiminin organizasyonun belirli birimlerine yönelik olarak ya da her birim tarafından bağımsız olarak ve geleneksel kapsamda yürütülmesinin aksine Kurumsal Risk

Yönetimi, daha geniş bir perspektifte uygulanmaktadır. Bu temelde Kurumsal Risk Yönetimi genel olarak; kurumsal değer yaratılmasına ve bu değerın korunmasına yönelik risklerin ve fırsatların belirlenmesi amacıyla gerçekleştirilmekte ve organizasyonun geneline yönelik risklerin stratejik bir bakış açısıyla analiz edilmesine ve organizasyonun risk profilinin hazırlanmasına olanak tanımaktadır (Walker, Shenkir ve Barton, 2003: 52).

Kurumsal Risk Yönetimi'nin temel amaçları, organizasyonların risk zekâsına sahip olmaları doğrultusunda aşağıda verilen kapsamda ifade edilebilmektedir;

- Kurumsal Risk Yönetimi, risk yönetimi uygulamalarının tüm organizasyona yönelik olarak uygulanabilmesi amacıyla gerçekleştirilmektedir (Nagumo ve Donlon, 2006: 23).
- Kurumsal Risk Yönetimi; finansal risklerin, operasyonel risklerin, stratejik risklerin, kredi risklerinin, likidite risklerinin, itibar risklerinin, iş devamlılığı risklerinin, güvenlik risklerinin, gizlilik risklerinin, sektöre yönelik spesifik risklerin ya da rekabet risklerinin yönetilebilmesine yönelik olarak, risk spektrumunun geniş tutulabilmesi amacıyla gerçekleştirilmektedir (Shenkir ve Walker, 2006: 34).
- Kurumsal Risk Yönetimi; riskin incelenmesi sürecinde geleneksel değerlendirmelere yer verilmesi ile sektöre yönelik yeni gelişmelerin de göz önünde bulundurulabilmesi amacıyla gerçekleştirilmektedir (Gibbs ve DeLoach, 2006: 36).
- Kurumsal Risk Yönetimi; risk yönetimi yaklaşımlarında olduğu gibi risk içeren olay ya da durumların tek tek ele alınmasına değil, bilakis birden fazla riskin birbirlerini nasıl etkilediklerinin ve etkiyebileceklerinin incelenmesine yönelik risk senaryoları üretilebilmesi amacıyla gerçekleştirilmektedir (Barton, Shenkir ve Walker, 2001: 49).
- Kurumsal Risk Yönetimi; kurumsal kültürün risk yönetimi anlayışıyla şekillendirilebilmesi, strateji belirleme ve karar alma süreçlerinin risklerin göz önünde bulundurulması doğrultusunda yürütülebilmesi ve risklerin doğru zamanda alınabilmesi amacıyla risk yönetim felsefesinin benimsenmesi amacıyla gerçekleştirilmektedir (Smutniak, 2004: 5).

Sonuç olarak Kurumsal Risk Yönetimi; tüm organizasyonların birtakım belirsizliklerle karşı karşıya kalabilecek olmaları nedeniyle, organizasyon yönetiminin ne kadar belirsizlikle mücadele edebileceğine yönelik sınırların belirlenmesini olanaklı kılmak

doğrultusunda önem taşımaktadır. Bu temelde Kurumsal Risk Yönetimi, risklerin gereği gibi yönetilmesini sağlayarak kurum amaçlarına ulaşılabilmesi sürecini desteklemektedir.

2.14. Kurumsal Risk Yönetiminin Faydaları ve Sınırlılıkları

Kurumsal Risk Yönetimi, organizasyonların sürekli bir değişim süreci içerisinde yer almaları nedeniyle; artan rekabet koşullarına uyum sağlayabilmelerini ve sürdürülebilir rekabet avantajı elde edebilmelerini, ekonomik dalgalanmalardan minimum düzeyde etkilenmelerini, yasal düzenlemelere ve ilgili mevzuata uyum sağlayabilmeleri, gelişen teknolojileri uygulayabilmeleri ve küreselleşme gibi etmenlerin gündeme getirdiği belirsizliklerle mücadele edebilmeleri açısından önem taşımaktadır (Walker, Shenkir ve Hunn, 2001: 293).

Bu kapsamda Kurumsal Risk Yönetimi; işletmelere etkin iş çözümleri sunmakta ve Kurumsal Risk Yönetimi'nin organizasyon süreçlerine dâhil edilebilmesine yönelik düzenlemelerde bulunulmasını olanaklı kılmaktadır. Ancak Kurumsal Risk Yönetimi ile ilgili söz konusu edilen bu faydalara ulaşılabilmesi için, öncelikle etkin ve doğru bir Kurumsal Risk Yönetimi yapısı oluşturulmalı ve uygulamalar bu kapsamda gerçekleştirilmelidir (Seuamsothabandith, 2004: 4).

Kurumsal Risk Yönetimi'nin sağladığı faydalar; işletme performansının artırılmasına yönelik faydalar, risk yönetim maliyetlerinin optimize edilmesine yönelik faydalar ve rekabet avantajı elde edilmesine yönelik faydalar olmak üzere, üç farklı grupta değerlendirilebilmektedir.

Kurumsal Risk Yönetimi'nin işletme performansının artırılmasına yönelik faydaları aşağıda verildiği gibi özetlenebilmektedir (COSO, 2018);

- Kurumsal Risk Yönetimi, organizasyonun değişikliklere uyum sağlama potansiyelinin geliştirilmesini sağlamaktadır.
- Kurumsal Risk Yönetimi, operasyonel kayıpların minimum düzeye indirilmesini sağlamaktadır.
- Kurumsal Risk Yönetimi; konu ile ilgili düzenlemelere uyum sağlanmasını olanaklı kılması doğrultusunda, risklere cevap verilmesine katkıda bulunmaktadır.
- Kurumsal Risk Yönetimi, performans hedefleri ile ilgili belirsizliklerin tahmin edilmesini sağlamaktadır.

- Kurumsal Risk Yönetimi, sistematik risk değerlendirme sürecine yönelik güvence sağlanmasını olanaklı kılmaktadır.

Kurumsal Risk Yönetimi'nin risk yönetim maliyetlerinin optimize edilmesine yönelik faydaları aşağıda verildiği gibi özetlenebilmektedir (COSO, 2018);

- Kurumsal Risk Yönetimi, organizasyondaki gereksiz faaliyetlerin devre dışı bırakılmasını sağlamaktadır.
- Kurumsal Risk Yönetimi, risklere verilebilecek uygun cevapların bir araya getirilmesini sağlamaktadır.
- Kurumsal Risk Yönetimi, risk işlem maliyetinin düzenlenmesini sağlamaktadır.
- Kurumsal Risk Yönetimi, risklerin ne denli tolere edilebileceğinin belirlenmesini sağlamaktadır.

Kurumsal Risk Yönetimi'nin rekabet avantajı elde edilmesine yönelik faydaları aşağıda verildiği gibi özetlenebilmektedir (COSO, 2018);

- Kurumsal Risk Yönetimi, organizasyonun iş planları ile risk yönetimi uygulamalarının uyumlaştırılmasını sağlamaktadır.
- Kurumsal Risk Yönetimi, risk değerlendirme sürecinin güvenilirliğini sağlamaktadır.
- Kurumsal Risk Yönetimi, tüm organizasyonel risklerin doğru ve etkin bir şekilde yönetilmesini sağlamaktadır.
- Kurumsal Risk Yönetimi, sermaye ve kaynak tahsisinin geliştirilmesini sağlamaktadır.
- Kurumsal Risk Yönetimi, öz değerlendirme sürecine endeksli olarak risk alımının yapılandırılmasını sağlamaktadır.
- Kurumsal Risk Yönetimi, kurum prestijinin ve marka imajının korunmasını sağlamaktadır.

Kurumsal Risk Yönetimi, söz konusu edilen bu faydalarına karşın birtakım sınırlılıklar da içermektedir. Zira ne denli iyi tasarlanmış ve yürütülmüş olursa da Kurumsal Risk Yönetimi makul düzeyde güvence sağlanmasının ötesine geçemeyebilmektedir. Bu bağlamda Kurumsal Risk Yönetimi'nin sınırlılıklarının, risklerin belirsizlik ortamında

ortaya çıkmasından kaynaklandığı belirtilmektedir. Risk kavram ve sürecinin zaten belirsizliklere endeksli ortaya çıkması ve bu belirsizliklerin ortadan kaldırılması olası olmadığı için de Kurumsal Risk Yönetimi'nin sınırlılıkları bertaraf edilemeyebilmektedir (Andersen, 2008: 158).

Kurumsal Risk Yönetimi'nin sınırlılıklarından birisi; risklerin hızlı bir değişim süreci içerisinde yer alabilmelerinden dolayı, daha öncesinde tanımlanan risk olasılıklarının ve sonuçlarının geçerliliğinin yitirebilmesi olarak ifade edilmektedir. Bu doğrultuda Kurumsal Risk Yönetimi etkinliğini yitirebilmekte ve yanlış kararlar alınması söz konusu olabilmektedir. Zira mevcut verilerin düzeltilmemesi, geleceğe yönelik hedeflenen sonuçların elde edilememesine neden olabilmekte ve iyi planlanmış olduğu düşünülen bir Kurumsal Risk Yönetimi süreci dahi birtakım sorunlar yaşanmasına neden olabilmektedir (D'Arcy ve Brogan, 2001: 212).

Kurumsal Risk Yönetimi sürecinde; özellikle talimatların yanlış anlaşılabilmesi, karar verme hataları yapılabilmesi ya da ilgisizlik, dikkatsizlik ve/veya yorgunluktan kaynaklanan hatalar yaşanabilmesi dolayısıyla da uygulamada eksikliklerin gündeme gelmesi ve birtakım sınırlılıklarla karşılaşılabilmesi söz konusu olabilmektedir. Bu eksiklikler ya da sınırlılıklar doğrultusunda da Kurumsal Risk Yönetimi, gereken desteğin sağlanmaması ya da yetersiz kalması dolayısıyla amacına ulaşamayabilmektedir (Kleffner, Lee ve McGannon, 2003: 57).

2.15. Kurumsal Risk Yönetimi Süreci

Kurumsal Risk Yönetimi süreci; organizasyonun tümünü etkileyebilecek kapsamdaki faaliyetlerin, mali kayıpların, etik olmayan davranışların, güvenilirlik tesisinin ve yasal düzenlemelerin sağlanabilmesini olanaklı kılmak bakımından önem taşımaktadır (Miller ve Waller, 2003: 97). Bu bağlamda Kurumsal Risk Yönetimi süreci ile organizasyonun politika ve prosedürlerine uygun hareket edilebilmekte ve olay, durum ya da faaliyetlerin organizasyonu olumsuz yönde etkileyebilecek yönleri bertaraf edilebilmektedir (Schrund ve Ünal, 1998: 1001). Bir başka ifadeyle de Kurumsal Risk Yönetimi süreci ile riskler, organizasyonun amaçlarına ulaşabilmesinin ya da belirlenen stratejilerin başarılı bir şekilde uygulanabilmesinin önündeki engel ve davranışların ortadan kaldırılmasını sağlamak açısından önemli görülmelidir (Demirbaş, 2005: 177).

Söz konusu edilen bu belirlemeler doğrultusunda Kurumsal Risk Yönetimi süreci; organizasyonun amaçlarını gerçekleştirebilmesine ve doğru kararlar alabilmesine yönelik

olarak, karşılaşılan ve karşılaşılmaması muhtemel risklerin tanımlanmasını, değerlendirilerek analiz edilmesini ve yönetilmesini içermektedir. Bu kapsamda risklere uygun kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi, bilgi ve iletişim sürecinin yönetilmesi ve izleme, Kurumsal Risk Yönetimi kapsamında söz konusu edilen diğer aşamaları ifade etmektedir (Ionescu, 2007: 131).

Çalışmanın bu aşamasında, Kurumsal Risk Yönetimi kapsamında uygulanan bu aşamalar ile ilgili ayrıntılı belirlemelerde ve değerlendirmelerde bulunulacaktır.

2.15.1. Risklerin Tanımlanması ve Denetim Riski

Kurumsal Risk Yönetimi süreci kapsamında söz konusu edilen “Risklerin Tanımlanması ve Denetim Riski Aşaması”, organizasyonun amaçlarına ulaşmasında karşı karşıya kalınan engellerin belirlenmesini içermektedir. Bu süreçte hem organizasyon düzeyinde hem de birimler düzeyinde açık, anlaşılır ve tutarlı amaçlar belirlenmeli ve riskler bu kapsamda değerlendirilmeli ve tanımlanmalıdır (Dickinson, 2001: 362).

“Risklerin Tanımlanması ve Denetim Riski Aşaması” kapsamında organizasyonun amaçlarının belirlenmesinin ardından, risklerin tanımlanmasına yönelik olarak niteliksel ve niceliksel yöntemler kullanılmalı ve bağlı risk dağılım planları belirlenmelidir. Bağlı risk dağılım planları, risk tanımlamalarının hangi kapsamda yapılması ve nasıl dağıtılması gerektiğine ilişkin belirlemeleri içermelidir. Bu süreçte aynı zamanda, organizasyonun hem kurumsal düzeyde hem de faaliyetler düzeyinde içsel ve dışsal etmenlerden kaynaklanan riskleri tanımlayabilecek mekanizmalara kavuşturulması da önem arz etmiş olacaktır (Verbrugge vd., 2003: 11).

“Risklerin Tanımlanması ve Denetim Riski Aşaması” kapsamında dışsal etmenlerden kaynaklanabilecek riskler aşağıda verilen çerçevede ifade edilebilmektedir (Mikes, 2009: 23);

- Teknolojik gelişmelerden kaynaklanabilen riskler;
- Yeni yasa ya da düzenlemelerden kaynaklanabilen riskler;
- Doğal afetler neticesinde ortaya çıkabilecek nitelikteki riskler;
- Ekonomik yapıdaki değişiklikler dolayısıyla ortaya çıkabilecek riskler ve
- Tedarikçilere bağlı olarak ortaya çıkabilecek riskler.

“Risklerin Tanımlanması ve Denetim Riski Aşaması” kapsamında içsel etmenlerden kaynaklanabilecek riskler aşağıda verilen çerçevede ifade edilebilmektedir (Kloman, 1992: 302);

- Organizasyon faaliyetlerinin kapsamının daraltılmasından kaynaklanabilen riskler;
- Bilgi ve veri depolama sistemlerindeki ve/veya yedekleme uygulamalarındaki bozulmalardan kaynaklanabilen riskler;
- Personelin işe yönelik yetenek ve becerilerinin yetersizliğinden kaynaklanabilen riskler;
- Organizasyon yönetiminin değişmesinden kaynaklanabilen riskler;
- Organizasyonda gerekli liyakate sahip olmayan kişilerin organizasyon kaynaklarını gereği gibi kullanmamasından kaynaklanabilen riskler;
- Yeni program ve/veya hizmetlerin uygulanması sürecinde yaşanan eksikliklerden kaynaklanabilen riskler;
- Muhasebe ilkelerinde söz konusu edilen değişikliklerin kabul edilmesi sürecinde yaşanan zorluklardan kaynaklanabilen riskler.

Bu belirlemeler doğrultusunda “Risklerin Tanımlanması ve Denetim Riski Aşaması” kapsamında organizasyonel riskler tanımlanırken, iç denetim değerlendirmelerine yönelik denetim risklerinin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bu süreçte denetim riski hem finansal kontrollere hem de idari denetimlere yönelik kontroller yanlış uygulamalara endeksli olarak gerçekleştirmesine karşın gerek iç denetçilerin ve gerekse de dış denetçilerin bu süreçlere yönelik olumlu görüş bildirmelerini ifade etmektedir. Bu yönüyle de iç denetim süreci, iç kontrol sürecinin değerlendirilmesine yönelik birtakım risklerin ortaya çıkmasına neden olabilmektedir (Demirbaş, 2005: 177).

Sonuç olarak “Risklerin Tanımlanması ve Denetim Riski Aşaması” bağlamında gündeme gelebilen “denetim riski”; “doğal ya da yapısal risk”, “kontrol riski” ve “ortaya çıkaramama riski” ile ilgili bir fonksiyon olarak kendisini ortaya koyabilmektedir. Bu fonksiyon aşağıda verildiği gibi ifade edilebilmektedir (Kaval, 2007: 90);

$$\text{Denetim Riski} = \text{Doğal Risk} \times \text{Kontrol Riski} \times \text{Ortaya Çıkaramama Riski}$$

Denetim riski bağlamındaki fonksiyon kapsamında söz konusu edilen bu riskler, aşağıda verildiği gibi tanımlanmaktadır (Kaval, 2007: 91 – 92);

- **Doğal ya da Yapısal Risk**

Doğal ya da yapısal risk, iyi bir muhasebe ve iç kontrol sistemine sahip olunmamasından kaynaklanabilecek risklerin toplamını ifade etmektedir.

- **Kontrol Riski**

Kontrol riski; iyi bir muhasebe ve iç kontrol sistemi kurulması ile birlikte doğal risklerden uzaklaşılabilmesine karşın, halen varlığını devam ettiren riskleri ifade etmektedir.

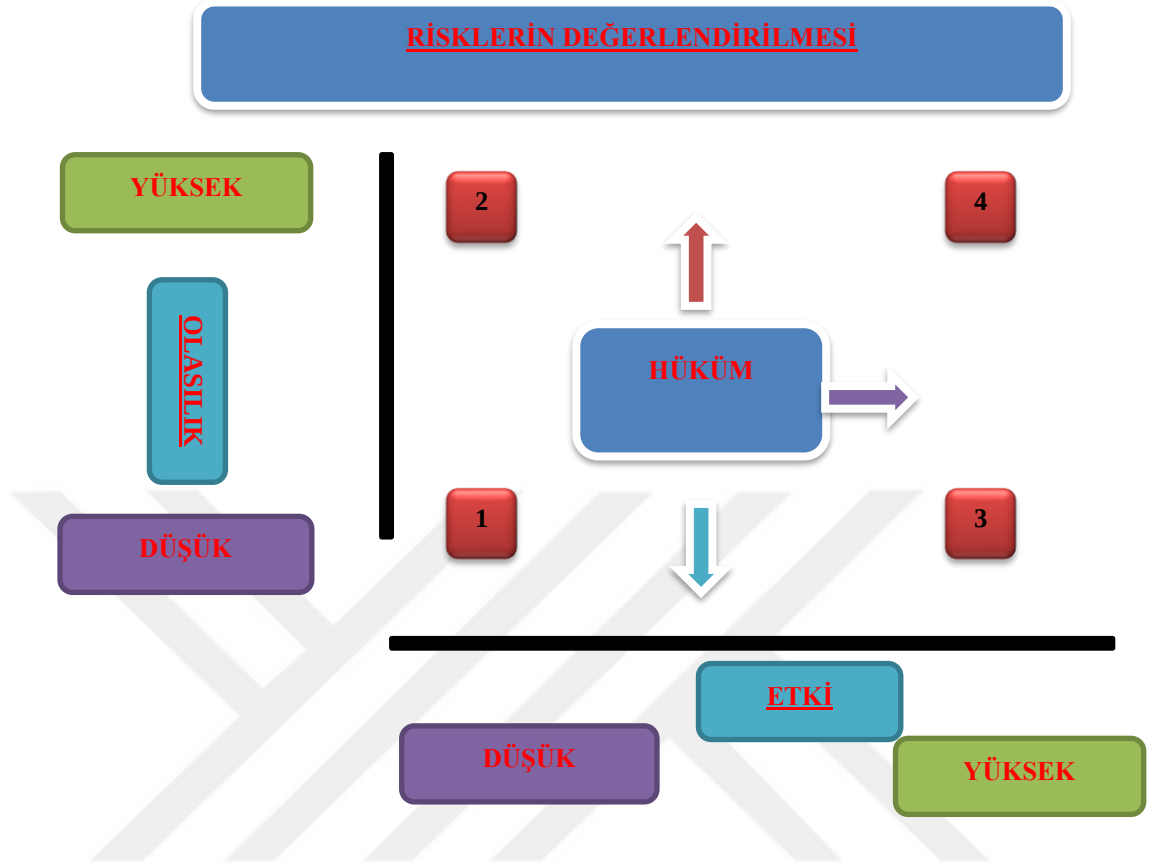
- **Ortaya Çıkaramama Riski**

Ortaya çıkaramama riski; iyi bir muhasebe ve iç kontrol sistemi ile önlenemeyen ya da tespit edilemeyen, bununla birlikte ancak denetçinin birtakım denetim tekniklerini uygulaması ile belirlenebilecek olan, ancak kimi zaman yine de belirlenemeyen ya da ortaya çıkarılamayan hata ve hilelerden kaynaklanabilen riskleri ifade etmektedir.

2.15.2. Risklerin Değerlendirilmesi

Kurumsal Risk Yönetimi süreci kapsamında “Risklerin Değerlendirilmesi Aşaması”; risklerin tanımlanmasının ardından, her bir riskin en iyi şekilde nasıl yönetileceğine yönelik karar verilebilmesi için risk değerlemesi yapılmasını ifade etmektedir. “Risklerin Değerlendirilmesi Aşaması”nda; risklerin değerinin ya da olası etkilerinin ve risklerin ortaya çıkma olasılıklarının hesaplanması doğrultusunda değerlendirmelerde bulunulması adına hareket edilmektedir. Bu hesaplama ve değerlendirme süreci; organizasyonun amaçlarını gerçekleştirebilme yeteneğinin belirlenebilmesini sağlamakta ve risklere yönelik olasılıkların belirli bir zaman periyodu içerisinde gerçekleşebilme ihtimalinin ortaya konulmasına olanak tanımaktadır (DiNapoli, 2016: 14).

“Risklerin Değerlendirilmesi Aşaması” ile ilgili görsel Şekil10’da yer almaktadır.



Şekil 10: Risklerin Değerlendirilmesi Aşaması

Kaynak: DiNapoli, 2016: 13

“Risklerin Değerlendirilmesi Aşaması” kapsamında Şekil 10’da söz konusu edilen hususlar aşağıda verildiği gibi açıklanmaktadır (DiNapoli, 2016: 13 – 14);

- **1. Bölge**

“Risklerin Değerlendirilmesi Aşaması” kapsamında söz konusu edilen “1. Bölge”; hem olasılık hem etki anlamında düşük düzeyde etkiye sahip bir hüküm verilmesini içermesi bakımından, risklerin değerlendirilmesi sürecinde makul bir yaklaşım içerisinde bulunulmasını ve en düşük risk belirlemesine sahip olunmasını ifade etmektedir.

- **2. Bölge**

“Risklerin Değerlendirilmesi Aşaması” kapsamında söz konusu edilen “2. Bölge”; olasılık anlamında yüksek ve etki anlamında düşük düzeyde etkiye sahip bir hüküm verilmesini içermesi bakımından, risklerin değerlendirilmesi sürecinde risk olasılıklarının

1. Bölge’ye göre daha geniş bir perspektifte ele alınmasını ve olasılık çerçevesinden orta düzeyde risk belirlemesine sahip olunmasını ifade etmektedir.

- **3. Bölge**

“Risklerin Değerlendirilmesi Aşaması” kapsamında söz konusu edilen “3. Bölge”; olasılık anlamında düşük ve etki anlamında yüksek düzeyde etkiye sahip bir hüküm verilmesini içermesi bakımından, risklerin değerlendirilmesi sürecinde risk olasılıklarının yine 1. Bölge’ye göre daha geniş bir perspektiften ele alınmasını ve etki çerçevesinden orta düzeyde risk belirlemesine sahip olunmasını ifade etmektedir.

- **4. Bölge**

“Risklerin Değerlendirilmesi Aşaması” kapsamında söz konusu edilen “4. Bölge”; hem olasılık anlamında hem de etki anlamında yüksek düzeyde etkiye sahip bir hüküm verilmesini içermesi bakımından, risklerin değerlendirilmesi sürecinde risk olasılıklarının diğer üç bölgeye göre en geniş perspektifte ele alınmasını ve gerek olasılık ve gerekse de etki çerçevesinden yüksek düzeyde risk belirlemesine sahip olunmasını ifade etmektedir.

Şekil 2.4.’de verilen risk değerlendirmesi, risklerin ortaya çıkma olasılıkları ve etkileri bağlamında ve risk önceliklerine göre gerçekleşebilmesi durumunu ve bu kapsamda verilecek hükümlerin etki derecelerini ortaya koymaktadır. Buna yönelik olarak da riskler; “gerçekleşme olasılığı en yüksek ya da yüksek olasılıklı” ve “yüksek etkili ya da en önemli riskler” (4. Bölge) ile “gerçekleşme olasılığı en düşük ya da düşük olasılıklı” ve “düşük etkili ya da görece daha az önemli riskler” (1. Bölge) arasında derecelendirilmektedir.

“Risklerin Değerlendirilmesi Aşaması” kapsamında risklerin ortaya çıkma olasılıklarının ve etkilerinin belirlenmesinin ardından, organizasyonun risk kapasitesinin belirlenmesine yönelik çalışmalarda bulunmaktadır. Organizasyonun risk kapasitesi; organizasyonun ne kadar riski tolere edebileceği ya da ne kadar risk karşısında halen faaliyetlerine devam ettirebileceği bağlamında, organizasyon tarafından kabul edilebilecek risklerin belirlenmesini ifade etmektedir. Bu bağlamda organizasyonun risk kapasitesi; organizasyonun faaliyetlerine, büyüklüğüne ve diğer niteliksel ve niceliksel özelliklerine göre farklılık gösterebilmektedir. Bu durum da neticesinde, her organizasyonun risk kapasitesinin ya da kabul edilebilir risk düzeyinin farklılık göstermesine neden olmaktadır (INTOSAI, 2018).

2.15.3. Risklerin Yönetilmesi

Kurumsal Risk Yönetimi süreci kapsamında “Risklerin Yönetilmesi Aşaması”; belirli durumlara yönelik risklerin kabul edilebilmesi, önlenmesi ya da azaltılabilmesi ya da bu risklerden tamamen kaçınılması bağlamında sürecin yönetilmesini ifade etmektedir. Bu temelde “Risklerin Yönetilmesi Aşaması” kapsamında aşağıda verilen olasılıkların göz önünde bulundurulması gerektiği belirtilmektedir;

- **Riskin Kabullenilmesi – Kontrol Faaliyetlerinin Gerçekleştirilememesi Olasılığı**

Riskin kabullenilmesi – kontrol faaliyetlerinin gerçekleştirilememesi olasılığı; yönetimin yetkisiz erişim riskini kabul etmesine karşın, yine de kontrol faaliyetlerinin gereği gibi yerine getirilememesini ifade etmektedir (DiNapoli, 2016: 14 – 15).

- **Riski Önleme ya da Azaltmaya Çalışma – Kontrol Faaliyetlerinin Gerçekleştirilmesi Olasılığı**

Riski önleme ya da azaltmaya çalışma – kontrol faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi olasılığı; yönetimin yetkisiz erişim riskini kabul etmemesine ve önlemek ya da azaltmak istemesi doğrultusunda yapılan çalışmalarla, kontrol faaliyetlerinin gereği gibi yerine getirilebilmesini ifade etmektedir (Ionescu, 2007: 131).

- **Riskten Kaçınma – İşletme Fonksiyonlarının Gerçekleştirilememesi Olasılığı**

Riskten kaçınma – işletme fonksiyonlarının gerçekleştirilememesi, olasılığı; yönetimin yetkisiz erişim riskini tolere edip edemeyeceğine ya da bu erişimi yeterli derecede kontrol edip edemeyeceğine yönelik değerlendirmede bulunması doğrultusunda riskten kaçınmasına karşın, işletme fonksiyonlarının gereği gibi yerine getirilememesini ifade etmektedir (DiNapoli, 2016: 15).

Söz konusu edilen bu olasılıklar doğrultusunda “Risklerin Yönetilmesi Aşaması” kapsamında risk değerlendirilmesinde bulunulurken, aşağıda verilen etmenlerin gözetilmesi gerektiği belirtilmektedir (Ionescu, 2007: 131; DiNapoli, 2016: 15);

- Riskin nedeninin belirlenmesi doğrultusunda, riskin azaltılmasını ya da önlenmesini olanaklı kılacak olası tüm kontrol faaliyetleri tanımlanmalıdır. Buna yönelik olarak da riskin var oluş nedeni gözetilmelidir.

- Riskin kontrol maliyeti ile gerçekleşmesi istenmeyen olay ya da durumun maliyetinin karşılaştırılması doğrultusunda, en düşük maliyetli seçeneğin tercih edilmesine özen gösterilmelidir.
- Riskin önceliklerinin belirlenmesi doğrultusunda, işletme kaynaklarının risklerin azaltılmasına yönelik olarak çeşitli kontrol faaliyetleri arasında nasıl paylaştırılması gerektiğine karar verilmelidir.

2.15.4. Kontrol Faaliyetleri

Kurumsal Risk Yönetimi süreci kapsamında “Kontrol Faaliyetleri Aşaması”; yönetim kurulu ve üst yöneticiler tarafından belirlenen politika ve yöntemlerin uygulamaya konulmasını ifade etmektedir (Hallock, 2007: 8). Bu bağlamda “Kontrol Faaliyetleri Aşaması”; organizasyonun tüm fonksiyonlarına yönelik olarak uygulanmalı ya da bir başka ifadeyle kontrol faaliyetlerine, organizasyonun tüm seviyelerinde yer verilmesine özen gösterilmelidir (Trenery, 1999: 18).

Kontrol faaliyetleri; organizasyonların plan, program ve hesap verebilirliklerinin önemli bir parçası olma niteliğine sahiptir. Bu süreçte kontrol faaliyetlerinin etkin bir şekilde yerine getirilebilmesi için; amaca uygun, planlanan çerçevede, kapsamlı ve kabul edilebilir prensiplere dayalı olarak yürütülmesine özen gösterilmelidir. Buna yönelik olarak da kontrol faaliyetleri, belirlenen risklerin izlenebilmesine olanak sağlayacak şekilde düzenlenmeli ve uygulanmalıdır. Zira bu kapsamda düzenlenmemiş kontrol faaliyetleri, risklerin ortadan kaldırılmasına aracılık yapma niteliği taşımayacaktır (COSO, 2018).

Kontrol faaliyetleri, organizasyonun başarısını tehdit eden risklerle mücadele edilebilmesini olanaklı kılması bağlamında aşağıda verilen kapsamda sınıflandırılabilir (DiNapoli, 2016: 16);

- **Önleyici Kontrol Faaliyetleri**

Önleyici kontrol faaliyetleri, sorunların ortaya çıkmasından önce uygulamaya konulan ve bu doğrultuda da sorunların ortaya çıkmasını engelleyen kontrol faaliyetlerini ifade etmektedir. Bu bağlamda önleyici kontrol faaliyetleri, potansiyel sorunların tahmin edilebilmesini ve bu sorunların engellenmesine yönelik yöntemlerin belirlenmesini içermektedir.

- **Tespit Edici Kontrol Faaliyetleri**

Tespit edici kontrol faaliyetleri; sorunların ortaya çıkmasının ardından, bu sorunların kapsamına ve niteliğine yönelik belirlemelerde bulunulmasını ifade etmektedir. Bu bağlamda tespit edici kontrol faaliyetleri, gerçekleşmesi istenmeyen olay ya da durumların tanımlanmasına ve konu ile ilgili yöntemlerin belirlenmesine yönelik yürütülmektedir.

Gerek önleyici kontrol faaliyetleri ve gerekse de tespit edici kontrol faaliyetleri, yönetimin düzeltici faaliyetlerini hızlı bir şekilde gerçekleştirebilmesine olanak tanımaktadır. Bununla birlikte önleyici kontrol faaliyetleri, bu süreçte tespit edici kontrol faaliyetlerinden daha fazla katkı sağlamaktadır. Zira önleyici kontrol faaliyetlerinin geri beslemesi, tespit edici kontrol faaliyetlerinin geri beslemesinden daha hızlı bir şekilde gerçekleştirilebilmektedir (Checkley, 2009: 343).

2.15.5. Bilgi ve İletişim

Kurumsal Risk Yönetimi süreci kapsamında “Bilgi ve İletişim Aşaması”, risklerle ilgili bilgilerin yukarıdan aşağıya doğru ve karşılık olarak iletilebilmesine olanak sağlayacak şekilde düzenlenmektedir. Bu bağlamda “Bilgi ve İletişim Aşaması”, aşağıda verilen soruların cevaplandırılmasına yönelik uygulanmalıdır (Andersen, 2009: 357);

- **Yönetim, Karar Verebilmek ve Organizasyona Yönelik Değerlendirmelerde Bulunabilmek Amacıyla İlgili İş Hedefleri ve Riskler Kapsamındaki Güvenilir Raporları Zamanında Hazırlayabilmekte Midir?**

Söz konusu edilen bu sorunun cevaplandırılması bağlamında yönetim; müşteri tatmininin ve çalışan motivasyonunun sağlanabilmesine yönelik olarak, değişim ve performans göstergelerini içeren raporların hazırlanmasına özen göstermelidir.

- **Hedeflerin ve İlgili Risklerin Değişmesi ya da Bu Kapsamdaki Eksikliklerin Tanımlanması ile Bilgi İhtiyaçları ve Bilgi Sistemleri Buna Yönelik Olarak Yeniden Değerlendirilmekte Midir?**

Söz konusu edilen bu sorunun cevaplandırılması bağlamında yönetim; organizasyon hedeflerinde değişikliğe gidilmesi doğrultusunda ilgili risklerin de değişmesiyle ya da buna yönelik eksikliklerin ortaya koyulmasıyla değişen bilgi ihtiyaçlarını belirlemeye ve bilgi sistemlerini bu kapsamda revize etmeye özen göstermelidir.

- **Periyodik Raporlama Süreleri, Altı Aylık Raporlar ve Yıllık Raporlamalar Kapsamında, Organizasyonun Pozisyonuna ve Beklentilerine Yönelik Olarak Dengeli ve Anlaşılabilir Hesaplamalar Yapılmasını Sağlayabilmek İçin Etkin Kılınmış Durumda Mıdır?**

Söz konusu edilen bu sorunun cevaplandırılması bağlamında yönetim; organizasyonun tüm raporlama faaliyetlerinin, anlamlı sonuçlar elde edilmesine yönelik gerçekleştirilebilmesi için etkin kılınmasına özen göstermelidir.

- **Çalışanların ve Diğer Paydaşların Yasadışı ya da Şüpheli Faaliyetleri ya da Diğer Düzensizlikleri Bildirebilmelerine Yönelik İletişim Kanalları Bulunmakta Mıdır?**

Söz konusu edilen bu sorunun cevaplandırılması bağlamında yönetim; iç denetim ve iç kontrol sürecinin desteklenmesine yönelik olarak, gerek çalışanlar anlamında iç paydaşların ve gerekse de dış paydaşların yönetime ulaşabilmelerine olanak tanıyacak iletişim kanalları oluşturulmasına ve bu iletişim kanallarının etkin kılınmasına özen göstermelidir.

2.15.6. İzleme

Kurumsal Risk Yönetimi süreci kapsamında “İzleme Aşaması”, organizasyonun performans kalitesinin değerlendirilmesini ifade etmektedir. Bu bağlamda “İzleme Aşaması”; belirli bir zaman aralığına endeksli olarak performans kalitesinin değerlendirilebilmesi ve kontrollerin etkinliğinin ortaya konulabilmesi amacıyla hem organizasyon faaliyetlerinin hem de birimler kapsamında gerçekleştirilen iş ve işleyişlerin incelenmesini içermektedir (DiNapoli, 2016: 22).

“İzleme Aşaması”, hem mevcut izleme faaliyetlerinin hem de bağımsız izleme faaliyetlerinin organizasyonun değerlendirilmesine yönelik kullanılmasını kapsamaktadır. Mevcut izleme faaliyetleri ve bağımsız izleme faaliyetleri, aşağıda verilen kapsamda gerçekleştirilmektedir (Doyrangöl Cömert, 2002: 34);

- **Mevcut İzleme Faaliyetleri**

Mevcut izleme faaliyetleri, faaliyetlerin normal akış süreci içerisinde ve organizasyonun etkinliğinin değerlendirilmesine yönelik ele alınmasını ifade etmektedir.

- **Bağımsız İzleme Faaliyetleri**

Bağımsız izleme faaliyetleri; yönetim tarafından periyodik olarak kontrollerin etkinliğinin değerlendirilmesine yönelik gerçekleştirilen öz değerlendirmeleri ve hem iç denetçiler hem dış denetçiler ya da danışmanlık firmaları tarafından yapılan izleme faaliyetlerini ifade etmektedir.

2.16. İç Denetim ve Kurumsal Risk Yönetimi İlişkisi

Kurumsal Risk Yönetimi, iç denetim faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin bir ilkeler bütünü olarak ele alınmasını sağlamaktadır (Haimes, 1992: 316). Bu bağlamda Kurumsal Risk Yönetimi kapsamında söz konusu edilen uygulamalar; iç kontrol sisteminin olduğu gibi, iç denetim faaliyetlerinin de etkinliğinin direkt olarak değerlendirilmesine olanak tanımaktadır (Brown, Steen ve Foreman, 2009: 548).

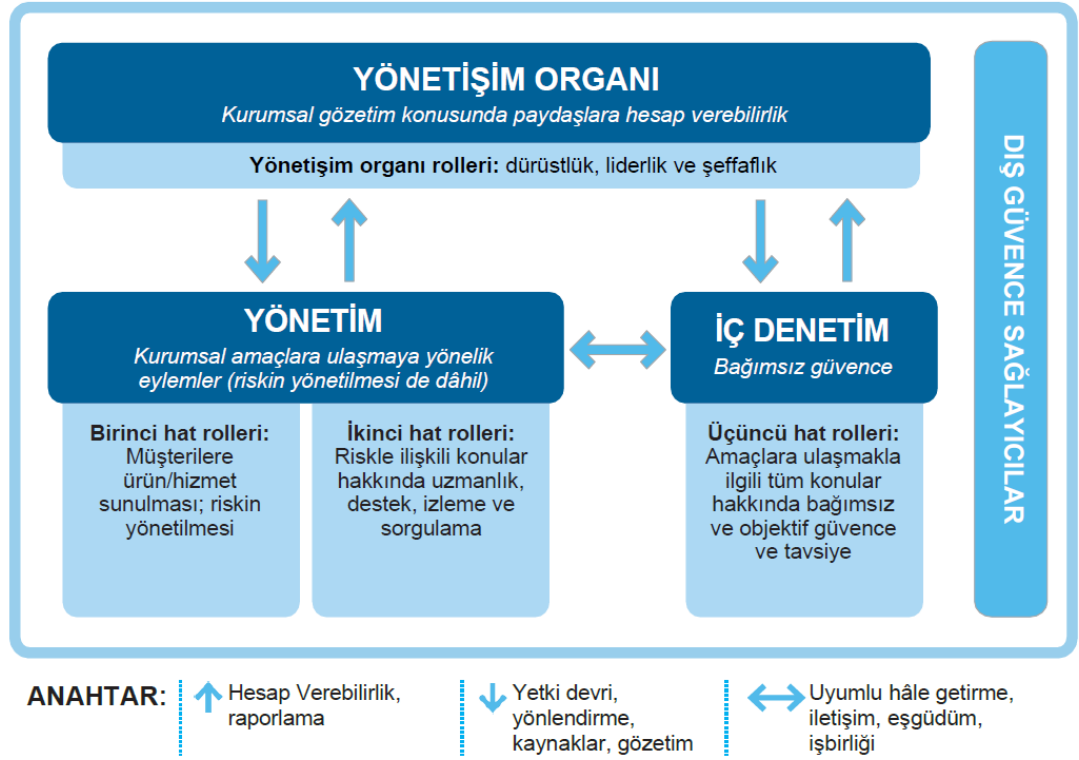
Kurumsal Risk Yönetimi; iç denetim faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin yeterliliği ve işleyişiyle ilgili olarak yönetimin bilgilendirilmesini sağlayarak, değerlendirmelerde bulunulması ve öneriler yapılması sürecinin desteklemektedir (Sobel ve Reding, 2004, 33). Kurumsal Risk Yönetimi'nin iç denetim faaliyetleri kapsamında ve etkin bir şekilde uygulanmasından üst yönetim sorumludur. Bu süreçte üst yönetim; iç denetim faaliyetlerinin uygulanmasına, iç kontrol ilkelerine uyulmasına ve iç kontrol sistemi oluşturulmasına yönelik iç denetçilerden görüş alabilmektedir (Brown, Steen ve Foreman, 2009: 549).

Kurumsal Risk Yönetimi kapsamında iç denetim faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin gereği gibi yerine getirilebildiği noktada güvence sağlanabilmektedir (McShane, Nair ve Rustambekov, 2011, 646). Söz konusu edilen bu kapsamda Kurumsal Risk Yönetimi, iç denetim faaliyetlerinin kurum yönetimine ve iç kontrol sisteminden bağımsız olarak yapılandırılmasını olanaklı kılmaktadır (Haimes, 1992: 317).

Sonuç olarak Kurumsal Risk Yönetimi uygulamaları ile iç denetim faaliyetlerinin kurum ve yönetim yararına yürütülmesi sağlanabilmekte ve bu faaliyetlerin iç kontrol sisteminin ikamesi olmaktan uzaklaştırılması olası olabilmektedir (Godfrey, Merrill ve Hansen, 2009: 430).

2.17. Üçlü Hat Modeli

İşletmelerin amaçlarına ulaşmak için riskleri yönetmeleri ve kontrol faaliyetleri yapmaları gerekmektedir. Bu yönetim ve kontrolün nasıl olması gerektiği konusundaki beklentilerin açıklanabilmesi için, finansal kriz ve skandalların da etkileriyle, Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) tarafından 2013 yılında “Etkin Risk Yönetimi ve Kontrolünde Üçlü Savunma Hattı” (The Three Lines Of Defence In Effective Risk Management and Control) adlı pozisyon raporu yayınlanmıştır. Değişen koşullara yanıt verebilmek için gözden geçirilen model, 2020 yılı son çeyreğinde güncellenerek son halini almıştır (Şekil 11).



Şekil 11: IIA'nın Üçlü Hat Modeli

Kaynak : Tide, 2020a

Model, kurumların dış güvence sağlayıcılar ve denetleyici kuruluşlar tarafından tespit edilebilecek cezai yaptırımlar ile karşılaşmamak, kurumun itibarını korumak, paydaş beklentilerine cevap verebilmek ve kurumun değerini yükseltmek için kurum içinde yapılan risk yönetimi ve kontrol faaliyetlerinde yer alan roller, sorumluluklar ve bunlar arasındaki ilişkilere odaklanmaktadır. Modelde yer alan her bir hat, risklerin yönetilmesi ve kontrollerin etkinliğinde rol alır ve bu üç hattın savunucu rolü ile kurumu amacından

saptıracak olayların mümkün olan en alt seviyeye düşürülmesi hedeflenir. Modelde yer alan kilit roller Yönetişim Organı, Yönetim ve İç denetimdir.

Yönetişim organı doğrudan bir hat üzerinde yer almaz. Yönetişim organı, kurumun başarısı için kurumdan beklentileri olanlara, menfaati etkilenenlere yani paydaşlara karşı sorumlu olan ve paydaşlara hesap veren bir konumdadır. Genellikle yönetim organı kurul veya yönetim kurulu olarak adlandırılır. Bununla birlikte kendi içerisinde alt kurullara da ayrılabilir, örneğin denetim kurulu veya denetim komitesi gibi. Yönetişim organının temel görevleri, kurumun paydaşların çıkarları ve amaçları doğrultusunda çalışması için uygun bir ortam oluşturması, yönetime görev verilmesi, denetim mekanizması kurulması ve gözetimdir. Yönetişim organı ayrıca;

- Etik davranışı ve hesap verebilirliği teşvik eden bir kültürü destekler.
- Kurumsal risk iştahını belirler ve risk yönetiminin (iç kontrol de dâhil) gözetimini yapar.
- Yasal beklentilere, düzenleyici otoritelerin beklentilerine ve etik beklentilere uyumun gözetir.
- Bağımsız, objektif ve yetkin bir iç denetim fonksiyonunu kurar ve gözetir.

Yönetim, kurumda icra faaliyetleri yürüten ana organdır. Kurumdan beklenen ürün ve hizmetlerin üretilmesinden ve sunulmasından sorumludur. Üçlü hat modelinde hem birinci hem de ikinci hat yönetimden oluşur. Birinci hattın görevi müşterilere ürün/hizmet sunulması ve riskin yönetilmesidir ve yönetim organının verdiği yetki çerçevesinde paydaşların beklentilerine hizmet eder. Yönetim birinci hat kapsamında;

- Kurumun amaçlarına ulaşması için faaliyetleri gerçekleştirir ve kaynakları kullanır.
- Yönetişim organı ile iletişim kurar ve rapor verir.
- Faaliyetlerin, risklerin ve iç kontrolün yönetimi için yapı kurar, sürdürür ve yönetir.
- Mevzuata ve etik kurallara uyar.

Yönetimin ikinci hattında, birinci hatta yapılanlar destekleyici birim, rol ve faaliyetler ile kontrol atında tutularak riskin yönetilmesine destek olunur. İkinci hattaki faaliyetler ile mevzuata ve etik kurallara uygun hareket edilmesi sağlanır. İkinci hattın temel rolleri; riskle ilişkili konular hakkında uzmanlık, destek, izleme ve sorgulamadır. Bu hatta risklere nezaret eden, risk yönetimi ve uyum birimleri, örneğin finansal kontrol, güvenlik,

risk yönetimi, kalite, uyum, yer alır. Bunlar birinci savunma hattında yer alan kontrollerin oluşturulmasına ve izlenmesine yardımcı olmak amacıyla oluşturulan birimlerdir.

Yönetim ikinci hat kapsamında; iç kontrol ve risk yönetimi uygulamaları ile ilgili süreç ve sistemlerin geliştirilmesi, uygulanması, iyileştirilmesi ve mevzuata ve etik davranışlara uyum, iç kontrol, bilgi ve teknoloji güvenliği, sürdürülebilirlik ve kalite güvencesi gibi risk yönetimi amaçlarına ulaşılması konularını içerecek şekilde risk yönetimiyle ilgili tamamlayıcı uzmanlık, destek, izleme ve sorgulama işlevlerini yerine getirir. Ayrıca risk yönetimi ve iç kontrolün etkinliği ve yeterliliği konusunda analiz ve raporlar hazırlar (Tide 2020m).

Üçlü hat modelinin üçüncü hattında iç denetim yer alır. Fayol'un 1900'lerin başında ortaya koyduğu yönetim süreci planlama, örgütleme, komuta, koordinasyon ve kontrolden oluşmaktadır (Wood ve Wood, 2002: 5). Hissedarlar şirketleri yönetebilmek için yetki devirleri yaparlar, görev ve sorumluluk verirler. Hissedarlar, yönetici ve çalışanların görevlerini sorumluluk bilinci ile hesap verebilir şekilde yerine getirmelerini bekler. Görev ve sorumluluklarını yerine getiren yöneticiler yönetim süreci içerisindeki fonksiyonlarını icra ederler. Bu fonksiyonlardan biri de kontroldür; yani yöneticiler başlangıçta planlanan amaçlara ulaşılıp ulaşılamadığını kontrol ederler. Bu tip bir yönetim kontrolü olmasına karşın, vekâlet teorisinin ortaya koyduğu hususlar yönetim kontrolü ve ifadesinin yetersiz olduğunu göstermektedir. Vekâlet teorisi, yönetimin ve hissedarların çıkarlarının farklı olduğunu ve genellikle yöneticilerin kendi çıkarları doğrultusunda hareket ettiğini vurgular (Berle ve Means, 2017: 9). Vekil olarak görev yapan yöneticinin söz konusu ilişkiden doğan ödevlerini yerine getirmesi sırasında ortaya çıkabilecek düzensizlikler hakkında, işletme sahiplerinin endişelerini ortadan kaldıracak en önemli kontrollerden biri iç denetimdir (Alptürk, 2008: 30). İç denetim, kurum içinden olmakla birlikte icradan bağımsız olarak hareket eder. İç denetimin ön önemli özelliği icradan bağımsız olmasıdır. Böylece risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim süreçlerini bağımsız ve objektif bir gözle inceler ve kuruma değer katmak amacı ile iyileştirilmesini sağlamak için sonuçlarını yönetim organına ve yönetime iletir.

Üçlü hat modelinde kurum dışında yer alan dış güvence sağlayıcılara da yer verilmiştir. Kuruluş gerekli görmesi halinde risk yönetimi ve iç kontrol sisteminin eksiklerini görmek ve iyileştirmek için dış güvence sağlayıcılardan da faydalanabilir. Özellikle iç denetim kaynaklarının ve yetkinliğinin yetersiz olduğu durumlarda dış güvence sağlayıcılardan faydalanmak yararlı olacaktır.

İkinci bölümde, iç denetimle yakından ilişkili olan iç kontrol, risk yönetimi ve kurumsal risk yönetimi konularında bilgi verilerek, aralarındaki ilişki işlenmiş, iç denetimi anlamak için üçlü hat modeli izah edilmiştir. Sonraki bölümde, denetimle ilgili uluslararası ve ulusal standartlar ile iç denetim ve kariyer sistemi hakkında bilgi verilecek ayrıca Türkiye’de iç denetim ele alınacaktır.



BÖLÜM 3: DENETİM STANDARTLARI, DENETİM SERTİFİKALARI ve TÜRKİYE’DE İÇ DENETİM

Bu bölümde denetim görevleri yürütülürken kullanılan referans alınan denetim standartlarının uluslararası olanları ve Türkiye’ye özgü olanları, iç denetçilerin kariyerlerinde sahip olabilecekleri sertifikasyonlar ve Türkiye’de iç denetim yapıları hakkında bilgi verilmektedir.

3.1. Denetime İlişkin Uluslararası standartlar

Standartlar, denetimlerin amacına ulaşması, yöntemlerin belirlenmesi, önemli bir hususun atlanmaması ve makul güvence verilebilmesini temin eden yazılı metinlerdir. Denetimlerin nasıl yapılması gerektiği konusundaki temel kuralları ortaya koyarlar. Bu kapsamda öncelikli olarak uluslararası alanda geçerli olarak kabul edilen denetim standartlarından bahsedilecektir.

3.1.1. Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi

M.Ö. 4000'lere kadar tarihçiler, resmi kayıt tutma sistemlerinin ilk olarak Yakın Doğu'daki örgütlü işletmeler ve hükümetler tarafından makbuz ve ödemelerin doğru muhasebeleştirilmesi ve vergi toplama konusundaki endişelerini hafifletmek için kurulduğuna inanmaktadırlar. Denetim ihtiyacı, ayrıntılı bir kontrol sistemi geliştiren Babiller, Yunanlar, Roma İmparatorluğu, İtalya'nın Şehir Devletleri vb. kamu maliyesi sistemlerine kadar uzanmaktadır. Söz konusu yerlerde, defter tutma hataları ve yanlışlıklar yapmaya yatkın beceriksiz ve fırsat ortaya çıktığında sahtekârlık yapmak için motive olmuş yetkililer konularında endişe duyuluyordu (Bailey, Gramling, Ramamoorti, 2003, 3).

Denetim mesleğinin binlerce yıllık gelişimi neticesinde geline nokta temel olarak iki tür denetimden bahsedilebilir. Bunlar, dış denetim ve iç denetim olarak ifade edilebilir. Dış denetim faaliyetleri genel olarak düzenleyici otoriteler tarafından yönetilir. İç denetimde ise bir kurum çalışanı kurum faaliyetlerini gözden geçirir ve değerlendirir. İç denetçiler, kendi mesleki yapıları tarafından belirlenen standartları takip etmektedir (Moeller, 2009, 3).

Dış denetim mesleğinin geçmişi çok eskilere dayanmasına karşın iç denetim 1940'lerden sonra önem kazanmıştır (Alptürk, 2008, 29). Çağdaş iç denetim mesleğinin doğuşu,

büyümesi ve evrimi, 1941'de Amerika Birleşik Devletleri'nde kurulan İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA) tarihi ile yakından ilişkilidir (Bailey, Gramling, Ramamoorti, 2003, 2). İç Denetçiler Enstitüsü, kamu muhasebesinden oldukça farklı konulara vurgu yapacak şekilde ortaya çıkmıştır (Sawyer, 1993, 44).

Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ) (International Professional Practices Framework - IPPF), İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından yayımlanan bir çerçevedir. Güvenilir, küresel, rehberlik yapan bir organ olan IIA, dünya çapında iç denetim uzmanlarına UMUÇ'ta zorunlu ve önerilen olarak düzenlenmiş rehberlik hizmeti sunmaktadır. UMUÇ, kırmızı kitap olarak bilinen hali ile bir arada yayınlanmaktadır (Theiia, 2020a). UMUÇ, IIA uluslararası teknik komitesi tarafından geliştirilen bir rehberliktir. Teknik komiteler, Mesleki Rehberlik Danışma Konseyi'ne (Uluslararası İç Denetim Standartları Kurulu, Mesleki Konular Komitesi, Global Etik Komitesi ve Kamu Sektörü Komitesi) rapor veren komiteler ve kurullardır (Theiia, 2020b).

UMUÇ, temelde misyon ile zorunlu ve tavsiye edilen rehberden oluşmaktadır. Zorunlu rehber ile tavsiye edilen rehber de kendi içinde gruplara ayrılmaktadır. Kısaca içeriği aşağıda açıklanmıştır (Tide, 2020b; Tide, 2020c; Tide, 2020d):

1. Zorunlu Rehber: Zorunlu rehberde öne koyulan prensipler ile uyum iç denetimin mesleki uygulaması için gerekli ve esastır.
 - a. Ana Prensipler: 10 temel prensipten oluşmaktadır. Ana Prensipler, bir bütün olarak alındığında etkin bir iç denetimi işaret eder. İç denetim faaliyetlerinin etkin olarak değerlendirilmesi için, bütün prensipler hazır ve etkin bir şekilde işliyor olmalıdır.
 - b. İç Denetimin Tanımı: İç denetimin tanımı zorunlu rehberin unsurlarındandır. Tanım yukarıdaki bölümde verilmiştir.
 - c. Etik Kurallar: Etik Kuralları, iç denetim yönetiminde, bireylerin ve kuruluşların davranışlarını düzenleyen ilkeleri ve beklentileri belirtir. Belirli faaliyetlerden ziyade uygulamaya dair asgari gereklilikleri ve davranışsal beklentileri tarif eder. Etik Kurallar dört temel ilke ve on iki davranış kuralından oluşmaktadır.
 - d. Standartlar: İç denetimin nasıl uygulanması gerektiğini ifade eden temel dokümandır. Amaçları, UMUÇ'un zorunlu unsurları ile uyuma kılavuzluk etmek, geniş bir yelpazedeki katma değerli iç denetim hizmetlerini teşvik etmeye ve hayata geçirmeye yönelik bir çerçeve sağlamak, iç denetim performansının değerlendirilmesine uygun bir zemin oluşturmak ve gelişmiş kurumsal süreç ve faaliyetleri teşvik etmektir (Standartlar, 2017, 1).

2. Tavsiye Edilen Rehber: UMuÇ'un uyulması zorunlu olmayan ancak etkin ve verimli bir iç denetim için yol gösterici nitelikte olan rehberdir.
 - a. Uygulama Rehberi: Standartların uygulanmasına yönelik rehberlerdir.
 - b. Tamamlayıcı Rehber: Uygulama rehberleri dışında kalan diğer rehberlerdir.

Uluslararası iç denetim standartları, UMuÇ'un esasını oluşturmaktadır ve iç denetimin nasıl uygulanması gerektiğini ifade eden yol gösterici bir doküman niteliğindedir. İç denetim, farklı kültürlerde yer alan, çeşitli hukuki düzenlemelere tabi olan, farklı boyut ve karmaşıklıkta kurumlar tarafından uygulanmaktadır. Bu farklılıklar iç denetim uygulamalarını da çeşitlendirebilmektedir. Bununla birlikte standartlar her ortamdaki her çeşitlilikteki kurum tarafından uygulanabilecek asgari nitelikleri ifade eder ve doğru ve amaca uygun bir denetim gerçekleştirilebilmesi için bu standartlara uyulması beklenmektedir.

Etik ilkelerle birlikte uluslararası iç denetim standartları, UMuÇ'un zorunlu unsurlarını kapsar ve bu hususlara uygunluk UMuÇ'un zorunlu unsurları ile uygunluğu ifade eder. Standartlardan ne kastedildiğinin doğru anlaşılması için standartların sonunda terimler sözlüğüne yer verilmiştir. Standartlarda mutlaka uyulması gereken hususlarda "zorundadır (must)", meslekî muhakeme sonucunda şartların gerektirdiği sapmalar olduğuna kanaat getirilmediği müddetçe uyulması beklenen gereklilikleri ifade etmek içinse "gereklidir" (should) kelimesi kullanılmaktadır.

Standartlar iki başlık altında toplanmaktadır. Bunlar nitelik ve performans standartlarıdır. Nitelik standartları 1000'den başlayarak 1322'ye kadar devam ettiği için 1000'li standartlar olarak da bilinir. Standardın her bir basamağı alt başlıkları tanımlamakta kullanılır. Nitelik standartları, iç denetimde rol olan kişiler ile iç denetim faaliyetini yürüten kurumlarda olması gereken nitelikleri tanımlamaktadır. Performans standartları ise 2000'den başlayarak 2600'e kadar devam ettiği için 2000'li standartlar olarak da bilinir. Yine standardın her bir basamağı alt başlıkları tanımlamakta kullanılır. Performans standartları iç denetimin yapısını açıklar ve iç denetim faaliyetlerinin performansının değerlendirilmesinde kullanılan kıstasları belirler. Nitelik ve Performans Standartları tüm kurumlarda tüm iç denetim faaliyetlerine uygulanır.

İç denetimin kuruma değer katmayı hedefleyen bir güvence ve danışmanlık faaliyeti olduğu daha önceden ifade edilmiştir. Güvence hizmetlerinde iç denetçi eldeki delilleri değerlendirerek denetlediği kurum, faaliyet, sistem, süreç gibi unsurlar hakkında bir

kanaat oluşturur. Güvence hizmetlerinde genellikle süreç sahibi, i denetçi ve kullanıcı olmak üzere üç taraf vardır ve görevin nitelik ve kapsamı iç denetçi tarafından belirlenir.

Danışmanlık hizmetleri müşterinin talebi üzerine gerçekleşir, genellikle müşteri ve i denetçi olarak iki tarafı vardır ve işin niteliği ve kapsamı müşteri ile i denetçi tarafından kararlaştırılır. İ denetçilerin danışmanlık hizmeti verirken idari görevler alması standartlara aykırıdır.

İç denetim güvence ve danışmanlık faaliyetleri olduğundan standartların ilgili maddeleri güvence ve danışmanlık söz konusu olduğunda farklı uygulamalar içerebilmektedir. Bu nedenle Nitelik ve Performans standartlarının altında güvence danışmanlık ayırımından dolayı oluşan özelleştirilmiş Uygulama Standartları da yer almaktadır.

Standartlar iç denetim yapan tüm kurumları ve tüm i denetçileri kapsar. Standartlara uyumun sağlanması ve Kalite Güvence ve Geliştirme Programının sonuçlarının deştelemesi durumunda görevlerin Uluslararası İ Denetim Meslekî Uygulama Standartlarına uygun olarak gerçekleştirildiği ibaresi kullanılabilir. Standartların hukuki yaptırım veya benzer bir zorunluluktan dolayı uygulanamayan hükümleri var ise bu hükümlerin gerekçelerinin açıklanması gereklidir.

Uluslararası İ Denetim Meslekî Uygulama Standartlarına göre, iç denetim yöneticisi (İDY), iç denetim faaliyetinin kurum dışından bağımsız bir değerlendirme uzmanına veya değerlendirme ekibine en azından beş yılda bir kez bir dış değerlendirme yaptırmasını sağlamakla yükümlüdür. Dış değerlendirmeler kapsamlı bir dış değerlendirme olabileeği gibi bağımsız bir dış onayın alındığı öz-değerlendirme şeklinde de olabilir.

Uluslararası İ Denetim Meslekî Uygulama Standartlarına uyumun ISO belgelerinde olduğu gibi bir akreditasyon süreci yoktur. Yani dış değerlendirme için gelen kişinin akredite olma zorunluluğu bulunmamaktadır. Buna karşın dış değerlendiricilerin iç denetim uzmanlık sertifikası (rneğin CIA) sahibi olmalarını, başlıca iç denetim uygulamaları hakkında bilgili olmalarını ve yönetim kademesinde, Umuç hakkında temel bir bilgiye sahip bulunduğunu ve onun uygulandığını gösteren, iç denetim konusunda yeterli ve güncel mesleki deneyimi olmasını istemektedir (Umuç Uygulama Rehberleri, 2018).

Uluslararası İ Denetim Standartları Kurulu, standartları geniş katılımlı olarak gözden geçirmekte, taslak metin ortaya çıktığı zaman bu metni üyelerine göndermekte ve web

sayfasında yayınlamakta ve görüş almaya devam ederek, genel kabul görmesi ve gerekmesi halinde standartları revize etmektedir.

3.1.2. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları

Devlet kurumlarının ülkelerin varlığını devam ettirmesi için hayati önemleri vardır ve vatandaşların hak ve beklentilerinin karşılanarak faaliyetlerini gerçekleştirmeleri beklenmektedir. Söz konusu kurumlar kanunlarda geçen şekilde hizmet ederler ve misyonlarını gerçekleştirirler. Devletler bağlı kurumlarında işlerin verimli, amaca uygun ve etkin olup olmadığını, atanan bürokrat ve yöneticilerin devletin ve milletin haklarını gözeterek kanunlara uygun hareket edip etmediği konusunda bilgi sahibi olmak isterler. Bu amacı yerine getirmek için ülkelerin çoğunda yüksek denetleme kurumları bulunmaktadır.

Yüksek Denetim Kurumları (YDK), bir devlet veya uluslar üstü kuruluşun, kanun veya devletin veya uluslar üstü kuruluşun diğer resmi eylemi olan en yüksek kamu denetim işlevi ile belirlenmiş, kurulmuş veya örgütlenmiş bir kamu kuruluşudur. Yüksek Denetim Kurumları, kamu sektörünün işleyişinde saydamlık ve hesap verebilirliği değerlendirmede görev alan, kamuoyuna ve vatandaşlara makul güvence veren bağımsız denetim kurumlarıdır. Bu görevlerini yerine getirirken hangi konuların nasıl değerlendirilmesi gerektiği, bulgu ve tespitlerin raporlanma biçimi kurallarının da belirlenmesi gerekmektedir. Yüksek denetim kurumlarının işlerini nasıl yapmaları gerektiği konusunda Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (International Standards of Supreme Audit Institutions - ISSAIs), Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayınlanmaktadır. Söz konusu standartlar ülkeler arası iş birliğini sağlamakta ve ortak bir dil oluşturmaktadır.

1953 yılında, 34 Sayıştay ve ortak kuruluş, Havana'daki I numaralı kongrede Küba Yüksek Denetim Kurumu başkanının girişimiyle bir araya gelmiş, bu vesileyle, INTOSAI (Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü) uluslararası bir dernek olarak kurulmuş ve kongre katılımcıları her üç yılda bir farklı mekânlarda INTOSAI kongresi düzenlemeye karar vermişlerdir.

INTOSAI, YDK'ların ve hükümetlerinin performansı geliştirmelerine, şeffaflığı artırmasına, hesap verebilirliği sağlamasına, güvenilirliğini sürdürmesine, yolsuzlukla mücadelesine, kamu güvenini desteklemesine ve kamu kaynaklarının vatandaşlarının yararına etkin ve verimli bir şekilde alınmasını ve kullanılmasını teşvik etmesine

yardımcı olmakta bunun için de fikir, bilgi ve deneyim alışverişini teşvik etmekte, Sayıştayların ortak sesi olmakta, kamu sektörü için yüksek kalitede denetim standartları sağlamakta ve YDK'ların gelişimini teşvik etmektedir (INTOSAI, 2020a).

Kurulduğunda 34 üyesi olan INTOSAI'nin şu anda 195 tam üyesi bulunmaktadır. Türkiye'de bu tam üyeler arasındadır ve Sayıştay Başkanı tarafından ülkemiz temsil edilmektedir. INTOSAI, Kongre, Yönetim Kurulu, Genel Sekreterlik, INTOSAI Amaç Komiteleri ve Ortaya Çıkan Sorunlar Denetim Komitesi organlarından oluşmaktadır.

Kongre, INTOSAI Kongresi Örgütün en üst organıdır ve tüm Tam, Ortak ve Bağlı Üyelerden oluşmaktadır. Her üç yılda bir, her biri Kongrenin yapıldığı ülkenin Yüksek Denetim Kurumu başkanı tarafından başkanlık edilecek ve toplanacak düzenli toplantılar düzenlemektedir. Yönetim Kurulu, Kongreler arasında stratejik liderlik, yönetim ve süreklilik sağlamak için her yıl toplanır. Genel Sekreterlik INTOSAI'a stratejik ve merkezi idari destek sağlar. Amaç Komitelerinin görevi INTOSAI'nin çabalarını kendi amaçları çerçevesinde yönlendirmek ve böylece Yönetim Kuruluna INTOSAI'nın amaç ve hedeflerini uygulamalarında yardımcı olmaktır. Amaç Komitelerinin çalışma öncelikleri INTOSAI Stratejik Planında ayrıntılı olarak tanımlanmaktadır. Mesleki Standartlar Komitesi, Kapasite Geliştirme Komitesi, Bilgi Paylaşım Komitesi ve Politika, Finans ve Yönetim Komitesi şeklinde dört ana Amaç Komitesi bulunmaktadır. Ortaya Çıkan Sorunlar Denetim Komitesi (SCEI), bu konuda bilgi paylaşımını koordine etmeye ve desteklemeye yardımcı olarak INTOSAI ve bireysel YDK'ların karşılaştığı önemli sorunlar ve ortaya çıkan zorluklar hakkında önerilerde bulunmaktadır. SCEI, INTOSAI'ın Kurumsal Risk Yönetiminden sorumludur. SCEI, INTOSAI Yönetim Kurulu başkanı tarafından yönetilir ve doğrudan Yönetim Kuruluna rapor verir (INTOSAI, 2020b).

INTOSAI, ana yapının altında bölgesel olarak ayrılmıştır. Bölgesel Kuruluşlar, üyelerinin bölgesel ve mesleki ve teknik iş birliğini geliştirmek amacıyla kurulan ilgili özerk kuruluşlar olarak kabul edilmektedir.

INTOSAI Yönetim Kurulu aşağıdaki yedi Bölgesel Örgütü tanımaktadır (INTOSAI, 2020c):

- AFROSAI - Afrika Yüksek Denetim Kurumları Örgütü
- ARABOSAI - Arap Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı
- ASOSAI - Asya Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu
- CAROSAI - Karayip Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı

- EUROSAT - Avrupa Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı
- OLACEFS - Latin Amerika ve Karayip Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı
- PASAI - Pasifik Yüksek Denetim Kurumları Birliği

Türkiye EUROSAT üyesidir.

INTOSAT'nin standartlara ilişkin çalışmaları 1983 yılında 11. INTOSAT Kongresinde Muhasebe Standartları Komitesi, Denetim Standartları Komitesi ve İç Kontrol Komitesi olmak üzere üç ayrı alanda komiteler oluşturularak başlamıştır ve İlk INTOSAT Denetim Standartları, Haziran 1992'de yayımlanmıştır. Bu tarihten itibaren yayınlanan standartlar gözden geçirilemeye devam etmektedir. Gözden geçirme sürecinde öncelikle taslak metinler oluşturulmakta sonrasında gelen yorumlar değerlendirilmekte, metinde gerekli değişiklikler yapılmakta ve onaylanarak yayınlanmaktadır.

INTOSAT tarafından iki tür standart yayınlanmaktadır. Bunlardan ilki Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAT) diğeri ise İyi Yönetim Rehberleri (INTOSAT GOV) dir. ISSAT'ler YDK'ların uymakla zorunlu olduğu kuralları ifade etmektedir. 6085 sayılı Sayıştay Kanun ile denetimlerin Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarına göre yapılacağını kabul edilmiştir.

ISAAI, aralarında hiyerarşik bir yapı bulunan ve dört haneli kodlar ile ayrılmış olan dört düzeyli bir yapıya sahiptir. Birinci düzey tek haneli, ikicisi iki haneli, üçüncüsü üç haneli ve dördüncüsü dört haneli kod yapısına sahiptir.

Birinci düzey kurucu ilkeleri ifade etmektedir. 1977 yılında Lima'da (Peru), 9. INCOSAT kongresinde temel ilkeler olarak katılan ülkeler tarafından benimsendiğinden Lima Deklarasyonu olarak isimlendirilmektedir. Standartların diğerk bölümleri birinci düzey ile uyumludur. Bu deklarasyonu benimsemeyen bir YDK'nın standartları uygulaması mümkün değildir. Birinci düzey kurucu ilkeler; genel hükümler, bağımsızlık, parlamento, hükümet ve idare ile ilişkiler, YDK yetkileri, denetim metotları, denetim personeli, uluslararası tecrübe paylaşımı, raporlama ve YDK'ların denetim yetkisi başlıklarından oluşmaktadır.

İkinci düzey (10-99), Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişi İçin Ön Koşulları ifade etmektedir. Bu ön koşullar ilkelere bağlı olarak bir denetim yapılabilmesi için gerekli hazırlık şartların ifade etmektedir. YDK'ların, bağımsızlık, saydamlık ve hesap verme sorumluluğu, etik kurallar ve kalite kontrolünü içeren örgütsel hususlar açısından uygun şekilde faaliyet göstermesi ve profesyonelce yönetimi için ön şartları ortaya koymaktadır.

Üçüncü düzey (100-999), Temel Denetim Prensiplerini ifade etmektedir. Münferit denetimlerin nasıl yapılacağı hususuna bu madde ile giriş yapılmıştır. 1 ve 2. Düzey standartlardan faydalanılarak ayrıntılara inmekte ve kamu sektörü denetimini tanımlayan geçerli bir uluslararası referans çerçeve sağlamaktadır. Kamu sektörü denetimi, mali denetim, performans denetimi ve uygunluk denetimin temel prensipleri ifade edilmektedir.

Dördüncü düzey (1000-4999), Denetim ve uygulama rehberleridir. Denetimlerin uygulanması aşamasında daha spesifik ve detaylı operasyonel bir içeriğe sahiptir. Temel Denetim Prensiplerini uygulamaya dönük olarak detaylandıran yol gösterici bir rehber niteliğindedir. Mali denetim, performans denetimi ve uygunluk denetimlerine yönelik gereklilikleri belirlemektedir. Ayrıca uluslararası kuruluşları denetimi, çevre denetimi, özelleştirme denetimi, bilgi teknolojileri denetimi, kamu borçları denetimi, afet yardımları denetimi, meslektaş değerlendirmeleri, yolsuzluğun önlenmesine yönelik denetim, yüksek denetim kurumları arasında iş birliğine dayalı denetim konularında rehberlik etmektedir.

İyi Yönetim Rehberleri (INTOSAI GOV) (9100-9299) ise, iç kontrol ve muhasebe standartları konularında iyi uygulama örneklerinden oluşan rehberlerden oluşmaktadır (Karamollaoğlu vd., 2017). 2019 yılı son çeyreğinde gerçekleştirilen 23. INCOSAI'de standartlarının yeni ismi olarak INTOSAI Mesleki Bildirimler Çerçevesi (IFPP) kabul edilmiştir. Henüz söz konusu çerçeve nihai şeklini almamıştır. Çerçeve üç kategoriden oluşmaktadır (ISSAI, 2020).

1. INTOSAI İlkeleri (INTOSAI-P)

INTOSAI İlkeleri kurucu ilkelerden ve temel ilkelerden oluşur. Kuruluş ilkeleri tarihsel öneme sahiptir ve YDK'ların istediği rol ve işlevleri belirler. Bu ilkeler Hükümetler ve Parlamentolar, YDK'lar ve daha geniş kamuoyu için bilgilendirici olabilir ve YDK'lar için ulusal yetkilerin oluşturulmasında referans olarak kullanılabilir. Temel ilkeler, bir Sayıştay'ın kuruluş ilkelerini, Sayıştay'ın toplumdaki rolünün yanı sıra, düzgün işleyişi ve profesyonel davranışları için üst düzey ön koşulları açıklamaktadır.

2. Yüksek Denetim Kurumlarının Uluslararası Standartları (ISSAI)

ISSAI'ler, kamu sektörü denetiminde yetkili uluslararası standartlardır. ISSAI'ların amacı: yapılan denetimlerin kalitesini sağlamak, denetim raporlarının kullanıcılar için güvenilirliğini güçlendirmek, denetim sürecinin şeffaflığını artırmak, ilgili diğer taraflarla

ilgili denetçinin sorumluluğunu belirtmek ve farklı denetim sözleşmeleri türlerini ve kamu sektörü denetimi için ortak bir dil sağlamaktır .

3. INTOSAI Kılavuzu (GUID)

Kılavuz, YDK'ları ve bireysel denetçileri ISSAI'lerin mali, performans veya uygunluk denetim süreçlerinde uygulamada nasıl uygulanacağını, ISSAI'ları uygulamada diğer sözleşmelere nasıl uygulanabileceğini, belirli bir konuyu ve ilgili ISSAI'lerin uygulanmasını anlamayı kolaylaştırmak ve desteklemek için INTOSAI tarafından geliştirilmiştir.

3.1.3. Devlet Denetim Standartları

Devlet denetim standartları (Office Government Auditing Standards - GAGAS United States Government Accountability), ABD'de Devlet Hesap Verebilirlik Ofisi (Government Accountability Office-GAO) tarafından hazırlanmış olan bir denetim standardıdır. ABD Devlet Hesap Verebilirlik Ofisi (GAO), Kongre için çalışan bağımsız, politik olmayan bir kurumdur. Genellikle "kongre gözlemcisi" olarak adlandırılan GAO, vergi mükelleflerinin paralarının nasıl harcandığını inceler ve Kongre ve federal kurumlara hükümetin paradan tasarruf etmesine ve daha verimli çalışmasına yardımcı olmak için objektif, güvenilir bilgiler sağlar (GAO, 2020).

Devlet Denetim Standartları sarı kitap olarak adlandırılarak yayınlanmaktadır. Standartlar, hesap verebilirlik sağlamak ve devlet faaliyetlerini ve hizmetlerini iyileştirmek için yeterlilik, bütünlük, tarafsızlık ve bağımsızlıkla yüksek kaliteli denetim çalışması yapmak için bir çerçeve sunmaktadır. Genellikle genel olarak kabul edilen devlet denetim standartları (GAGAS) olarak adlandırılan bu standartlar, devlet denetçilerinin bağımsızlık, şeffaflık, hesap verebilirlik ve kalite alanlarında örnek denetim süreciyle liderlik etmelerini sağlar. Devlet denetimi, yasa koyuculara, gözetim organlarına, yönetimden sorumlu olanlara ve kamuya hesap verebilirlik sağlamada önemlidir. GAGAS denetimleri, denetimin türüne ve kapsamına bağlı olarak hükümet politikalarının, programlarının veya operasyonlarının yönetim, performans veya maliyetinin bağımsız, objektif, politik olmayan bir değerlendirmesini sağlar.

GAGAS, denetçilere yeterli, uygun kanıtların nesnel olarak elde edilmesinde ve değerlendirilmesinde ve sonuçların raporlanmasında yardımcı olacak şartlar ve rehberlik içerir. Denetçiler çalışmalarını bu şekilde yürüttüklerinde ve sonuçları raporlarken

GAGAS'a uyduklarında, çalışmaları daha iyi devlet yönetimi, daha iyi karar verme ve gözetim, etkili ve verimli operasyonlar ile kaynaklar ve sonuçlar için hesap verebilirlik ve şeffaflığı sağlayabilir.

GAGAS'a kullanabilecek kullanıcı türleri:

- a. Sözleşme denetçileri: devlet iktisapları ve sözleşme idaresi ile ilgili sözleşmelerin yürütülmesinde uzmanlaşmış denetim kuruluşları
- b. Sertifikalı kamu muhasebe firmaları: Özel sektörde devlet kurumlarına veya devlet fonu alıcılarına sözleşme kapsamında denetim, tasdik veya inceleme hizmeti sunan kamu muhasebe kuruluşları
- c. Federal genel müfettişleri: federal ajanslar içinde, ajanslarının programları ve operasyonları ile ilgili denetimler ve soruşturmalar yürüten ve hem ajans yönetimine hem de denetlenen kurum dışındaki nc taraflara rapor veren hkmet denetim kuruluşları
- d. Federal ajans i denetçileri: ajanslarının programları ve operasyonları ile ilgili denetimler ve soruşturmalar yürüten federal ajanslarla ilişkili i hkmet denetim kuruluşları
- e. Belediye denetçileri: şehir, ile ve diğer yerel yönetim düzeylerinde ABD'deki hkmet denetim kuruluşlarında seçilmiş veya atanmış yetkililer
- f. Devlet denetçileri: 50 eyalet, Columbia Bölgesi ve ABD bölgelerindeki hükümetlerde denetim kuruluşlarında seçilmiş veya atanmış yetkililer
- g. Yüksek denetim kurumları (Sayıştaylar): ABD'de veya başka yerlerde, genellikle bir denetleyici genel veya genel denetçi tarafından yönetilen ulusal hkmet denetim kuruluşları

GAGAS'a göre aşağıdaki türlerde denetimler yapılmaktadır:

- a. Mali denetimler
- b. Tasdik Görevleri ve Finansal Tabloların İncelenmesi
- c. Performans denetimleri

GAGAS dokuz bölümden oluşmaktadır, bölüm içerikleri zet olarak aşağıda verilmiştir.

Bölüm 1 Devlet Denetim Standartlarının Kullanım ve Uygulama Esasları: Bu bölüm, genel kabul görmüş devlet denetim standartlarına uygun olarak yrtlen sözleşmeler için

rehberlik sağlar, istihdam edebilecek denetçi ve denetim kuruluşu türlerini açıklar, GAGAS'a göre yapılabilecek denetim türlerini belirler ve GAGAS'ta yaygın olarak kullanılan terminolojiyi açıklar.

Bölüm 2 Devlet Denetim Standartlarına Uymak için Genel Şartlar: Bu bölüm, tüm GAGAS denetim görevleri için geçerli olan genel kabul görmüş hükümet denetim standartlarına (GAGAS) uymak için genel şartları anlatmaktadır. GAGAS denetim görevlerinin yürüten denetçilerin GAGAS'ta yer alan gereksinimleri nasıl belirleyip uyguladığını, GAGAS ile birlikte diğer denetim standartlarının kullanılması ve denetim raporunda GAGAS ile uyumun raporlanması için gereklilikleri içermektedir.

Bölüm 3 Etik, Bağımsızlık ve Mesleki Muhakeme: Bu bölüm, denetçiler için temel etik ilkeleri, finansal denetimler, tasdik görevleri, finansal tabloların gözden geçirilmesi ve performans denetimleri yapan denetçiler için bağımsızlık standartlarını anlatır ve bu konuda rehberlik sağlar. Ayrıca denetçinin mesleki muhakemeyi kullanmasına ilişkin standardı belirler ve ilgili uygulama rehberliğini sağlar.

Bölüm 4 Yetkinlik ve Sürekli Mesleki Eğitim: Bu bölüm, yeterlilik ve sürekli mesleki eğitim (CPE) için GAGAS gereksinimlerini belirlemektedir. Yetkinlik, spesifik GAGAS gereklilikleri hakkında bilgi sahibi olmayı ve bu bilgiyi GAGAS denetim görevleri üzerinde yetkin bir şekilde uygulama becerisine ve yeteneklerine sahip olmayı içerir.

Bölüm 5 Kalite Kontrol ve Değerlendirme: Bu bölüm, kalite kontrol ve güvencesi ile GAGAS'a göre angajmanlar yürüten denetim kuruluşlarının birbirlerini karşılaştırarak değerlendirmelerini yönetmek, planlamak, gerçekleştirmek ve raporlamak için GAGAS gerekliliklerini ve rehberliğini anlatmaktadır.

Bölüm 6 Finansal Denetim Standartları: Bu bölüm, GAGAS'a uygun olarak mali denetimlerin yürütülmesi ve raporlanması için gereklilikleri ve rehberliği içerir. GAGAS, Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü'nün (AICPA) Denetim Standartları Beyanları'na (SAS) atıfta bulunmaktadır.

Bölüm 7 Tasdik Görevleri ve Finansal Tabloların İncelenmesi: Bu bölüm, GAGAS'a uygun olarak yürütülen finansal tabloların tasdik görevlerinin yürütülmesi ve raporlanması için gereklilikleri ve rehberliği içerir. Tasdik görevleri için GAGAS, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'nün (AICPA) Tasdik Görevleri Standartları Beyanlarını (SSAE) referans almaktadır. Finansal tabloların gözden geçirilmesi için ise GAGAS, AICPA'nın Finansal Tabloların İncelenmesini referans

almaktadır. Giriş, hedefler, tanımlar, gereksinimler, uygulama ve diğer açıklayıcı materyaller dahil olmak üzere, belirtilen standartların tüm bölümleri dahil edilmiştir.

Bölüm 8 Performans Denetimleri için Saha Çalışması Standartları: Bu bölüm, GAGAS'a uygun olarak yürütülen performans denetimleri için saha çalışması gerekliliklerini ve rehberliği içermektedir. Saha çalışması gereklilikleri, denetçilerin, denetim hedeflerine dayalı bulgular ve sonuçlar için makul bir dayanak sağlayan yeterli ve uygun kanıtlar elde etmek için bir denetimin planlanması ve gerçekleştirilmesinde genel bir yaklaşım oluşturur.

Bölüm 9 Performans Denetimleri için Raporlama Standartları: Bu bölüm, GAGAS'a uygun olarak gerçekleştirilen performans denetimleri için raporlama gereklilikleri ve rehberlik içerir. Raporlama gereklilikleri, bir performans denetiminin sonuçlarını iletmek için denetçilerin genel yaklaşımını belirler. Performans denetimlerine ilişkin raporlama gereklilikleri, denetçilerin GAGAS ile uyumluluğunun raporlanması, raporun şekli, rapor içerikleri, sorumlu yetkililerin görüşlerini alma, rapor dağıtımı, gizli veya hassas bilgilerin raporlanması ve raporun yayınlanmasından sonra yetersiz kanıtın bulunmasına ilişkindir. GAGAS'ın son bölümünde ise terimler sözlüğü yer almaktadır (Government Auditing Standards, 2018)

3.1.4. Uluslararası Denetim Standartları

Uluslararası Denetim Standartları (International Standards on Auditing- ISA), finansal tablolar hakkında görüş oluşturmak üzere denetçinin sorumluluğu ile, ayrıca finansal tabloların denetimi sonucunda düzenlenen denetçi raporunun şekli ve içeriği ile de ilgilendirir. Uluslararası Denetim Standardı (ISA), Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yayınlanmaktadır.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), himayesinde bağımsız bir standart belirleme organı olarak işlev görmek ve Kamu Çıkarı Gözetim Kurulunun (PIOB) gözetimine tabi olmak üzere Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu'nu (IAASB) kurmuştur. IAASB, kamu yararına ve kendi yetkisi dahilinde, yüksek kaliteli denetim ve güvence standartları ve dünya çapında kullanım için bildiriler geliştirir ve yayınlar. IAASB'nin amacı, ilgili standartları belirleyerek ve uluslararası ve ulusal denetim ve güvence standartlarının uygulanmasını kolaylaştırarak kaliteli denetim, güvence ve hizmetleri verilmesini sağlayarak, dünya genelinde denetim kalitesini ve tutarlılığını artırmak, halkı güçlendirerek kamu yararına hizmet etmek, küresel olarak

denetim ve güvence mesleğine güveni arttırmaktır. IAASB her yıl, dünyanın dört bir yanından, yüksek kalite standartlarını yaymak ve gelişmelerinde erken aşamada fikir birliğine varmak için ortak hedefleri paylaşan bir grup ulusal denetim standardı belirleyicileri toplantısına ev sahipliği yapmaktadır (IAASB, 2020).

ISA'lar, uygulama ve diğer açıklayıcı materyallerle birlikte gereksinimleri ve hedefleri içerir. Denetçi, bir ISA'nın tüm metni hakkında bilgi sahibi olmak, başvurusunu ve diğer açıklayıcı materyalleri saymak, hedeflerin farkında olmak ve şartları uygun şekilde uygulamakla yükümlüdür. ISA standartları 200'den başlayan 810'a kadar giden bir dizi standarttan oluşmaktadır. Liste aşağıda verilmiştir (Readyrations, 2020)

- ISA 200, Bağımsız Denetçinin Genel Hedefleri ve Uluslararası Denetim Standartlarına Göre Denetimin Yürütülmesi
- ISA 210, Denetim Görevlerinin Şartlarını Kabul Etme
- ISA 220, Finansal Tabloların Denetimi için Kalite Kontrol
- ISA 230, Denetim Belgeleri
- ISA 240, Denetçinin Finansal Tabloların Denetiminde Sahtecilikle İlgili Sorumlulukları
- ISA 250, Finansal Tabloların Denetiminde Kanun ve Düzenlemelerin Değerlendirilmesi
- ISA 260, Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim
- ISA 265, İç Kontrol Yetersizliklerini Yönetim ve Yönetimden Sorumlu Olanlara Aktarmak
- ISA 300, Finansal Tabloların Denetiminin Planlanması
- ISA 315, Maddi Yanlışlık Riskini, Varlığı ve Çevresini Anlayarak Belirleme ve Değerlendirme
- ISA 320, Bir Denetimin Planlanması ve Gerçekleştirilmesinde Önemlilik
- ISA 330, Denetçinin Değerlendirilen Risklere Yanıtları
- ISA 402, Hizmet Kuruluşunu Kullanan Bir İşletmeye İlişkin Denetim Konuları
- ISA 450, Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi

- ISA 500, Denetim Kanıtı
- ISA 501, Seçilmiş Maddeler için Kanıtlara Özgü Denetimleri Denetleme
- ISA 505, Dış Onaylar
- ISA 510, İlk Denetim Görevleri-Açılış Bakiyeleri
- ISA 520, Analitik Prosedürler
- ISA 530, Denetim Örneklemesi
- ISA 540, Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi Tahminleri Dahil Muhasebe Tahminlerini Denetleme ve İlgili Açıklamalar
- ISA 550, İlişkili Taraflar
- ISA 560, Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
- ISA 570, Devam Eden Endişe
- ISA 580, Yazılı Sunumlar
- ISA 600, Grup Finansal Tablolarının Özel Hususları-Denetimleri (Bileşen Denetçilerinin Çalışmaları Dahil)
- ISA 610, İç Denetçilerin Çalışmalarını Kullanma
- ISA 620, Denetçi Uzmanının Çalışmalarını Kullanma
- ISA 700, Mali Tablolar Hakkında Görüş Oluşturma ve Raporlama
- ISA 705, Bağımsız Denetim Raporunda Görüşte Yapılan Değişiklikler
- ISA 706, Bağımsız Denetim Raporunda Madde Paragrafları ve Diğer Madde Paragraflarının Vurgulanması
- ISA 710, Karşılaştırmalı Bilgiye İlişkin Rakamlar ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar
- ISA 720, Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tablolar İçeren Belgelerdeki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları
- ISA 800, Özel Hususlar-Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Denetimi

- ISA 805, Özel Hususlar-Tekli Finansal Tabloların ve Finansal Tablodaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Denetimi

- ISA 810, Özet Finansal Tablolara İlişkin Raporlama Görevleri

Her bir ISA standardı aşağıdaki şekilde yapılandırılmıştır:

Giriş: Tanıtım materyali, ISA'nın amacı, kapsamı ve konusunu, denetçinin ve diğerlerinin ISA'nın kurulduğu bağlamdaki sorumluluklarını içerebilir.

- Amaç: Her ISA, söz konusu ISA tarafından ele alınan denetim alanındaki denetçinin amacı hakkında açık bir ifadeden oluşur.

- Tanımlar: ISA'ları daha iyi anlamak için, her ISA'da ilgili terimler tanımlanmıştır.

- Gereksinimler: Her amaç açıkça belirtilen gerekliliklerle desteklenir. Gereksinimler her zaman “denetçi yapacaktır” şeklinde ifade edilir.

- Uygulama ve diğer açıklayıcı materyaller: Uygulama ve diğer açıklayıcı materyal, bir gereklilik ile neyin kastedildiğini veya kapsamı amaçlanan içeriği daha açık bir şekilde açıklar veya belirli koşullar altında uygun olabilecek prosedür örneklerini içerir.

3.1.5. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards – IFRS), kıta genelinde ticari işleri ve hesapları erişilebilir kılmak amacıyla Avrupa Birliği'nden ortaya çıkmıştır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS), şirketlerin hesaplarını nasıl sürdürmeleri ve raporlamaları gerektiğini, işlem türlerini ve finansal etkisi olan diğer olayları tanımlamaları gerektiğini belirlemekte ve finansal tabloların dünya çapında tutarlı, şeffaf ve karşılaştırılabilir olabilmesi için ortak kurallar koymaktadır. IFRS, işletmelerin ve finansal tablolarının şirketten şirkete ve ülkeden ülkeye tutarlı ve güvenilir olabilmesi için ortak bir muhasebe dili oluşturmak üzere kurulmuştur. IFRS, muhasebe diline, uygulamalarına ve beyanlarına tutarlılık getirmek ve işletmelerin ve yatırımcıların eğitimli finansal analizler ve kararlar almalarına yardımcı olmak için tasarlanmıştır.

IFRS, Mart 2018 itibariyle, Avrupa Birliği (AB) ve Asya ve Güney Amerika'daki çoğu dahil olmak üzere en az 120 ülkede kullanılmaktadır, ancak ABD IFRS'yi değil, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ni (GAAP) kullanmaktadır.

IFRS'nin zorunlu olarak istediği aşağıda yer verilen uygulamaları vardır.

- Finansal Durum Tablosu: Bilanço olarak da bilinir. IFRS, bir bilançonun bileşenlerinin raporlanma yöntemlerini etkiler.
- Kapsamlı Gelir Tablosu: Bu bir beyan şeklinde olabilir veya bir kâr ve zarar tablosuna ve maddi duran varlık da dahil olmak üzere diğer gelir tablosuna ayrılabilir.
- Özkaynak Değişim Tablosu: Ayrıca, dağıtılmamış kârlar tablosu olarak da bilinir.
- Nakit Akışı Tablosu: Bu rapor, nakit akışını Operasyonlara, Yatırımlara ve Finansmana ayırarak, söz konusu dönemde şirketin finansal işlemlerini özetler.

Bu temel raporlara ek olarak, bir şirket muhasebe politikalarının bir özetini vermek zorundadır. Tam rapor, kar ve zarardaki değişiklikleri göstermek için genellikle bir önceki raporla yan yana görülür. Ana şirket, bağlı ortaklıklarının her biri için ayrı hesap raporları oluşturmaktadır.

IFRS ile diğer ülkelerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri (GAAP) arasında finansal oranın hesaplanma şeklini etkileyen farklılıklar bulunmaktadır. Örneğin, IFRS geliri tanımlamak ve şirketlerin geliri daha erken rapor etmesine izin vermek konusunda katı değildir, bu nedenle bu sistem altındaki bir bilanço GAAP'lerden daha yüksek bir gelir akışı gösterebilir. IFRS'nin ayrıca masraflar için farklı gereksinimleri vardır; örneğin, bir şirket geleceğe dönük kalkınma veya yatırım için para harcıyorsa, bunun bir gider olarak raporlanması gerekmez (aktifleştirilebilir). IFRS ve GAAP arasındaki diğer bir fark, envanterin nasıl muhasebeleştirildiğidir. Temelde iki yöntem vardır; ilk giren ilk çıkar (FIFO) ve son giren ilk çıkar (LIFO). FIFO, en son envanterin eski envanter satılana kadar satılmadan bırakıldığı anlamına gelir; LIFO, en son oluşan envanterin ilk satıldığı anlamına gelir. IFRS LIFO'yu yasaklarken, Amerikan standartları ve diğerleri kullanmasına izin vermektedir (Investopedia, 2020).

IFRS, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından düzenlenmektedir ve kurul, IFRS kurumunun bağımsız standart belirleme organıdır. IFRS Kurumu, tek bir yüksek kaliteli, anlaşılabilir, uygulanabilir ve küresel kabul görmüş muhasebe standartları kümesi (IFRS Standartları) geliştirmek ve standartların benimsenmesini teşvik etmek ve kolaylaştırmak için kurulmuş, kâr amacı gütmeyen bir kamu yararlı kuruluştur. Kurumun misyonu, dünya genelindeki finansal piyasalara şeffaflık, hesap verebilirlik ve verimlilik getiren IFRS Standartlarını geliştirmektir (IFRS, 2020a).

1973 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) olarak kurulan yapı, 2000 yılında IFRS Kurumu olarak değişmiştir. Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) bu değişikliğe paralel olarak 2001 yılında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) halini almıştır (IFRS, 2020b).

Muhasebe standartları, şirketlerin finansal tablolarını hazırlarken ve yayımlarken takip ettikleri, şirketin finansal performansını tanımlamak için standartlaştırılmış bir yol sağlayan bir dizi prensiptir. Halka açık hesap verebilir şirketler (halka açık borsalarda listelenenler) ve finans kurumlarının yasal olarak mutabık kalınan muhasebe standartlarına göre finansal raporlarını yayınlamaları gerekmektedir (IFRS, 2020a).

IFRS Standartları:

- Finansal bilgilerin uluslararası karşılaştırılabilirliğini ve kalitesini artırarak şeffaflık getirerek yatırımcıların ve diğer piyasa katılımcılarının bilinçli ekonomik kararlar almalarını sağlar.
- Sermaye sağlayıcıları ile paralarını emanet ettikleri kişiler arasındaki hesap verebilirliği güçlendirir.
- Yatırımcıların dünyadaki fırsatları ve riskleri belirlemelerine yardımcı olarak ekonomik verimliliğe katkıda bulunarak sermaye tahsisini geliştirir.
- Güvenilir, ortak bir muhasebe dilinin kullanılması sermaye maliyetini düşürür ve işletmeler için uluslararası raporlama maliyetlerini azaltır.

IASB yeni Standartları geliştirdiğinde veya yayınladığında, yeni şartlar zorunlu olmadan önce bir geçiş dönemi sağlamakta, ancak genellikle kuruluşların yeni şartları zorunlu tarihten önce uygulamasına izin vermektedir. IASB Mavi ve Kırmızı Kitaplar olmak üzere iki cilt Standart ve Yorum üretmektedir. Mavi kitap, bir işletmenin zorunlu tarihten önce herhangi bir yeni gereklilik uygulamamayı seçmesi durumunda uygulayacağı Standartlar ve Yorumları, Kırmızı kitap, bir işletmenin tüm yeni gereklilikleri gerekenden daha önce uygulaması halinde uygulayacağı Standartlar ve Yorumları içerir (Poole, 2019).

IFRS standartları ve özetleri aşağıda verilmiştir (Poole, 2019):

IFRS 1 Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Kez Kabulü: Bir işletmenin IFRS Standartlarını ilk kez genel amaçlı finansal tablolarını hazırlamanın temeli olarak benimsediğinde uyması gereken prosedürleri anlatır.

IFRS 2 Hisse Bazlı Ödeme Standartları ve Yorumları: Bir işletmenin, öz kaynağına dayalı finansal araçları veya hisse senetlerinin fiyatına dayalı tutarlar için yükümlülükler doğurarak mal veya hizmet aldığı işlemlere ilişkin muhasebeyi açıklar.

IFRS 3 İşletme Birleşmeleri: Bir işletmenin iktisabı, edinilen varlıkları ve iktisap tarihindeki gerçeğe uygun değerlerinde üstlenilen borçları muhasebeleştirir ve kullanıcıların iktisabın niteliğini ve finansal etkilerini değerlendirmesini sağlayan bilgileri açıklar.

IFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri: IFRS 17'ye göre uygulanmasını bekleyen sigorta sözleşmeleri için finansal raporlamanın ön açıklamasıdır.

IFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Duran Varlıklar: Satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların muhasebeleştirilmesini ve durdurulan faaliyetlerin sunumu ve açıklanmasını düzenler.

IFRS 6 Maden Kaynaklarının Keşfi ve Değerlendirilmesi: Kapsamlı bir proje tamamlayana kadar maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi için finansal raporlamayı anlatır.

IFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar: Finansal tabloların birincil kullanıcılarına, finansal araçların işletme açısından önemini, risklerinin niteliğini ve derecesini ve işletmenin bu riskleri nasıl yönettiğini değerlendirmesine yardımcı olacak açıklamalar yapar.

IFRS 8 Faaliyet Bölümleri: İşletmelerde faaliyette bulunan karar vericiye, istenen varlıklarla ilgili parçalanmış bilgilerin nasıl raporlanacağını açıklar. Bu Standart, yalnızca bir kamu piyasasında işlem gören borç veya öz kaynağa dayalı aracı olan kuruluşlar için geçerlidir veya kuruluş bir kamu piyasasına araç ihraç etme sürecindedir.

IFRS 9 Finansal Araçlar: Değer düşüklüğü, kayıttan çıkarılma ve genel riskten korunma muhasebesi de dahil olmak üzere finansal araçların muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi için gereksinimleri belirler.

IFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar: Bir ana iştirakin bağlı ortaklığı kontrol edip etmediğini belirlemek için gereksinimleri belirler.

IFRS 11 Müşterek Anlaşmalar: İşletmenin müşterek anlaşmaya, iş birliğine sahip olup olmadığını ve müşterek yönetime tabi ortaklık veya müşterek faaliyet olup olmadığını yönetmek için ilkeler içerir.

IFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Payların Açıklanması: Bir işletmenin finansal tablo kullanıcılarının, diğer işletmelerdeki paylarının niteliğini ve bunlarla ilişkili riskleri değerlendirmesine ve söz konusu payların finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları üzerindeki etkilerini değerlendirmesine yardımcı olacak bilgileri içerir.

IFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü: Gerçeğe uygun değeri tanımlar, gerçeğe uygun değer ölçümleriyle ilgili gerekli açıklamaları yapar.

IFRS 14 Düzenleyici Erteleme Hesapları: IFRS 14'ün yayınlanmasından sonra IFRS Standartlarını benimseyen bir işletmenin, önceki GAAP uyarınca 'düzenleyici erteleme hesap bakiyeleri' için bazı sınırlı değişikliklerle muhasebeleştirmeye devam etmesine izin vermesi ile ilgili hükümleri içerir.

IFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Elde Edilen Gelir: Mal satışından ve müşteriye hizmet sunumundan elde edilen gelirin nasıl muhasebeleştirileceğini anlatır.

IFRS 16 Kiralama İşlemleri: Kiralamalar için muhasebeleştirme, ölçme, sunum ve açıklama şartlarını belirler.

IFRS 17 Sigorta Sözleşmeleri: Sigorta sözleşmelerinin tanınması, ölçülmesi, sunulması ve açıklanması ile ilgili esasları belirler.

3.1.6. BT Yönetişimi ve Kontrol Çerçevesi

Bilgi Teknolojileri (BT), her geçen gün daha aktif ve fazla bir şekilde iş yaşamında kullanılmaktadır. Daha önceki zamanlarda, yönetim kurulları, üst yönetim ve diğer yönetim kademeleri, BT'yi gündemlerinde arka plana atabilir, kaçınabilir, bilgi ve teknoloji (B&T) ile ilgili kararları başkalarına devredebilirdi. Ancak artık her geçen gün daha yoğun bir şekilde BT iş yaşamının ayrılmaz bir parçası haline gelmektedir. Yani artık iş yaşamı ve BT ayrılmaz bir ikili haline gelmiştir.

İş yaşamının BT ile yakınsaması Bilgi ve Teknoloji Kurumsal Yönetişimi (Enterprise Governance of IT – EGIT) kavramını beraberinde getirmiş, işle BT'nin bir arada nasıl verimli ve etkin kullanılabileceği konusunda çalışmalar yapılmaya başlanmıştır. Bilgi ve teknolojinin kurumsal yönetişimi karmaşık ve çok yönlüdür. Bir organizasyon içinde etkin EGIT'i tasarlamak, uygulamak ve sürdürmek için hızlı, basit veya ideal bir yol yoktur. Bu nedenle, yönetim kurulu üyelerinin ve üst düzey yönetimin, EGIT önlemlerini ve uygulamalarını kendi özel bağlamlarına ve ihtiyaçlarına göre uyarlamaları gerekir. Ayrıca bu kişiler, B&T için daha fazla hesap verebilirliği kabul etmeye istekli olmalı ve

B&T'den değer elde etmek için farklı bir zihniyet ve kültürü oluşturmalı ve yönlendirmelidir.

EGIT, dijital dönüşümden değer temini ve bu dönüşümden kaynaklanan iş riskini azaltma ile ilgilenir. Başka bir ifadeyle, EGIT'in başarılı bir şekilde hayata geçirilmesiyle birlikte üç temel sonuç beklenebilir (Lainhart, Conboy ve Saull, 2018):

- Fayda gerçekleştirme ve değer yaratma: Amaçlanan hizmetlerin ve çözümlerin zamanında ve bütçe dahilinde, amaçlanan finansal ve finansal olmayan faydaları üretmesidir.
- Risk optimizasyonu: İşi etkileme potansiyeline sahip BT olaylarının risklerinin yönetimi ve ortaya çıkan değerlerin korunmasıdır.
- Kaynak optimizasyonu: Bütünleşik ve ekonomik bir BT altyapısının sağlanması, işin gerektirdiği şekilde yeni teknolojilerin başlatılmasını ve eskimiş sistemlerin güncellenmesini veya değiştirilmesidir.

Bilgi ve Teknoloji Kurumsal Yönetişiminin anlaşılması, tasarlanması ve uygulaması için çeşitli çerçeveler geliştirilmiştir. Bu erevelerin en bilineni ve uygulananı BT Yönetişimi ve Kontrol erevesidir (Framework for IT Governance and Control – COBIT). COBIT, tüm paydaş ihtiyaçlarını göz önünde bulundurarak ve iş ve yönetişim gereksinimlerini BT ile ilgili kritik alanlara bağlayarak stratejik yönelimi ve odağı sağlar. "Ne yapmalı"nın kurulmasına ve gerekli iyileştirmeler için yönetici düzeyinde sponsorluğun elde edilmesine yardımcı olur. En nemlisi, BT ile ilgili iş kararları için yönetici düzeyinde hesap verebilirlik sağlar (Axelos, 2013: 4).

COBIT, Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Derneği (ISACA) tarafından yayınlanmaktadır. ISACA, 1967 yılında, bilgisayar sistemlerinde benzer iş denetimi kontrollerine sahip olan ve bilgisayar sistemlerinin içlerinde daha kritik hale geldiği kuruluşlardan küçük bir grup tarafından başlatıldı. Bu grup, bu alanda merkezi bir bilgi ve rehberlik kaynağına ihtiyaç duyulduğunu anladı ve 1969 yılında Elektronik Veri İşleme Denetçiler Derneği olarak kuruldu. 1976 yılında dernek, BT yönetişimi ve kontrol alanının bilgi ve değerini bytmek ve paylaşmak için geniş çaplı araştırma çabaları üstlenecek bir eğitim vakfı kurdu (ISACA, 2020a).

ISACA, yeler, gönüllüler ve profesyonellerden oluşan bir topluluktur. Amacı, dünya çapında BT profesyonellerine ve onların işletmelerine, teknolojinin yapacağı olumlu

katkılar konusunda farkındalık ve destek sağlamaktır. Böylece BT profesyonelleri ve şirketler teknolojinin getirdiği imkanlardan maksimum faydayı sağlarlar (ISACA, 2020b).

COBIT'in ilk versiyonu 1996 yılında yayınlanmıştır ve 1998, 2000, 2005, 2007 ve 2012 de revize edilerek COBIT 5 versiyonuna gelinmiştir. Son olarak ise 2019 yılında, özelleştirilmiş uygulamayı kolaylaştıran, inovasyon ve iş dönüşümünün itici gücü ve rolüyle güçlendirilen COBIT® 2019 versiyonu yayınlanmıştır (ISACA, 2020c).

COBIT, küresel olarak kurumsal BT yönetişimi için önde gelen çerçeve olarak tanınmaktadır ve giderek artan şekilde denetçiler, BT yönetimi ve işletme yöneticileri tarafından BT yönetişimi ve yönetim uygulamalarını değerlendirmek ve uygulamak için kullanılan bir araç haline gelmiştir. COBIT rehberliği, mevcut endüstri standartlarının ve en iyi uygulamaların analizine ve bu rehberliğin yüksek düzeyde uyumlaştırılmasına dayanmaktadır, böylece tüm paydaşlar kurumsal BT'nin etkili bir şekilde yönetilmesi ve yönetişimi için uygulanması gerekenlerin tek bir kaynağına sahip olmaktadır. COBIT, işletmelerin BT yönetişimi ve yönetimindeki yeteneklerini ve gerçek performanslarını kıyaslamalarına yardımcı olmak ve denetçilerin ve danışmanların mevcut araçları ve kriterleri kullanarak bu değerlendirmeleri bağımsız olarak yapmalarını sağlamak için değerlendirme araçları sunar. COBIT'in gelişiminin temel bir özelliği, denetçilerin ve yönetimin kullanması için 'ortak bir dilin' ve araç setinin bulunmasıdır, böylece iyi uygulamayı neyin oluşturduğuna dair kafa karışıklığı ve tartışmalardan kaçınılır. COBIT, kurumsal hedefleri BT ile ilgili hedeflere bağlayan bir hedef dizisi kullanır ve daha sonra da hedefleri mümkün kılan BT'deki iyi uygulamaları kurumsal iş gereksinimlerine bağlamak için rehberlik yapar ve araçlar sağlar. COBIT ayrıca risk senaryolarına dayanarak riskleri BT süreçlerine bağlamak için de araçlar sağlar. Bilinen risk alanlarına odaklanarak, riski yönetmek için kritik olan süreçlere öncelik verilebilir. Böylece COBIT, işletmelerin hem BT yönetişiminde ve yönetiminde boşlukların nerede olduğunu anlamalarına hem de iş ihtiyaçları ve risklerine dayanarak, yönetim kurulu ve üst yönetimden başlayıp BT ile ilgili faaliyetlere kadar kademeli bir yapıda uygulanmasına yardımcı olur (Axelos, 2013: 9).

COBIT çerçevesi yönetişim ve yönetimi ayrı olarak ele alır. İşletmelerin çoğunda genel yönetişim, Yönetim Kurulu Başkanının öncülüğünde yönetim kurulunun sorumluluğundadır. Özel yönetişim sorumlulukları, büyük ve karmaşık işletmelerde,

uygun düzeyde özel organizasyon yapılarına devredilebilir. Yönetim, kurumsal hedeflere ulaşmak için yönetim organının belirlediği yönde faaliyetler inşa eder, yürütür ve izler.

Çoğu işletmede, yönetim, genel müdürün (CEO) önderliğinde üst yönetimin sorumluluğundadır. COBIT uygun bir yönetim sistemini oluşturmak için işletme tarafından göz önünde bulundurulması gerekenleri tanımlar.

COBIT® 2019, iki ilkeye dayanarak geliştirilmiştir (Lainhart, Conboy ve Saull, 2018: 17):

1. Kurumsal bilgi ve teknoloji için bir yönetim sisteminin temel gereksinimlerini tanımlayan ilkeler
2. İşletmeye yönelik bir yönetim sistemi oluşturmak için kullanılabilecek bir yönetim çerçevesi ilkeleri

Bir yönetim sistemi için altı ilke tanımlanmıştır:

1. Paydaşa değer sağlama: İşletmelerin paydaş ihtiyaçlarını karşılamak ve BT kullanımından değer üretmek için bir yönetim sistemine ihtiyacı vardır. Değer; faydalar, risk ve kaynaklar arasındaki dengeden ortaya çıkar.
2. Bütüncül yaklaşım: Bir BT yönetim sistemi, farklı tiplerde olan ancak bir arada çalışan bileşenlerden oluşur.
3. Dinamik yönetim sistemi: Strateji veya teknolojik değişiklik gibi bir etkenin değişmesi durumunda, bu değişikliklerin bilgi ve teknoloji kurumsal yönetim sistemi üzerindeki etkisinin dikkate alınması gerekir.
4. Yönetimden ayrı yönetim: Bir yönetim sistemi, yönetim ve yönetimi ayrı ele almalıdır.
5. Kurumsal ihtiyaçlara uyarılma: Yönetim sistemi, işletmenin ihtiyaçlarına göre uyarlanmalıdır.
6. Uçtan uca yönetim sistemi: Yönetim sistemi, sadece BT birimini değil, işletmenin tamamını kapsamalıdır.

Bir yönetim çerçevesi için ise üç ilke vardır:

1. Kavramsal bir modele dayanır: Yönetim çerçevesi, tutarlılığı en üst düzeye çıkarmak ve otomasyona izin vermek için bileşenleri arasındaki ilişkileri tanımlayan kavramsal bir modele dayanmalıdır.

2. Açık ve esnektir: Yönetim çerçevesi, bütünlüğü ve tutarlılığı korurken, yeni içeriklerin eklenmesine olanak sağlamalıdır (Örneğin, CMMI, CIS, COSO).
3. Önemli standartlarla uyumludur: Yönetişim çerçevesi, önemli ve ilgili standartlar, çerçeveler ve düzenlemelerle uyumlu olmalıdır.

COBIT 2019'un temel girdileri, COBIT 5, standartlar ve çerçeveler ile topluluk desteğidir. COBIT 2019'un merkezinde Yönetişim ve Yönetim Referans Modeli yer alır. Yönetişim ve yönetim hedeflerine ulaşılarak bilgi ve teknolojinin işletme amaçlarına katkıda bulunabilmesi sağlanabilir. COBIT teki yönetim ve yönetim hedefleri birisi yönetim dördü yönetim hedefleri olmak üzere beş etki alanında gruplandırılmıştır. Her birinin altında ise detayları yer alır (Lainhart, Conboy ve Saull, 2018).

A. Yönetişim hedefleri:

1. Değerlendir, Yönet ve İzle (EDM): Yönetişim organı stratejik seçenekleri değerlendirir, üst yönetimi seçilen stratejik seçeneklere yönlendirir ve stratejinin gerçekleştirilmesini izler.
 - a) EDM 01 Yönetişim Çerçeve Kurulumu ve Sürdürülmesi
 - b) EDM02 Fayda Temini
 - c) EDM03 Risk Optimizasyonu
 - d) EDM04 Kaynak Optimizasyonu
 - e) EDM05 Paydaş Katılımı

B. Yönetim hedefleri:

1. Hizala, Planla ve Düzenle (APO): BT için genel organizasyonu, stratejiyi ve destekleyici faaliyetleri ele alır.
 - APO01 B&T Yönetim Çerçevesi
 - APO02 Strateji
 - APO03 Kurumsal Mimari
 - APO04 İnovasyon
 - APO05 Portföy
 - APO06 Bütçe ve Maliyetler
 - APO07 İnsan Kaynakları
 - APO08 İlişkiler

- APO09 Hizmet Anlaşmaları
- APO10 Tedarikçiler
- APO11 Kalite APO12 Risk
- APO13 Güvenlik
- APO14 Veri

2. Kur, Edin ve Uygula (BAI): BT çözümlerinin tanımlanması, tedarik edilmesi ve uygulanması ile bunların iş süreçlerine entegrasyonunu ele alır.

- BAI01 Programlar
- BAI08 Bilgi Birikimi
- BAI02 Gereksinimlerin Tanımı
- BAI09 Varlıklar
- BAI03 Çözümleri Belirleme ve Oluşturma
- BAI10 Konfigürasyon
- BAI04 Erişilebilirlik ve Kapasite
- BAI11 Projeler
- BAI05 Kurumsal Değişim
- BAI06 BT Değişiklikleri
- BAI07 BT Değişim Kabul ve Geçiş

3. Sağla, Hizmet Sun ve Destek Ver (DSS): Güvenlik dahil BT hizmetlerinin operasyonel hizmetlerini ve desteğini ele alır.

- DSS01 Operasyonlar
- DSS02 Hizmet Talepleri ve Olayları
- DSS03 Problemler
- DSS04 Süreklilik
- DSS05 Güvenlik Hizmetleri
- DSS06 İş Süreç Kontrolleri

4. İzle, Tespit Et ve Değerlendir (MEA): BT performans izlemesini ve bunun iç performans hedeflerine, iç kontrol hedeflerine ve dış gereksinimlere uygunluğunu ele alır.

- MEA01 Performans ve Uyum İzlemesi
- MEA02 İç Kontrol Sistemi

- MEA03 Dış Gereksinimlerle Uyum
- MEA04 Güvence

Yönetişim ve yönetim hedeflerinin yerine getirilebilmesi için işletmelerin bileşenlerden oluşan bir yönetim sistemi kurması, uyarlaması ve sürdürmesi gerekir. COBIT 2019’a göre bu bileşenler aşağıdakilerden oluşmaktadır (Lainhart, Conboy ve Saull, 2018: 22):

- Süreçler
- Örgütsel yapılar
- İlkeler, politikalar ve prosedürler
- Bilgi,
- Kültür, ahlak ve davranışları
- İnsanlar, beceriler ve yetkinlikler
- Hizmetler, altyapı ve uygulamalar

COBIT 2019’a işletmelerin yönetim sisteminin tasarımını etkileyebilecek ve yönetim sistemini BT kullanımında başarılı kılacak, tasarım etkenleri adı verilen bazı faktörler vardır. Tasarım etkenleri aşağıda verilmiştir (Lainhart, Conboy ve Saull, 2018: 23).

- Kurumsal strateji
- Kurumsal amaçlar
- Risk profili
- BT’ye ilişkin sorunlar
- Tehdit görünümü
- Uyumluluk gereksinimleri
- BT’nin rolü
- BT kaynak sağlama modeli
- BT uygulama yöntemleri
- Teknoloji benimseme stratejisi
- İşletme büyüklüğü

Ayrıca COBIT 2019’a göre, paydaş gereksinimleri kurumun işletilebilir stratejisine dönüştürülmüş olabilmek için amaçların paydaş ihtiyaçlarından, kurumsal amaçlara, uyumlandırma amaçlarına ve yönetim ve yönetim hedeflerine olacak şekilde basamaklandırılması gerekmektedir (Lainhart, Conboy ve Saull, 2018: 28).

Bu bölümde COBIT2in temelleri ile ilgili bilgiler verilmiştir. COBIT'in tasarlanması, uygulanması ve izlenmesi konularında ayrıca detay rehberler de yer almaktadır.

3.2. Denetime İlişkin Ulusal Standartlar

3.2.1. Kamu İç Denetim Standartları

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, mali yönetim ve denetim konularında köklü değişiklikler yapmıştır. Bu değişikliklerden biri de iç denetim mantığının getirilmiş olmasıdır. İç denetimin koordinasyonu ise Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı olarak kurulan İç Denetim Koordinasyon Kuruluna verilmiştir. Yine 5018 sayılı kanununun 64'üncü maddesine göre iç denetçilerin görevlerini yürütürken İDKK tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun hareket edileceği ifade edilmiştir. Buna bağlı olarak 16 Ağustos 2011 tarih ve 28027 sayılı resmî gazetede Kamu İç Denetim Standartları yayınlanmıştır (Kamu İç Denetim Standartları, 2011).

Kamu İç Denetim Standartları, İDKK tarafından hazırlanmıştır ve iç denetçilerin standartlara uyumu zorunlu tutulmuştur. Kamu İç Denetim Standartlarının belirlenmesinde, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından yayınlanan ve yukarıdaki içerikte de zikredilen Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları esas alınmıştır. Ayrıca standartlarda öngörülmeven durumların ortaya çıkması halinde, IIA tarafından belirlenen Uygulama Önerilerine uyulması tavsiye edilmektedir.

Kamu iç denetim standartları, IIA tarafından yayınlanan standartları esas aldığından benzer şekilde Nitelik Standartları (1000'li standartlar) ve Çalışma Standartlarından (2000'li standartlar) ve bu standartların Güvence ve Danışmanlık faaliyetlerine nasıl uygulanacağını ifade eden uygulama standartlarından oluşmaktadır. Performans standartları yerine Çalışma standartları dendiği görülmektedir. Ancak genel içeriği aynıdır. Uluslararası iç denetim mesleki uygulama standartlarının detayı daha önce açıklandığından burada tekrar edilmeyecek, kamu iç denetim standartları ile uluslararası iç denetim mesleki uygulama standartlarının ayrıştığı noktalardan söz edilecektir.

Uluslararası iç denetim mesleki uygulama standartları, içeriği değerlendirildiğinde, yönetim kurulu, hatta denetim komitesi yapısı olan kurumların iç denetim işleyişini anlattığı görülmektedir. Bu yapı özellikle ABD'de halka açık şirketlerin iç denetim yapısı ile uyumaktadır. Denetim komitesi, bir şirketin yönetim kurulunun finansal raporlama

ve açıklamadan sorumlu olan ana faaliyet komitelerinden biridir. ABD'de halka açık tüm şirketlerin borsaya kote olabilmesi için bir denetim komitesi bulundurması gereklidir. Komite üyelerinden en az bir kişinin mali konularda uzman olması şartı da eklenmiştir (Investopedia, 2020). Buna karşın ülkemizdeki kamu yapısı düşünüldüğünde yönetim kurulu, denetim komitesi bir yapının olmadığı, kurumların bir tepe yöneticisi olduğu ve birimlerin bu yöneticiye bağlı olduğu görülmektedir. Bu nedenle Uluslararası iç denetim mesleki uygulama standartlarının uyuşmayan maddelerinde değişiklik yapılarak kamu iç denetim standartları hazırlanmıştır.

Uluslararası iç denetim mesleki uygulama standartları ile Kamu iç denetim standartları karşılaştırıldığında, yapı ve uygulama farklılıklarından doğan ve özellikle değiştirildiği anlaşılan dikkat çekici terminolojik farklar Tablo 1’de verilmiştir.

Temel bir farklılık olarak, kamu iç denetim standartlarında, uluslararası iç denetim mesleki uygulama standartlarında yer alan yorum kısımlarının, terimler sözlüğünün ve 2070 Dış Hizmet Sağlayıcı ve Kurumsal Sorumluluk maddesinin çıkarıldığı görülmektedir.

İki standart arasındaki en temel ayrım noktasının metinde geçen yönetim ve yönetim kurulu şeklinde geçen ifadelerin üst yönetici şeklinde değiştirilmiş olmasıdır. Bu ayrım yapısal farklılığı da göstermektedir. Kamu iç denetim standartlarında icranın başında olan kişinin aynı zamanda iç denetimin fonksiyonel olarak bağlı olduğu kişi olduğu da görülmektedir. Bunun yapısal farklılığın en dikkat çekici hali, 2600 Yönetimin Artık (Bakiye) Riskleri Üstlenmesi maddesinde görülmektedir. Uluslararası iç denetim mesleki uygulama standartlarına göre İDY, üst yönetimin kurum için kabul edilemeyecek bir riski üstlendiği sonucuna varırsa bu durumu denetim komitesi ve yönetim kuruluna ileterek tartışması gerektiğini ifade etmektedir. Ancak kamuda böyle bir yapı olmadığı için kamu iç denetim standartlarında aynı madde iç denetim birim başkanının üst düzey yöneticinin idare için kabul edilemeyecek düzeyde bir artık riski üstlenmeyi kabul ettiğine kanaat getirmesi halinde, konuyu yine üst düzey yöneticiyle müzakere etmek zorunda olduğun, artık riskle ilgili olarak bir mutabakata varılamazsa, iç denetim birimi başkanının, konuyu, çözümlenmesi için yine üst yöneticiye rapor etmek zorunda olduğunu ifade etmektedir. Bu durum zaten mutabakat sağlanamayan bir yöneticiye tekrar tekrar yönlendirildiğini göstermektedir.

Tablo 1: Uluslararası İç Denetim Standartları ile Kamu İç Denetim Standartlarının Karşılaştırılması

Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları	Kamu İç Denetim Standartları
Performans Standartları	Çalışma Standartları
Yönetim, Yönetim Kurulu veya Denetim Komitesi	Üst Yönetici veya Bakan (Bakanlık ve bağlı idarelerde)
İç Denetim Yöneticisi	İç Denetim Birim Başkanı
Kurum	İdare
Yönetmelik	Yönerge
Etik Kurallar	Meslek Ahlak Kuralları
Objektif	Tarafsız
Yeterlilik	Yetkinlik
Vasıf	Nitelik
Yönetişim	Kurumsal Yönetim/Yönetim
Etkinlik	Etkililik
Uyanık	Dikkatli
Eşgüdüm	Koordinasyon
Kıstas	Kriter
Kanun ve düzenleme	Mevzuat
Müşteri	İlgili Yönetici (danışmanlık maddelerinde)
Gözlemek	İzlemek
Bilgilerin tespiti ve tanımlanması	Bilgilerin belirlenmesi
Hukuk danışmanı onayı	Hukuk müşaviri görüşü

Uluslararası iç denetim mesleki uygulama standartlarında “İç Denetim Yöneticisinin, üst yönetim ve yönetim kurulu ile tartışması gerekir” şeklindeki ifadelerin, kamu iç denetim standartlarında “İç denetim birimi başkanı, üst yönetici ve üst yönetime açıklamalıdır” şeklinde değiştirilmesi dikkat çekicidir. Yani kamu iç denetim standartları üst yönetici ile tartışmanın önünü kapatmaktadır. Tartışma ifadesi sadece dış değerlendirme konusunda geçmektedir.

Kamu iç denetim standartlarında standartlara uyum ve dış değerlendirmelerde, kurum dışından ifadesi yerine İDKK tarafından olarak değiştirilmiş, yönetim kuruluna sunulması

gereken bilgi ve rapor ise İDKK'ya sunulacak şekilde değiştirilmiştir. Kurul şeklinde geçen ifadeler İDDK'yı kastetmektedir.

Risk esaslı planın hazırlanmasında Normalde paydaş beklentilerine atıf yaparken kamuda iç denetim standartlarında stratejik plan ve kamu iç denetim strateji belgesinin de dikkate alınması istenerek konu detaylandırılmıştır.

Görev planlaması yapılırken dikkate alınması gereken konularda (2201), ilgili bir çerçeve veya modele ifadesi Kamu İç Kontrol Standartlarına şeklinde değiştirilmiş ve netleştirilmiştir.

Yukarıda sayılanların dışında çok sayıda yerde genel anlamda farklılık oluşturmayacak şekilde cümle ve kelime değişiklikleri yapılmıştır. Özetle, Kamu İç Kontrol Standartları, kamunun yapısal farklılıkları ve uygulamalarına uygun olarak revize edilmiş olan Uluslararası iç denetim mesleki uygulama standartlarıdır (Kamu İç Denetim Standartları, 2011).

3.2.2. Devlet Muhasebe Standartları

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 49 uncu maddesine göre, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak olan muhasebe ve raporlama standartları, uluslararası standartlara uygun olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı uhdesinde; Sayıştay Başkanlığı, Hazine ve Maliye Bakanlığı ve diğer ilgili kuruluş temsilcilerinin katılımıyla oluşturulan ve 2006 yılında kurulan Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu tarafından belirlenmektedir (HMB, 2020a).

Standartlar uluslararası muhasebe standartları ile uyumludur ve mali yapımıza uygun özelleştirmelere sahiptir. Standartlar otuz maddeden oluşmaktadır ve listesi ve kısa açıklamaları aşağıda verilmiştir (HMB, 2020b):

1- Mali Tabloların Sunulması: Malî tablolarının geçmiş dönemlere ait malî tablolarla karşılaştırılmasına imkân verecek biçimde sunulması için gerekli olan temel ilke ve esasları açıklamaktadır.

2- Nakit Akış Tabloları: Belirli bir dönem içinde kamu idarelerinin nakit ve nakit benzeri varlıklarında meydana gelen değişikliklerle ilgili bilgilerin nasıl sunulacağını açıklamaktadır.

- 3- Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminindeki Değişiklikler ve Hatalar: Kamu idarelerine ait malî tablolarının ilgili, güvenilir, karşılaştırılabilir olmasını sağlamak için gereken açıklamaları içerir.
- 4- Dövizle Yapılan İşlemler ve Döviz Kurlarındaki Değişimin Etkileri: Yabancı para ile gerçekleştirilen işlemlerinin mali tablolara nasıl dâhil edileceğini ve geçerli para birimine nasıl çevrileceği ile ilgili hususları belirler.
- 5- Borçlanma Maliyetleri: Borçlanma maliyetlerinin nasıl muhasebeleştirileceğini açıklar.
- 6- Konsolide ve Bireysel Mali Tablolar: Ana sahip idarenin ve kontrol altında tuttuğu idarenin mali tablolarının nasıl olacağını açıklar.
- 7- İştiraklerdeki Yatırımlar: İştiraklerdeki yatırımların nasıl muhasebeleştirileceğini açıklar.
- 8- Ortak Girişimlerdeki Paylar: Ortak girişimlerdeki payların nasıl muhasebeleştirileceğini açıklar.
- 9- Bedel Karşılığında Yapılan Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirler: Bedel karşılığında yapılan faaliyetlerden elde edilen gelirlerin nasıl muhasebeleştirileceğini açıklar.
- 10- Stoklar: Stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklar.
- 11- Kiralamalar: Kiracılar ve kiraya verenler tarafından finansal kiralama ve faaliyet kiralamaları için uygulanacak usulleri açıklar.
- 12- Raporlama Tarihinden Sonraki Olaylar: Raporlama tarihinden sonra ortaya çıkan olaylar olması durumunda düzeltme işlemlerinin nasıl yapılacağını açıklar.
- 13- Yatırım Amaçlı Varlıklar: Yatırım amaçlı varlıkların nasıl muhasebeleştirileceğini açıklar.
- 14- Maddi Duran Varlıklar: Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konuları açıklar.
- 15- Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar: Bu varlıkların nasıl muhasebeleştirileceğini ve mali tablolarda nasıl gösterileceğini açıklar.
- 16- Nakit Üretmeyen Varlıklarda Değer Düşüklüğü: Varlıkların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı, uğradı ise muhasebe işleminin nasıl yapılacağını açıklar.

- 17- Maddi Olmayan Duran Varlıklar: Başka bir standartta özel hüküm bulunmayan maddi olmayan duran varlıkların muhasebe işleminin nasıl yapılacağını açıklar.
- 18- Genel Yönetime İlişkin Mali Bilgilerin Açıklanması: Şeffaflığı güçlendirmek için genel yönetime ilişkin mali bilgilerin nasıl açıklanacağını anlatır.
- 19- Bölümsel Raporlama: İdarenin geçmiş performansının daha iyi anlaşılması sağlayarak ve kaynakların durumunu göstererek şeffaflığı arttıran bölümlere göre raporlama ilkelerini anlatır.
- 20- İnşaat Sözleşmeleri: İnşaat sözleşmelerinden doğan gelir ve giderlerin nasıl muhasebeleştirileceğini anlatır.
- 21- Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Mali Raporlama: Yüksek enflasyonlu ekonomilerde mali raporlamanın nasıl yapılacağını anlatır.
- 22- İlişkili Taraf Açıklamaları: Hesap verebilirlik, raporlayan kuruluşun mali durumunun anlaşılması, kuruluşu hangi tarafların kontrol ettiğinin anlaşılması ve yapılan işlemlerin neler olduğunun gösterilmesi gibi kuruluş ile ilişkili taraf arasındaki işlemler hakkında bilgilerin açıklanmasını yapmaktadır.
- 23- Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri: İmtiyaz veren bir kamu kurumunun taraf olduğu hizmet imtiyaz sözleşmelerinin nasıl muhasebeleştirileceğini anlatır.
- 24- Vergiler ve Karşılıksız Diğer Gelirler: Vergiler ve karşılıksız gelirlerin tespiti ve nasıl muhasebeleştirileceğini anlatır.
- 25- Bütçe Bilgilerinin Mali Tablolarda Sunumu: Bütçelenen ve gerçekleşen karşılaştırması ve sunumunun nasıl yapılacağını anlatır.
- 26- Mali Araçlar; Sunum: Mali araçların öz kaynak ve yükümlülükler olarak sunulmasına ve netleştirilmesine ilişkin hükümler içerir.
- 27- Mali Araçlar; Muhasebeleştirme ve Ölçme: Mali varlıkların, yükümlülüklerin ve mali olmayan kalemlerin alım ve satımına ilişkin hususların nasıl ölçüleceğini ve muhasebesinin nasıl yapılacağını anlatır.
- 28- Mali Araçlar; Açıklamalar: Mali araçların mali durum ve performans üzerindeki etkisinin anlaşılması, mali araçlardan doğan risklerin yapısı, düzeyi ve nasıl yönetildiğinin görülmesi için mali tabloların nasıl hazırlanacağını anlatır.

29- Nakit Üreten Varlıklarda Değer Düşüklüğü: Nakit üreten bir varlığın değerinin düşüp düşmediğinin tespiti ve muhasebe işleminin nasıl yapılacağını anlatır.

30- Tarım: Tarımsal faaliyetlerin nasıl muhasebeleştirileceğini anlatır.

3.2.3. Türkiye Denetim Standartları

Türkiye Denetim Standartları (TDS), Bağımsız Denetim Standartları (BDS) olarak da anılmaktadır, Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından düzenlenen ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standartlarının (ISA), Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından Türkçe olarak yayınlanmış halidir. ISA standartları 200'den başlayan 810'a kadar giden bir dizi standarttan oluşmaktadır. Daha önce bu konuda bilgi verildiği için burada bilgi verilemeyecektir. Standartlara uygunluğun denetimini Bağımsız Denetçiler yapmaktadır ve 3568 sayılı yasa ile bağımsız denetim yetkisi SMMM ve YMM'lere verilmiştir (SMMM ve YMM Kanunu, 1989).

3.2.4. Türkiye Muhasebe Standartları

Türkiye'de Muhasebe Standartları (TMS) devlet öncülüğünde gelişmiştir. Ülkemizde muhasebe standartlarını oluşturma yönünde ilk olarak kurulan kuruluşlar; İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu, Sermaye Piyasası Kurulu, Türk Standartları Enstitüsü, Türkiye Bankalar Birliği ve Maliye Bakanlığı bünyesinde oluşturulan çeşitli kuruluşlardır. 1989 yılında, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), muhasebe kurallarının saptanması amacıyla Maliye Bakanlığı ile çalışmalara başlamıştır. 1994 yılında TÜRMOB tarafından "Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu" (TMUDESK) oluşturulmuştur. Kurulun amacı, muhasebe ilkelerinde kabul edilebilir bir düzen kurmaktır. TMUDESK tarafından hazırlanan "Türkiye Muhasebe Standardı" (TMS) 1997 yılında uygulamaya başlanmıştır (Yılmaz, 2007: 142, 143).

2011 yılında Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), Bakanlar Kurulu'nca alınan kararla kurulmuştur ve Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturma ve yayınlama görevi bu kuruma verilmiştir (KGK Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, 2011). KGK, bir standart olmamakla birlikte, finansal raporlamanın daha anlaşılır olması için "Kavramsal Çerçeve" yayımlanmıştır (KGK, 2020a).

Türk Ticaret Kanunu'na göre Türkiye faaliyet gösteren işletmelerin Türkiye Muhasebe Standartlarına uyma zorunluluğu vardır (Türk Ticaret Kanunu, 2011: Madde 64-88).

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), Avrupa (İngiltere) merkezli, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayımlanan Uluslararası Muhasebe Standartlarının (IAS) kabul edilmiş ve Türkçeye çevrilmiş halidir.

TMS özet ve liste halinde aşağıdakilerden oluşmaktadır (KGK, 2020b):

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu: İşletmelerde, genel amaçlı finansal tablolarının geçmiş dönemlere ait malî tablolarla karşılaştırılmasına imkân verecek biçimde sunulması için gerekli olan temel ilke ve esasları açıklamaktadır.

TMS 2 Stoklar: Stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklar.

TMS 7 Nakit Akış Tablosu: İşletmenin nakit ve nakit benzerlerinde meydana gelen değişimleri hakkında bilgi sunulmasını sağlamaya dönük bilgiler içerir.

TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar: İşletmelere ait malî tablolarının ilgili, güvenilir, karşılaştırılabilir olmasını sağlamak için gereken açıklamaları içerir.

TMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar: Raporlama tarihinden sonra ortaya çıkan olaylar olması durumunda düzeltme işlemlerinin nasıl yapılacağını ayrıca işletmenin sürekliliği olmaması halinde nasıl hareket edilmesi gerektiğini açıklar.

TMS 12 Gelir Vergileri: Gelir vergilerinin nasıl muhasebeleştirileceğini anlatır.

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar: Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki konuları açıklar.

TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar: Çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesine ve açıklanmasına ilişkin hususları içerir.

TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklaması: Devlet Teşviklerinin ve yardımlarının nasıl muhasebeleştirileceğini anlatır.

TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri: Yabancı para ile gerçekleştirilen işlemlerinin mali tablolara nasıl dâhil edileceğini ve geçerli para birimine nasıl çevrileceği ile ilgili hususları belirler.

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri: Bir varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturan borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesini anlatır.

TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları: İlişkili tarafların mevcudiyetinden dolayı işletmenin finansal durumunun etkilenmesi olasılığı için gerekli olan açıklamaların, işletmenin finansal tablolarında yer almasını sağlayacak hükümler içerir.

TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama: Emeklilik fayda planlarına ilişkin finansal tabloları hazırlanması gerekmesi halinde nasıl olacağını açıklar.

TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar: Bağlı ortaklıklar, iş ortaklıkların ve iştiraklerdeki yatırımlara ilişkin uyulması gereken kuralları açıklar.

TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar: İştiraklerdeki ve iş ortaklıklarında yatırımların olması durumunda öz kaynak yönteminin uygulanmasına ilişkin hükümleri ortaya koymaktır.

TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama: Yüksek enflasyonlu ekonomilerde mali raporlamanın nasıl yapılacağını anlatır.

TMS 32 Finansal Araçlar, Sunum: Finansal araçların borç veya öz kaynak olarak sunulmaları ve finansal varlık ve borçların netleştirilmelerine ilişkin ilkeleri belirler.

TMS 33 Hisse Başına Kazanç: Yatırımcıların ve finansal tablo kullanıcılarının, işletmenin performansını anlaması için hisse başına kazancın belirlenmesine ilişkin ilkeleri belirler.

TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama: işletmenin finansal durumunun ilgili taraflara gösterilmesi için ara dönem finansal raporlama gerekmesi halinde asgari içeriği ve ara döneme ilişkin muhasebe ve ölçme ilkelerini tanımlar.

TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü: İşletmenin, varlıklarının geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerden izlenmemesini sağlamak amacıyla değer düşüklüğü zararını muhasebeleştirmesini açıklamaktadır.

TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar: Finansal tablolara alma kıstaslarının ve ölçüm esaslarının karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklara uygulanmasını açıklanmaktadır.

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar: Başka bir standartta özel hüküm bulunmayan maddi olmayan duran varlıkların muhasebe işleminin nasıl yapılacağını açıklar.

TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme: Finansal araçların, riskten korunma yöntemlerinin nasıl uygulanacağını anlatır.

TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller: Yatırım amaçlı gayrimenkullerin nasıl muhasebeleştirileceğini açıklamaktadır.

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler: Tarımsal faaliyetlerin nasıl muhasebeleştirileceğini anlatır.

3.2.5. Türkiye Finansal Raporlama Standartları

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), eski ismi ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), Türkiye’deki muhasebe standartları konusunda yaşanan düzensizliği gidermek, bir düzen sağlamak ve dünya ile uyum sağlamak için Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayımlanan ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (IFRS) benimsenmesi ve Türkçeye çevrilerek kullanılması için anlaşma sağlamıştır (Ulus, 2010).

Türk Ticaret Kanunun göre Türkiye faaliyet gösteren işletmelerin Türkiye Muhasebe Standartlarına uyma zorunluluğu, Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TFRS) da kapsamaktadır (Türk Ticaret Kanunu, 2011: Madde 64-88). İlâveten Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) borsada işlem gören ortaklıklara, aracı kurumlara, portföy yönetim şirketlerine ve bunların bağlı ortaklıklarına, iştiraklerine ve iş ortaklıklarına finansal tabloların hazırlanmasında Avrupa Birliği (AB) tarafından kabul edilen haliyle Uluslararası Muhasebe / Finansal Raporlama Standartlarına (UMS/UFRS) uygulama zorunluluğu getirmiştir (Finansal Tabloların Hazırlanmasında Dikkat Edilecek Hususlar, Seri:XI, No:29, 2008).

Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS), Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (IFRS/UFRS), Türkçeye çevrilmiş halidir. IFRS hakkında daha önce bilgi verildiğinden burada tekrar edilmeyecektir.

3.3. İç Denetimde Kariyer ve Sertifika Sistemi

Sertifikasyon, denetçilerin yapmış oldukları işlere hâkim oldukları ve işlerini daha profesyonel yaptıklarının objektif göstergeleridir. İç denetçilerin kariyerlerinde ilerlerken bilgi ve becerilerini arttırarak sahip olabilecekleri çok sayıda sertifika bulunmaktadır.

3.3.1. Sertifikalı İç Denetçi

Sertifikalı İç Denetçi (Certified Internal Auditor – CIA), İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından verilen, tüm dünyada iç denetçiler için geçerli olan ve tanınan en önemli sertifikadır. CIA sertifikası, tanınan ve güvenilir bir iç denetçi, Uluslararası İç Denetim

Mesleki Uygulama Standartlarını anlayan ve uygulayabilecek gerçek bir uzman, örgütsel yönetim konusunda bilgili, daha güçlü, daha yetkin bir profesyonel ve iç denetim mesleğine adanmış ve kariyer ilerletme fırsatları için donanımlı bir denetçi olduğunu göstermekte ve denetçiye ayrıcalıklı kılmaktadır (Theiia, 2020c).

CIA sertifikalı bir iç denetçi, Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ) hakkında güncel bilgilere sahip olduğunu, denetim görevlerini Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları'na uygun olarak gerçekleştirebildiğini, kurumsal yönetişimin ne olduğunu bildiğini, riskleri ve kontrolleri değerlendirecek yeterliliğe ve denetim için gerekli iş, BT ve yönetim alt yapısına sahip olduğunu kanıtlamış olur. İç denetçilerin CIA sertifikasını alma hedefleri genellikle, güveni ve saygı kazanmak, becerilerini ve yetkinliklerini kuvvetlendirmek, kariyer ve kazançlarını yükseltmek, mesleklerinin bildiklerinin ve uygun şekilde yerine getirebileceklerini göstermek için almak isterler.

ABD’de yapılan bir araştırmada katılımcıların yüzde 84’ü CIA’nın değer kattığını, yüzde 70’i İDY’lerin denetçi alırken CIA sahibi denetçileri tercih ettiğini ve CIA sahibi denetçilerin olmayanlara göre yıllık ortalama 38 bin dolar daha fazla kazandıklarını ifade etmişlerdir (CIA Broşür, 2020). Bunun yanında 1997 yılında yapılan nispeten eski başka bir araştırmaya göre ise, CIA belgesinin önemli bir yeterlilik seviyesidir ayrıca CIA belgesinin iç denetim departmanlarındaki yükselmeler ve diğer kuruluşlardaki iç denetim pozisyonlarına geçiş açısından önemli olduğu düşünülmektedir. Bununla birlikte, CIA belgesinin iç denetim departmanlarında işe alım veya kariyer gelişimi kararları için önemli olduğu düşünülmemektedir. Katılımcılar CIA belge algısının yakın gelecekte önemli ölçüde değişmeyeceğini söylemişlerdir. CIA belgesi olanlar belgenin faydalı olduğunu düşünmektedir. Bununla birlikte, iç denetim yöneticileri CIA belgesinin bazı faydaları konusunda diğer katılımcı gruplara göre daha az olumlu görüş belirtmiştir (Myers ve Gramling, 1997: 76,77).

IIA’in kuruluş yılı olan 1974 yılından bu yana 170 ülkede 165 binin üzerinde CIA sertifikalı denetçi bulunmaktadır (Theiia, 2020d).

CIA sınavına başvurabilmek için Profesyonel Sertifikasyon Kurulu (PCB) tarafından belirlenen bir dizi ön şartı yerine getirmek ve bu şartları belgelemek gerekmektedir (Theiia, 2020e; Tide, 2020e).

Eğitim: Türkiye’de başvuru için adayların en azından lisans mezuniyetinin olması gerekmektedir. Bununla birlikte eğitim süresinin yüzde 90’ını tamamlamış olanların başvuruları da değerlendirilmektedir. ABD’de ise Ön lisans derecesine sahip olanlar, eşdeğerler bir hazırlık derecesi, yüksek öğrenim diploması, yüksek ulusal diploma veya C veya daha yüksek notu olan üç A-seviyesi sertifikası da kabul edilebilmektedir.

Karakter Referansı: CIA sınavına başvuracak kişinin ahlaki değerlere bağlı ve profesyonel nitelikte olması istenmektedir. Karakter referans formunun adayın amiri veya aktif CIA, CGAP, CCSA, CFSA veya CRMA sertifika sahibi bir kişi tarafından imzalanması gerekmektedir.

Deneyim: Adayların en az 24 aylık iç denetim veya muadil (dış denetim, kalite güvencesi, uyum ve iç kontrol de dahil denetim/ değerlendirme) bir iş deneyimine sahip olması gerekmektedir. Yüksek lisans veya üstü bir dereceye sahip olunması halinde bu süre 12 ay olarak uygulanmaktadır. Ön lisans ve dengi durumda olanlarda ise 60 aylık deneyim istenmektedir. Adaylar sınavlara girmeden önce yeterli deneyime sahip olmasalar da sınavlara girebilirler ancak sertifikalarını alabilmek için bu koşulu yerine getirmeleri gerekmektedir. ABD’de Yeminli Mali Müşavirler Derneği (ACCA) Kalifiye Üyeleri Eğitim ve İş Deneyiminden ABD Sertifikalı Serbest Muhasebeci (EBM) Aktif Lisans Sahipleri ise eğitim gereklerinden muaf tutulmuştur.

Etik Kurallar: Adayların IIA Etik Kurallarına uyduğunu ifade eden bir formu imzalamaları gerekmektedir.

Kimlik Belgesi: Adayların geçerli bir kimlik ile başvuru yapması gerekmektedir.

Sınava başvuru esnasında ilk başvuru ücreti yatırılmakta, sonrasında ise her bir bölüm için ayrı bir sınav ücreti yatırılmaktadır.

Sınav başvuru ücreti yatırıldıktan sonra üç yıl içerisinde sınavların tamamlanması gerekmektedir. Süre sonunda tamamlanmaz ise süreç baştan başlamaktadır. Ancak ayrı bir ücret ödeyerek 12 aylık uzatma hakkı alınabilmektedir. Ayrıca geçerli bir mazeret olması durumunda değerlendirilmek üzere başvurular da alınmaktadır.

Tüm başvuru işlemleri Sertifikasyon Aday Yönetim Sistemi (CCMS-<https://ccms.theiia.org/>) üzerinde yapılmaktadır. Sınav gerekleri yerine getirilip sınav ücretleri yatırıldıktan sonra 180 gün içerisinde sınav için randevu alınarak sınava girilmesi gerekmektedir. Ücret karşılığı bu süre 90 gün uzatılabilmektedir. Sınav randevu

işlemleri pearson vue tarafından yapılmaktadır. Sistem üzerinden giriş yaprak sınav test yeri ve zamanı seçilmektedir. Türkiye’de hali hazırda İstanbul, Ankara, İzmir ve Kocaeli’de sınav merkezleri bulunmaktadır. Sınav planlıktan sonra değişiklik yapmak için yine ücret ödemek gerekmektedir.

CIA sertifikası için mevcut durumda üç adet sınava girmek gerekmektedir. CIA sınavı Türkçe dahil 12 dilde yapılmaktadır. Sınavların içerikleri aşağıda özet olarak verilmiştir (CIA Broşür, 2020).

Birinci Bölüm İç Denetimin Temelleri (125 SORU / 150 DAKİKA): İç denetim görevine başlamadan önce bilinmesi gerekenlerden oluşur ve içerik başlıkları şöyledir; İç Denetimin Temelleri, Kalite Güvencesi ve Geliştirme Programı, Bağımsızlık ve Objektiflik, Yönetişim, Risk Yönetimi ve Kontrol, Yetkinlik ve Gereken Mesleki Özen, Sahtekarlık ve Suiistimal Riskleri

İkinci Bölüm İç Denetim Uygulamaları (100 SORU / 120 DAKİKA): İç denetim görevinin yapılması aşamalarından oluşur ve içerik başlıkları şöyledir; İç Denetim Faaliyetini Yönetmek, Görev Sonuçlarını Açıklamak ve İlerlemeyi İzlemek, Görevi Planlamak, Görevi Gerçekleştirmek

Üçüncü Bölüm İç Denetim Mesleğine İlişkin İş Bilgileri (100 SORU / 120 DAKİKA): İç denetim görevini erine getirirken denetçinin bilmesi gereken bilgilere odaklanır ve içeriği şöyledir; İş Zekâsı, Finansal Yönetim, Bilgi Güvenliği, Bilgi Teknolojileri

Sınav puanlaması 250 ile 750 arasında olabilir. Geçmek için en az 600 puan (Yaklaşık yüzde 70) almak gerekmektedir. Sınav test merkezinde bilgisayar üzerinden yapılmakta, görüntü ve ses kaydı alınmaktadır. Online bir sınav olduğundan sınav sonucunuz hemen verilmektedir. Sınav sonucunun başarılı olması halinde sadece geçtiğinizi belirten bir evrak verilmekte başarısız olunması halinde aldığını puan ve hangi bölümlerde iyi ve kötü olduğunuzu belirten bir rapor verilmektedir. Başarısız bir sınavdan sonra tekrar sınava girmek için en az 60 gün beklenmesi gerekmektedir. Bu zaman dilimi sonrası üç yıllık sürede sınavları tamamlamak kaydı ile defalarca, her defasında sınav ücreti ödenerek, sınava girilebilmektedir.

Sertifika sınavları tamamlandıktan sonra IIA, sertifikanın korunabilmesi için Sürekli Mesleki Eğitim (Continuing Professional Education-CPE) adı verilen yıllık 40 saate denk gelecek şekilde eğitim alınmasını, eğitim verilmesi veya yayın yapılması istemektedir. Eğitim verilmesi ve yayın yapılması durumunda ayrı bir hesaplama mantığı CPE

hesaplanmaktadır. Sınavın geçilmesi sonrası ilk iki yıl bu eğitim şartı yoktur. Ancak sonraki zamanlarda yıl sonuna kadar eğitimlerin bildirilmesi ve bildirim ücretinin ödenmesi gerekmektedir. CPE bildirimleri sertifika sahipleri CCMS üzerinde kendileri yapmaktadırlar. CPE denetimleri, rastgele seçilen bildirimler üzerinden yapılmaktadır. CPE bildiriminin doğru olmadığı tespit edildiğinde sertifika sahibinin sertifikası iptal edilmektedir. CPE bildirimlerinin yapılmaması halinde sertifika aktifliğini kaybeder ve yeniden aktif hale getirmek için yine bildirim yapılması ve normal bildirimden daha fazla bir ücret ödenmesi gerekmektedir (Theiia, 2020f).

3.3.2. Risk Yönetimi Güvencesi Sertifikası

Riskler, belirsizlikten kaynaklanan ve hedefler üzerine hem olumlu hem de olumsuz etkilerdir. Risk yönetimi, bir kuruluşun ortaya çıktıklarında fırsatlardan yararlanmasına ve gerçekleştiği zaman potansiyel olarak zarar verici olaylara ve koşullara hazırlıklı olmasına olanak tanıyan beklenmedik olayların sayısını en aza indirme girişimidir. İç denetim, risk yönetimine ilişkin bağımsız ve objektif değerlendirme ve uzman bilgileri sağlar. Risk yönetimi güvencesi, risk yönetimine verilebilecek güvenilirlik derecesini değerlendirmek ve teyit etmek, iyileştirme için akıllı tavsiyeyle tamamlamak anlamına gelir.

Risk ve kontrol görüşünü destekleyen önemli bir model, üçlü savunma hattıdır. İlk savunma hattı, riskin sahibi olan ve yöneten ve iç kontrollerdeki zayıflıkların giderilmesine yönelik düzeltici eylemlerin uygulanmasından sorumlu olan operasyonel yönetimdir. İkinci savunma hattı, ilk savunma hattının oluşturulmasına ve izlenmesine yardımcı olmak için risk yönetimi ve uygunluktur. Üçüncü savunma hattı ise, iç kontrollerin ve risk yönetiminin geliştirilmesi ve iyileştirilmesi konusunda danışmanlık hizmetlerinin etkinliği konusunda bağımsız güvence sağlayan iç denetimdir. Tüm bunların temelinde, üst düzey yönetim ve risk yönetiminin yerinde olmasını sağlamaktan sorumlu olan ve risk yönetimi stratejisini onaylayarak ve etkinliği konusunda güvence arayan yönetim kurulu bulunur.

Risk yönetim süreçleri hakkında güvence verebilmek ve sürekli gelişimleri için faydalı danışmanlık sağlayabilmek için iç denetçinin kurum organizasyonunu ve risk yönetimi konusunu tam olarak anlaması gerekmektedir. Risk Yönetimi Güvencesi Sertifikası (Certification in Risk Management Assurance-CRMA) bu amaca hizmet etmektedir (Nicholson ve Baker, 2013: 15,16)

100 sorudan oluşan ve 120 dakika süre verilen CRMA sınavı dört alandaki bilgiyi ölçmektedir:

1. Risk yönetimine ilişkin olarak yönetim; risk yönetimi nedir ve bir kuruluşa nasıl uyarlanır?
 - a) Risk yönetimi süreçlerinin strateji ile uyumu.
 - b) Kuruluşların riskleri yönetmeye ve hedeflere ulaşmaya çalıştıkları iç ortam unsurlarıyla ilgili süreçleri.
 - c) Kuruluşların riskleri yönetmeye ve hedeflere ulaşmaya çalıştıkları dış ortam unsurlarıyla ilgili süreçleri.
2. Risk yönetimi süreci prensipleri; risk yönetimi nasıl çalışır?
 - a) Çerçeveler kullanarak risk yönetimi süreçlerinin kıyaslanması.
 - b) Risk yönetimi süreçlerinin değerlendirilmesi
3. İç denetçinin güvence rolü; İç denetim risk yönetimi konusunda nasıl güvence sağlar?
 - a) Anahtar risklerin yönetiminin gözden geçirilmesi.
 - b) Temel risklerin raporlanması.
 - c) Risklerin yeterince değerlendirildiğinden emin olmak.
 - d) Risk yönetimi süreçleri konusunda güvence sağlamak.
4. İç denetçinin danışman rolü; iç denetim, risk yönetimini geliştirme konusunda nasıl tavsiyelerde bulunur?
 - a) Risklerin tanımlanmasını ve değerlendirilmesini kolaylaştırmak.
 - b) Risklere yanıt vermede koçluk yapmak.
 - c) Risk yönetim faaliyetlerinin koordinasyonu.
 - d) Risk raporlarının birleştirilmesi.
 - e) Risk yönetimi çerçevesini sürdürmek ve geliştirmek.
 - f) Risk yönetimi kurulmasını savunmak.
 - g) Kurul onayı için risk yönetimi stratejisi geliştirmek.

CRMA, iç denetimin tam potansiyelini ortaya çıkarmanın kilit unsurlarına odaklanır ve denetim komitelerine ve üst yönetime risk yönetimi konusunda tavsiye ve güvence sağlama yeteneğini artırır. CRMA'nın belgeli bir denetçi, riskin etkisinin yönetilmesine

yardımcı olur, risk yönetimi ve yönetişimindeki temel iş süreçleri hakkında güvence sağlar, risk ve risk yönetimi kavramları konusunda yönetimi ve denetim komitesini eğitebilir, öz değerlendirme yapabilir, güvenilir bir danışman olarak kuruma değer katar. Ayrıca 2017 yılında ABD’de yapılan araştırmaya göre belge sahiplerinin gelirleri daha yüksektir (Theiia, 2020g).

Bir aday başvurusunun onaylanabilmesi için TÜM belgelerin (eğitim kanıtı, karakter referansı ve kimlik belgesi) IIA'nın Sertifikasyon personeli tarafından alınması ve onaylanması gerekmektedir. CRMA adaylarının eğitim, karakter, iş deneyimi ve kimlik belirleme için aşağıdaki uygunluk gereksinimlerini karşılamalıdır.

CIA Bölüm 1: CRMA belgesi alabilmek için CIA Bölüm 1 sınavının geçilmesi gerekmektedir. CRMA sınavı geçilmiş olsa dahi CIA Bölüm 1 geçilmeden sertifika verilmemektedir.

Eğitim: Adaylar, IIA'nın sertifika programlarından birine kabul edilmek için Ön lisans derecesine sahip olmalıdır. Eşdeğerler bir derece, Yüksek Öğrenim Diploması, Yüksek Ulusal Diploma veya C veya daha yüksek notu olan üç A-seviyesi sertifikası da kabul edilebilmektedir.

Karakter Referansı: CIA sınavına başvuracak kişinin ahlaki değerlere bağlı ve profesyonel nitelikte olması istenmektedir. Karakter referans formunun adayın amiri veya aktif CIA, CGAP, CCSA, CFSA veya CRMA sertifika sahibi bir kişi tarafından imzalanması gerekmektedir.

Deneyim: Adayların en az 24 aylık denetim deneyimi veya risk yönetimi, kalite güvencesi veya CSA gibi kontrollerle ilgili bir iş deneyimine sahip olması gerekmektedir. Yüksek lisans veya üstü bir dereceye sahip olunması halinde bu süre 12 ay olarak uygulanmaktadır. Ön lisans ve dengi durumda olanlarda ise 60 aylık deneyim istenmektedir. Adaylar sınavlara girmeden önce yeterli deneyime sahip olmasalar da sınavlara girebilirler ancak sertifikalarını alabilmek için bu koşulu yerine getirmeleri gerekmektedir.

Kimlik Belgesi: Adayların geçerli bir kimlik ile başvuru yapması gerekmektedir.

CRMA için öncelikle CCMS üzerinden başvuru yapılmakta ve başvuru ücreti ödenmektedir. Başvurunun yapılmasından itibaren dört yıl süre içerisinde sınavın geçilmesi gerekmektedir. Sınav başvuru şekli ve sınava girme usulü CIA sınavı ile

aynıdır. CRMA için yıllık CPE 20 saattir (Theiia, 2020h). Bunun dışındaki CPE işleyişi de CIA uygulaması ile aynıdır. Bu nedenle burada bu konular tekrar edilmeyecektir. Farklı olarak CRMA sınavı için Türkçe dil seçeneği yoktur. Sınav İngilizce olarak yapılmaktadır (Tide, 2020f).

Risk yönetimi güvencesi önemli bir iç denetim sorumluluğudur. Günümüzün ortaya çıkan risklerini denetlemek için gereken becerileri yansıtmak ve risk yönetimi güvencesini etkili bir şekilde yürütmek için gereken kurumsal görüşü göz önünde bulundurmak için IIA sınav gereksinimlerinin ve içeriğinin kapsamlı bir değerlendirmesini yapmıştır. Bunun için IIA iki çalışma yürütmüştür (2018'de bir pazar çalışması ve 2019'da bir iş analizi çalışması). Pazar çalışması, CRMA ve Sertifikalı İç Denetçi (CIA) arasında algılanan belirsizliği ortaya çıkarmış, ayrıca bütüncül ve etkili bir risk yönetimi güvencesi sağlamak için daha fazla iş deneyimi ve daha derin bir risk yönetimi bilgisi gerektiğini göstermiştir. Sonuç olarak CRMA için sınav sistemi ve gereklilikleri üzerinden 1 Ekim 2020'den geçerli olmak üzere bazı değişiklikler yapılmıştır. Sınava girmek için gereken iş ve iç denetime özgü deneyim miktarı arttırılmış ayrıca yeni sınav çoktan seçmeli soruların yanı sıra senaryo ögesi kümeleri, boşlukları doldurma ve etkin noktalar gibi gelişmiş biçimli soruları da içerir hale getirilmiştir. Ayrıca, tüm sorular için temel yetkinlikten ustalık isteyen seviyeye getirilmiştir. Yapılan değişiklikler Tablo 2'de gösterilmiştir.

Tablo 2: CRMA Sınav Değişiklikleri

	Güncel CRMA	Revize CRMA
Ön şart	CIA Bölüm 1 sınavı	Aktif CIA Belgesi (Sınavın her üç bölümü)
Crma sınavı	100 çoktan seçmeli soru	125 soru (çoktan seçmeli, %50'ye kadar gelişmiş format)
Yetkinlik düzeyi	Temel	Usta
Sınav zamanı	120 dakika	150 dakika
İş deneyimi	2 yıllık denetim veya kontrollerle ilgili iş deneyimi	5 yıl iş deneyimi, en az 2 yıl iç denetim veya eşdeğeri

Kaynak: Theiia, 2020i

3.3.3. İç Denetim Liderliğinde Yeterlilik Belgesi

İç Denetim Liderliğinde Yeterlilik Belgesi (Qualification in Internal Audit Leadership- QIAL), IIA tarafından, iç denetim mesleğinin büyümesine ve değiştirilmesine yardımcı olmak için yeni ve deneyimli denetim yöneticilerini desteklemek üzere geliştirilmiştir. QIAL, iç denetim yöneticiliği için verilen bir sertifikadır. Hali hazırda iç denetim yöneticisi olan veya olmak isteyenler için tavsiye edilen bir belgedir. QIAL, yüksek performanslı bir denetim ekibi oluşturarak, paydaşların ihtiyaçlarını karşılayarak, riskleri yöneterek, iç denetim ve organizasyon liderliği yaparak, paydaşlara kaliteli bir iç denetim faaliyeti sunmak ayrıca üst yönetim ve yönetim kuruluna sağlam bir güvence sağlamak için gerekenlere sahip olunduğunu gösteren bir belgedir (Theiia, 2020j).

Program, tipik olarak faaliyet gösterdikleri dinamik ve zorlu ortamlarda etkili bir denetim yöneticisi (AE veya eşdeğeri) olması için gereken bilgi, beceri ve anlayışın genişliği boyunca uzmanlığı değerlendirir. Program sadece İngilizce olarak uygulanmaktadır.

QIAL belgesi için dört farklı rol ve iki yol bulunmaktadır. Roller ve başvuru için bu rollerle ilişkili gereklilikler aşağıda verilmiştir (Qial Hand Book, 2018: 9, 10):

Program Yolu 1:

Hevesli Lider: En az beş yıllık iç denetim deneyimi veya eşdeğeri sürekli aktif bir CIA olmak.

Yeni Lider: En az 15 yıl (aktif bir CIA'ları varsa 10 yıl) genel müdürlük deneyimi ve şu anda denetim yöneticisi olmak veya eşdeğer bir konumda bulunmak.

Program Yolu 2:

Tecrübeli Lider: En az 15 yıl (aktif bir CIA'ları varsa 10 yıl) genel müdürlük deneyimi ve son 5 yılın en az 3 yılında denetim yöneticisi olmak veya eşdeğer bir konumda bulunmak.

Tecrübeli Eğitimci: En az 15 yıl (aktif bir CIA'ları varsa 10 yıl) kıdemli iç denetçilere yol gösterici rollerde bulunmak veya iç denetim veya ilgili konularda lisansüstü akademik araştırmalar yapmak.

Adayların bu özellikleri taşımaları halinde iki yoldan birini seçmeleri Deneyim Doğrulama ve Karakter Referans Formlarını doldurmaları ve sisteme yüklemeleri gerekmektedir.

Program Yolu 1 ve 2 için gereklilikler Tablo 3’de verilmiştir.

Tablo 3: QIAL Program Yolları

Değerlendirme Kriteri	Program Yolu 1		Program Yolu 2	
	Hevesli Lider	Yeni Lider	Tecrübeli Lider	Tecrübeli Eğitimci
Vaka Çalışması 1	✓	✓	Mesleki Deneyim Portföyü (PPE)	Mesleki Deneyim
Vaka Çalışması 1	✓	✓		Portföyü (PPE)
Vaka Çalışması 1	✓	✓		
Sunum	✓	✓	✓	✓
Panel Görüşmesi	✓	✓	✓	✓

Kaynak: Qial Hand Book, 2018: 10

Tablodaki her bir gereklilik için ayrı ayrı başvuru yapılması, ücret ödenmesi ve planlanması gerekmektedir. Her bir adım için gerekli çalışmalar yapılarak sisteme yüklemeler yapılmakta sonrasında planlanan zamanda IIA yetkilileri tarafından yapılan çalışmalar değerlendirilmektedir. Tüm gereklerin tamamlanmasından sonra son bir değerlendirme daha yapılarak başarılı olunması halinde belge verilmektedir. Belgenin devamı için yine CPE gereklerinin sağlanması gerekmektedir.

3.3.4. Profesyonel Çevre Denetçisi Belgesi ve Proses Güvenliği Denetçisi Belgesi

Profesyonel Çevre Denetçisi Belgesi (Certified Professional Environmental Auditor-CPEA), denetçinin günümüzün sürekli değişen çevre, sağlık ve güvenlik düzenlemeleri hakkındaki anlayışına sahip olduğunu gösterir. CPEA, Mühendislik ve Bilimsel Uzmanlık Kurulları Konseyi (CESB) tarafından tamamen akredite edilmiştir ve CPEA'lar Amerikan Güvenlik Mühendisleri Derneği (ASSE) ile Profesyonel Üyelik statüsüne hak kazanmaktadırlar.

Proses Güvenliği Denetçisi Belgesi (Certified Process Safety Auditor-CPSA), patlayıcı maddeler ve tehlikeli atıklar içeren süreçlerle tüm endüstriler için önemli Proses Güvenliği unsurları ve yönetmelikleri hakkında bilgi sahibi olunduğunu göstermektedir.

CPEA için adaylar, en azından Sertifika Başvurusu, iki Karakter Referans formu, Eğitim belgeleri ve kabul edilen Fotoğraflı Kimliği doldurarak ve göndererek programa başvurabilirler. Adayların başvuru anında Denetim Deneyimi ve Denetim Eğitimi formlarını sunmaları gerekmemektedir, ancak adayların sertifika alabilmek için tüm uygunluk şartlarını yerine getirmeleri ve dört yıllık program penceresinde belgeleri sunmaları gerekmektedir.

Tüm CPEA sertifikası adaylarının 4 yıllık orta öğretim sonrası (veya üstü) veya eğitimsel eşdeğerine sahip olması, en az 4 yıllık genel iş deneyimine sahip olması ve sertifika uzmanlıklarına göre uygunluk gereksinimlerini karşılamaları gerekir.

CPSA için adaylar, en azından Sertifika Başvurusu, iki Karakter Referans formu, Eğitim belgeleri ve kabul edilen Fotoğraflı Kimliği doldurarak ve göndererek programa başvurabilirler. Adayların başvuru anında Denetim Deneyimi ve Denetim Eğitimi formlarını sunmaları gerekmemektedir, ancak adayların sertifika alabilmek için tüm uygunluk şartlarını yerine getirmeleri ve dört yıllık program penceresinde belgeleri sunmaları gerekmektedir.

Denetçiler, düzenleyici kriterlere uyumu sağlamak için denetlenen tesisteki mevcut sistem ve prosedürleri anlamalıdır. Sınav, uygulanabilir uyum alanlarının belirlenmesi, uyum görev ve işlevleri için sorumluluk / hesap verebilirlik, tesis personelinin eğitimi ve nitelikleri, uyum prosedürlerinin mevcudiyeti ve uyum için kalite güvence mekanizmaları gibi konuları kapsamaktadır. Ayrıca denetçiler tipik süreç işlemlerinden kaynaklanan çevresel etkiler ve uyumluluk konularını değerlendirme ve etkileri kontrol etmek için kullanılan genel kirlilik kontrol teknolojilerini gösterme ve anlama yeteneğine sahip olmalıdır. Bu alan, tipik atık akışı ve proses operasyonları tarafından üretilen kirleticiler, uyumluluk gereksinimlerini tetikleyen eşikler, kirlilik kontrol teknolojilerinin genel çalışma kavramları ve tipik uyumlulukla ilgili gereksinimler gibi öğeleri içerir (Theia, 2020k).

Söz konusu belgeler IIA tarafından verilmektedir ve ABD’de uygulanan yasalara uygun kurallar üzerine kuruludur. Gerek bu belgelerin gerekse CIA belgesinin müfredatına bakıldığında çevre konusunda ciddi yaptırımlar olduğu ve iç denetçilerin bu konuda aktif rol oynadıkları görülmektedir. Ancak ülkemizdeki uygulamalar farklıdır ve CPEA ve CPSA için Türkiye’den başvuru yapılmamaktadır.

3.3.5. Sertifikalı Kamu Denetçisi

Sertifikalı Kamu Denetçisi (Certified Government Auditing Professional – CGAP), IIA tarafından verilen ve kamuda çalışan iç denetçilerin, iç denetim bilgi ve teknikleri yanında kamuya ilişkin özel uzmanlık gerektiren alanlarda iç denetçilerin yeterli donanımlara sahip olduğunu gösteren bir belgedir. Kamuda IIA tarafından verilen ve uluslararası geçerliliği olan belgeler arasında en çok sahip olunan belgedir. Bunun en temel sebebi tek sınav ile alınabilmesi ve müfredatın daha biliniyor olmasıdır. Bununla birlikte müfredat

yine esasen ABD uygulamalarını temel almakta ayrıca uluslararası uygulamalardan da bilgiler içermektedir. Ağırlıklı olarak sınav içeriğinde risk yönetimi, kurumsal yönetim, iç kontrol ve intosai standartları yer almaktadır. Sınav 125 sorudan oluşmaktadır ve 3 saat 15 dakika süre verilmektedir (Özbek, 2012: 751).

IIA CIA belgesini ön plana çıkarmak ve denetçileri bu belgeye yönlendirmek için 1 Ocak 2019'dan itibaren CGAP belgesine başvuruları sonlandırmıştır. Bu nedenle bu belgenin daha fazla detayına girilmeyecektir.

3.3.6. Kontrol Öz Değerlendirme Uzmanlığı Sertifikası

Kontrol Öz Değerlendirme Uzmanlığı Sertifikası (Certification in Control Self-Assesment – CCSA), kontrol öz değerlendirme (CSA) konusunda uzmanlaşmak isteyenlere hitap eden bir sertifikadır. Kontrol ve denetim alanında çalışan herkese uygun olsa da asgari olarak bir yıl kontrolle ilgili iş tecrübesi istemektedir (Özbek, 2012: 744). Ayrıca fasilitasyon eğitimi alınmasını da zorunlu tutmaktadır. Fasilitator, kolaylaştırıcı anlamındadır ve kontrol öz değerlendirme faaliyeti esnasında iç denetçinin rolünü ifade etmektedir.

Sınav CSA temelleri, CSA program entegrasyonu, CSA sürecinin unsurları, iş hedefleri ve kurumsal performans, risk tanımlama ve değerlendirme, kontrol teorisi ve uygulama konularını içermektedir, 125 sorudan oluşmaktadır ve 3 saat 15 dakika süre verilmektedir.

CSA, CIA belgesi müfredatı unsurlarındandır. IIA CIA belgesini ön plana çıkarmak ve denetçileri bu belgeye yönlendirmek için 1 Ocak 2019'dan itibaren CCSA belgesine başvuruları sonlandırmıştır. Bu nedenle bu belgenin daha fazla detayına girilmeyecektir.

3.3.7. Sertifikalı Mali Hizmetler Denetçisi

Sertifikalı Mali Hizmetler Denetçisi (Certified Financial Services Auditor – CFSA), IIA tarafından verilen ve finansal sektörlerde bankacılık, leasing, sigortacılık, aracı kuruluş vb. alanlarda çalışan iç denetçilere özel bir sertifikadır. Sahiplerine iç denetimle ilgili genel konular haricinde finansal denetim yapma becerisi katmaktadır. Adaylar bankacılık, sigorta ve yatırım ürünleri başlıklarında birini seçerek sınava girmektedir. Sınav finansal hizmetler denetimi, finansal hizmetler ürünlerinin denetimi, finansal hizmetler işlem süreçlerinin denetimi, düzenleyici ortam konularını içermektedir, 125 sorudan oluşmaktadır ve 3 saat 15 dakika süre verilmektedir (Özbek, 2012: 748).

IIA CIA belgesini ön plana çıkarmak ve denetçileri bu belgeye yönlendirmek için 1 Ocak 2019'dan itibaren CFSA belgesine başvuruları sonlandırmıştır. Bu nedenle bu belgenin daha fazla detayına girilmeyecektir.

3.3.8. COSO İç Kontrol Sertifikası Programı

COSO İç Kontrol Sertifikası Programı (COSO Internal Control Certificate Program), IIA tarafından verilen ve Türkiye'de eğitimi ve sertifikası verilen bir programdır. COSO İç Kontrol Çerçevesinin anlaşılmasını ve uygulanmasını öğretmeyi ve anlaşıldığının ölçülmesini hedefler. COSO İç Kontrol Çerçevesinin anlaşılması sayesinde riskleri belirlemek, analiz etmek ve bu risklere yanıt verme yollarını tanımakta, verimlilik artmakta, daha güvenilir bir iç kontrol sistemi kurulabilmekte ve deneyimler paylaşılmaktadır. Program dili İngilizcedir.

Programda öncelikle çevrim içi olarak 4,5 saatlik bir eğitim alınmakta sonrasında 2,5 gün sınıf ortamında eğitim verilmektedir. Eğitim içeriği çerçeveye genel bakış, kontrol ortamı, risk değerlendirme kontrol eylemleri, bilgi ve iletişim ve izleme eylemlerinden oluşmaktadır. Daha sonra ise 11 bölümlü 50 soruluk çevrimiçi sınav yapılmaktadır (Tide 2020g).

3.3.9. Sertifikalı Bilgi Sistemleri Denetçisi

Sertifikalı Bilgi Sistemleri Denetçisi (Certified Information Systems Auditor - CISA), ISACA tarafından verilen bilişim teknolojileri alanında uzman denetçi olduğunu gösterir bir sertifikadır. CISA sertifikası, bir kuruluşun bilgi teknolojisini ve iş sistemlerini denetleyen, kontrol eden, izleyen ve değerlendirenler için başarı belgesi olarak tüm dünyada tanınmaktadır (ISACA, 2020d) ve BT alanında denetim, kontrol ve güvenlik alanlarında faaliyet gösteren çalışanlar tarafından en çok tercih edilen sertifikadır. Türkiye'de de BT alanında denetim ve teftiş birimlerinde çalışanlar için en çok tercih edilen sertifikadır (Özbek, 2012: 752).

CISA sınavı 150 sorudan oluşmakta ve sınav müfredatı şu başlıkları içermektedir (ISACA, 2020e):

1. Bilgi sistemleri denetim süreci (%21): Bilgi sistemlerinin korunması ve kontrolünde yardımcı olmak için standartlara uygun denetim hizmetleri sunmak. Kuruluşun bilgi sistemleri ve bilgi teknolojileri güvenliği, risk ve kontrol çözümlerinin durumu hakkında sonuçlar sunma konusunda güvenilirliği teyit eder.

a) Planlama

- BS Denetim Standartları, Yönergeleri ve Etik Kodları
- İş Süreçleri
- Kontrol Türleri
- Riske Dayalı Denetim Planlaması
- Denetim ve Değerlendirme Türleri

b) Yürütme

- Denetim Proje Yönetimi
- Örneklem Metodolojisi
- Denetim Kanıt Toplama Teknikleri
- Veri analizi
- Raporlama ve İletişim Teknikleri

2. BT yönetişimi ve yönetimi (%17): Paydaşlara kritik sorunları tanımlama ve bilgi ve ilgili teknolojilerin yönetişimini desteklemek ve korumak için işletmeye özgü uygulamalar önerme yeteneklerini sınar.

a) BT Yönetişimi

- BT Yönetişimi ve BT Stratejisi
- BT ile İlgili Çerçevesler
- BT Standartları, Politikaları ve Prosedürleri
- Örgütsel yapı
- Kurumsal Mimari
- Kurumsal Risk Yönetimi
- Olgunluk Modelleri
- Örgütü Etkileyen Yasalar, Düzenlemeler ve Endüstri Standartları

b) BT Yönetimi

- BT Kaynak Yönetimi
- BT Servis Sağlayıcı Satın Alma ve Yönetimi
- BT Performans İzleme ve Raporlama
- Kalite Güvencesi ve BT Kalite Yönetimi

3. Bilgi sistemleri edinimi, geliştirilmesi ve uygulanması (%12): BT'nin işle olan ilişkisinin anlaşıldığını sınar.

a) Bilgi Sistemleri Edinimi ve Geliştirme

- Proje Yönetimi ve Yönetimi
- İş Vaka ve Fizibilite Analizi
- Sistem Geliştirme Metodolojileri
- Kontrol Tanımlama ve Tasarım

b) Bilişim Sistemleri Uygulaması

- Test Metodolojileri
- Konfigürasyon ve Sürüm Yönetimi
- Sistem Geçiş, Altyapı Dağıtım ve Veri Dönüştürme
- Uygulama Sonrası İnceleme

4. Bilgi sistemleri işlemleri ve iş dayanıklılığı (%23): BT'nin işle olan ilişkisinin anlaşıldığını sınar.

a) Bilgi Sistemleri İşlemleri

- Ortak Teknoloji Bileşenleri
- BT Varlık Yönetimi
- İş Zamanlama ve Üretim Süreci Otomasyonu
- Sistem Ara yüzleri
- Son Kullanıcı Bilgi İşlem
- Veri yönetimi
- Sistem Performans Yönetimi
- Sorun ve Olay Yönetimi
- Değişiklik, Yapılandırma, Yayın ve Yama Yönetimi
- BT Hizmet Seviyesi Yönetimi
- Veri tabanı Yönetimi

b) İş Direnci

- İş Etki Analizi (BIA)
- Sistem Dayanıklılığı

- Veri Yedekleme, Depolama ve Geri Yükleme
 - İş Sürekliliği Planı (BCP)
 - Olağanüstü Durum Kurtarma Planları (DRP)
5. Bilgi varlıklarının korunması (%27): Siber güvenlik konularındaki bilgi ve birikimi sınar.

a) Bilgi Varlığı Güvenliği ve Denetimi

- Bilgi Varlığı Güvenlik Çerçevesi, Standartları ve Yönergeleri
- Gizlilik İlkeleri
- Fiziksel Erişim ve Çevre Kontrolleri
- Kimlik ve Erişim Yönetimi
- Ağ ve Uç Nokta Güvenliği
- Veri Sınıflandırması
- Veri Şifreleme ve Şifrelemeyle İlgili Teknikler
- Ortak Anahtar Altyapısı (PKI)
- Web Tabanlı İletişim Teknikleri
- Sanallaştırılmış Ortamlar
- Mobil, Kablosuz ve Nesnelerin İnterneti (IoT) Cihazları

b) Güvenlik Olay Yönetimi

- Güvenlik Bilinci Eğitimi ve Programları
- Bilgi Sistemi Saldırı Yöntem ve Teknikleri
- Güvenlik Test Araçları ve Teknikleri
- Güvenlik İzleme Araçları ve Teknikleri
- Olay Müdahale Yönetimi
- Kanıt Toplama ve Adli Tıp

Sınava başvuru için adayların sertifika alabilmeleri için en az 5 yıllık mesleki bilgi sistemleri denetimi, kontrolü veya güvenlik iş deneyimi sahibi olmalarını istemektedir. Bu sürenin başvurudan önceki 10 yıl içerisinde kazanılması gereklidir. Bunun yanında adayların ISACA tarafından kabul edilen Bilgi Sistemleri Denetim Standartlarına ve Mesleki Etik Kurallarına uymayı kabul etmeleri gerekmektedir.

Adayların sınav başvuru ücretini ödedikten sonra beş yıl içerisinde sınavı vermeleri gereklidir. Sertifika alındıktan sonra ise sertifikanın devamı için CPE gereklerinin karşılanması gerekmektedir (ISACA, 2020f).

3.3.10. Sertifikalı Suiistimal Denetçisi

Uluslararası Suiistimal İnceleme Uzmanları Birliği (Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) tarafından verilen Sertifikalı Suiistimal Denetçisi (Certified Fraud Examiner - CFE) sertifikası, suiistimallerin önlenmesi, tespit edilmesi ve incelenmesi alanlarında uzmanlık göstergesidir.

CFE olabilmek için ACFE üyesi olunması, fakülte mezunu olmak (MYO mezunları için fazladan tecrübe istenmektedir), en az 2 yıl mesleki (denetim, kriminal, suiistimal, hasar önleme veya hukuk) tecrübe, karakter beyanı, Sertifikalı Sahtekarlık Denetçileri Derneği Yönetmeliğine ve Mesleki Etik Kurallarına Uyuma Sözleşmesinin onayı gerekmektedir. Yüksek lisans, doktora derecesi ve CIA, CISA, CISM, CFSA, CGAP belgeleri için tecrübe gereklerine ekleme yapılmaktadır (Acfetr, 2020).

Adaylar kazançlarını arttırmak, kariyerlerini geliştirmek, aranan bir çalışan olmak, profesyonellik ve güvenilirlik kazanmak, suiistimalleri tespit edip önleyerek kurum karlılığını arttırmak ve kuruma değer katmak için belge almayı tercih etmektedirler.

CFE sınav müfredatı aşağıda verilmiştir (Acfetr, 2020a):

Finansal İşlemler ve Sahtekarlık Programları: Muhasebe kayıtlarında ortaya çıkan hileli finansal işlem türlerinin anlaşıldığını test eder. Temel muhasebe ve denetim teorisi, dolandırıcılık planları, sahtekarlığı caydırmak için iç kontroller ve diğer denetim ve muhasebe konularını içerir.

1. Hukuk: Ceza hukuku ve medeni hukuk, delil kuralları, sanık ve suçlunun hakları ve bilirkişilik konuları da dahil olmak üzere, sahtekarlık muayenesi yapmanın birçok yasal sonucuna aşina olunduğunu test eder.
2. Soruşturma: Mülakat, açıklama alma, kamu kayıtlarından bilgi alma, yasadışı işlemleri izleme, aldatmayı değerlendirme ve rapor yazmayla ilgili soruları içerir.
3. Sahtekarlık Önleme ve Caydırma: İnsanların neden sahtekarlık yaptıkları ve önleme yolları hakkındaki anlayışı test eder. Suç nedeni, beyaz yakalı suç, mesleki

sahtekarlık, sahtekarlığın önlenmesi, sahtekarlık risk değerlendirmesi ve ACFE Mesleki Etik Kurallarını içerir.

Sınav online olarak yapılmaktadır. ACFE'den istenen bir anahtar ile sınav aktif hale gelmektedir ve bölümlere ayrı ayrı girilmektedir. Bölüme girmek için 30 gün süre verilmektedir ve bölüm açıldıktan sonra yarım bırakılamaz. Her bölüm için üç kez girme hakkınız bulunmaktadır. Sınav ücreti \$400, her bölüm için tekrar giriş ücret \$100'dır. Sınavdan %75 doğru cevap beklenmektedir. Sınavın bitirilmesinden 3-5 gün sonra sonuç adaya iletilmektedir. Sertifikanın devamı için CPE gereklerini yerine getirmek gerekmektedir (Acfе, 2020b).

3.3.11. Risk ve Bilgi Sistemleri Kontrol Sertifikası

Risk ve Bilgi Sistemleri Kontrol Sertifikası (Certified in Risk and Information Systems Control- CRISC), ISACA tarafından verilen sertifika, kurumsal BT riskini belirleme, yönetme ve bilgi sistemleri kontrollerini uygulama ve sürdürme konusundaki uzmanlığı göstermektedir.

Sınav 4 bölüm, 150 sorudan oluşmaktadır ve müfredatı aşağıda verilmiştir (ISACA, 2020g):

1. BT risk tanımlaması (%27): İş hedeflerini desteklemek ve kurumsal risk yönetimi (ERM) stratejisine uygun olarak BT risk yönetimi stratejisinin yürütülmesine katkıda bulunmak için BT riski evreninin tanımlanması.
2. BT risk değerlendirmesi (%28): Riske dayalı karar almayı mümkün kılmak için işletme hedefleri üzerindeki olasılığını ve etkisini belirlemek için BT riskinin analiz edilmesi ve değerlendirilmesi.
3. Risk tepkisi ve azaltma (%23): Risk yanıtı seçeneklerini belirlemek ve riski iş hedefleriyle uyumlu şekilde yönetmek için etkinlikleri değerlendirmek.
4. Risk ve kontrol izleme ve raporlama (%22): BT risk yönetimi stratejisinin sürekli verimliliğini, etkinliğini ve iş hedeflerine uyumunu sağlamak için BT riskini ve kontrollerini sürekli olarak izlemek ve ilgili paydaşlara rapor etmek.

Sınava başvuru için adayların en az 3 yıllık iş deneyimi ve ISACA tarafından kabul edilen Mesleki Etik Kurallarına uymayı kabul etmeleri gerekmektedir. Sertifikanın devamı için de CPE gereklilikleri karşılanmalıdır (ISACA, 2020h).

3.3.12. Kamu İç Denetçi Sertifikası

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim Kanunu 65. Maddede Devlet Memurları Kanunu'nun 48 inci maddesinde belirtilenler ve İDKK tarafından belirlenen alanlarda en az dört yıllık yüksek öğrenim görmüş olmak, kamuda denetim elemanı olarak en az beş yıl veya İDKK tarafından belirlenen alanlarda en az sekiz yıl deneyimi olmak, mesleğin gerektirdiği bilgi, ehliyet ve temsil yeteneğine sahip olmak şartları iç denetçi atanmak için belirlenmiştir. Ayrıca kamuda iç denetçi olarak atanacakların, İDKK tarafından iç denetim eğitimine tâbi tutulacağı ve eğitimi başarıyla tamamlayanlara sertifika verileceği ifade edilmektedir. Ek olarak iç denetçilerin, bakanlıklar ve bağlı idarelerde Bakan tarafından, diğer idarelerde üst yöneticiler tarafından sertifikalı adaylar arasından atanacağı ve görevden alınacağı ve iç denetçilerin sayıları, çalışma usul ve esasları ile diğer hususların Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılan yönetmelikle belirleneceği ifade edilmiştir (KMYK Madde 65, 2003).

İç denetçi olmak için sınava başvuru yapacak adayların son başvuru tarihinden geriye doğru 5 yıl içerisinde yabancı dil (İngilizce, Almanca, Fransızca) sınavından en az 60 puan alınmış olmaları gerekmektedir (İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği Madde 6, 2006). İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik ile iç denetçilerin atanması, sertifikaları ve kariyerleri ile ilgili konularda şartlar belirlenmiştir. İç denetçi olabilmek için kamu iç denetçi sertifikasına sahip olmak gerekmektedir. Sertifika iç denetçilerin kariyerlerinin ve özlük haklarının belirlenmesi için A-1'den A-4'e kadar dört kategoriye ayrılmıştır. Sertifika sınavından başarılı olunması halinde A-1 sertifikası verilmekte, beş yıl geçtikten ve gerekli şartları sağladıktan sonra A-2, devamında ise her üç yılda bir gerekli şartların sağlanması halinde A-3 ve A-4 sertifikaları verilmektedir. Bir üst sertifikaya geçebilmek için son üç yılda 60 puan toplanması gerekmektedir. Puanlamada aşağıdaki kriterler uygulanmaktadır:

- a) Katıldıkları meslek içi eğitimlerden 25 puana kadar,
- b) Yazdıkları rapor ve yaptıkları çalışmalardan 35 puana kadar,
- c) Yayınlanmış makale ve kitaplarından 10 puana kadar,
- Ç) Aldıkları sicil notu, başarı ve takdirimelerden 10 puana kadar,
- d) Eğitici olarak katıldıkları çalışmalardan 10 puana kadar,
- e) Yabancı dil bilgilerinden 10 puana kadar,

Puan alabilmektedirler. Ayrıca Yüksek Lisans için fazladan 10 puan Doktora için yine 10 puan verilmektedir.

İç denetçilerin uluslararası geçerliliği olan sertifikalar almaları da teşvik edilmektedir. Bunun için CIA, CISA, CCSA ve CGAP belgesi alan iç denetçilere bir defaya mahsus olarak bir üst düzey kamu iç denetçi sertifikası verilmektedir.

İç denetçinin iç denetçilik mesleği ile bağdaşmayan hareketlerde bulunduğu raporlanması halinde, konu İDKK tarafından görüşülerek sertifika iptal edilebilmektedir (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik Madde 21-30).

Sertifika sınavından başarısız olan adayların iki kez daha sınava girme hakları bulunmaktadır (Kamu İç Denetim Genel Tebliği Madde 7, 2013). İç denetçilere denetimleri ve sahip oldukları sertifikalara göre işler verilebilmektedir. Uygunluk denetimi, mali denetim ve sistem denetimi A-1 ve A-2 sertifika düzeyindeki, ilaveten performans denetimi ve denetimin gözetimi faaliyeti görevlerini A-3 ve A-4 sertifika sahibi iç denetçiler, BT denetimi, için ise bu konuda özel uzmanlığı olan iç denetçiler tarafından yapılabilmektedir. Ekip olarak çalışılması halinde yüksek sertifikaya sahip denetçi baş denetçi olmaktadır. Danışmanlık faaliyeti, A-2, A-3 ve A-4 sertifika düzeyindeki iç denetçiler tarafından yapılabilmektedir (Kamu İç Denetim Genel Tebliği Madde 15, 2013).

İç denetçilikten ayrılan veya farklı göreve gelenler üç yıl içinde tekrar iç denetçi olarak atanamazlar. Ancak üç yıl sonunda yıllık 30 saatlik eğitim almaları durumunda sertifikaları geçerliliğini korumaya devam etmektedir (Kamu İç Denetim Genel Tebliği Madde 20, 2013).

3.4. Türkiye’de İç Denetim

3.4.1. Dünyada İç Denetimin Tarihi ve Kültürel Gelişimi

Denetim ihtiyacı, bir görev ve beklenti olan, işin sonucunun veya sürecinin izlenmesi gereken her alanda doğası gereği vardır. İnsanlar yapılan işlerin bekledikleri şekilde ilerlediği ve istenen sonucu vereceğinden emin olmak isterler. Bu kapsamda düşünüldüğünde denetim belki de insanlık tarihi kadar eskilere gitmektedir.

Yazılı kayıtlar değerlendirildiğinde denetime dair kanıtların milattan önce 3500 yıllarına kadar uzandığı, Mezopotamya’da finansal işlemlerin yanlarında kontrol işaretleri olduğu

görülmüştür. Benzer şekilde Eski Mısırlıların, Çinlilerin, Perslerin, İbranilerin de benzer teknikler kullandığı görülmektedir.

Eski Yunanda finansal kayıtlamaya önem verilmiş, kayıtlarda yetkilendirme ve doğrulamalar yapılmıştır. Dikkat çekici husus, Yunanlıların kayıt tutucu olarak genelde köle kullanmalarıdır. Bunun nedeni, baskı yapılabilen ve mal varlığı olmayan bir kişinin daha doğru kayıt tutacağına düşünülmesidir.

Romalılar'da görevlendirilen memurlar sözlü ifadeleri dinleyerek hesap kayıtlarında doğrulama yaparlardı. Bu kişilere hesap dinleyici denirdi. Bu nedenle denetim (audit) kelimesi Latince dinleme (auditus) kelimesinden gelmektedir. Yine Roma'da görevliler devlet adına valilerin hesaplarını inceler, doğru fon kullanımı ve suiistimallere bakarlardı.

13. yüzyılda İtalyan ticaretinin yayılması ile muhasebenin temelini oluşturan çift kayıt sistemi kullanılmaya başlandı ve denetim gelişti.

Modern dünyanın temelini oluşturan sanayi devrimi denetim yapılarını da etkiledi ve modern dünyadaki denetim yapısı şekillenmeye başladı. Muhasebecilerin istihdamı, finansal kayıt, tasdik uygulamaları gelişti. İngiltere başta olmak üzere sömürgeci devletler gittikleri yerlere denetim sistemlerini de göturdüler.

Yeni kıtada ABD'nin kurulması, her iki dünya savaşında da kazanan tarafta olması sonucunda ABD dünyanın süper gücü halini aldı ve kültürel, yapısal faktörlerin de etkisi ile muhasebe uygulamaları ve denetim sistemlerinin önemli merkezi haline geldi. Denetimden iç denetime geçiş yakın tarihte ABD'de 1941 yılında İç Denetçiler Enstitüsünün kuruluşu ile günümüze ulaşmıştır (Adams vd., 2012).

Tarihsel gelişime bakıldığında batı uygarlığında iki temel hukuksal sistemden söz edilmektedir. Bunlardan ilki, Roma Hukukundan gelen Medeni Hukuk (Civil Law), Anglosakson temelli İçtihat Hukuku (Common Law) dur.

Medeni hukuk genel olarak Kıta veya Kara Avrupası olarak da bilinen Fransa, Almanya, İsviçre, İspanya, Portekiz, Belçika ve Yunanistan gibi ülkelerin hukuki temelini oluşturmaktadır. Medeni hukukun İspanyol ve Portekizlilerin etkisi ile Latin Amerika'da, Almanya'nın etkisi ile Japonya ve Çin başta olmak üzere Asya ülkelerinde 19. yy. sonrasında etkili olduğu görülmektedir. İçtihat hukuku genel olarak İngiltere, ABD ve bu ülkelerin etkilediği yerlerde görülmektedir.

Hukuk sistemleri aynı zamanda kültürel farklılıkları da beraberinde getirmektedir. Devlet işleyişi, birey hakları, şirket yapıları, mesleki örgütlenmeler gibi çeşitli alanlarda uygulama farklılıkları bulunmaktadır. Medeni hukuk detaylı hükümler içerirken, içtihat hukuku örf, adet, kıyaslamalar ve mahkeme kararları gibi uygulamalarla ön plana çıkmaktadır. Küreselleşme, teknolojik gelişmeler ve ABD'nin bu yapılar üzerindeki etkileri nedeni ile işletme yönetimi, finansal raporlama ve denetim alanlarında Anglosakson kültür daha baskın hale gelmiştir.

İkinci dünya savaşı sonra ortaya çıkan modern iç denetim faaliyetlerinin gelişmesinde dünya ekonomisinde yaşanan olaylar, ekonomi ve ticaret alanlarında artan düzenlemeler, küreselleşme, bilişim teknolojilerindeki gelişmeler, kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol kavramlarının gelişmesi ile iç denetçiler enstitüsünün kuruluşu etkili olmuştur (Özbek, 2012:4-7)

3.4.2. Türkiye’de İç Denetim Yapısı ve Gelişimi

Türkiye Osmanlı İmparatorluğunun mirası üzerine kuruludur. Kanuni zamanından beri süregelen Fransa ile yakınlaşma Osmanlının son zamanları ve Cumhuriyetin ilk yıllarında da devam etmiştir. Türkiye’nin denetim tarihine bakıldığında da Osmanlı İmparatorluğundan gelen ve Fransa’dan etkilenecek oluşturulan denetim uygulamalarının devam ettiği görülmektedir (Yürekli, 2015: 263). Günümüzde hala kurumlardaki etkili denetim birimi olarak faaliyet gösteren teftiş kurullarının Tanzimat döneminde başlayan yeniliklerin bir parçası olarak kurulduğu görülmektedir. Tanzimat döneminde Divan-ı Hümayun kaldırılmış yerine vekaletler (bakanlıklar) kurulmuştur. Maliye Nazırına bağlı Heyet-i Teftiş-i Maliye kurulmuştur (Bozkurt 2010:270,271).

Vekaletlerin kurulması sonrası, önce müfettişler görevlendirilmiş sonrasında da teftiş heyetleri kurulmuştur. Bu yapı cumhuriyetten sonra da büyük ölçüde korunmuştur (Yürekli, 2011: 28). Teftiş kelime anlamı olarak bakıldığında denetim kelimesinin Arapça karşılığıdır (TDK, 2020).

Türkiye’de modern iç denetim uygulamaları öncelikle özel sektörde kendine yer bulmuş, uluslararası öncü firmaların Türkiye’deki temsilcileri iç denetim uygulamalarını hayata geçirmiştir. İç denetim uygulamalarının standartlara uyumlu halde yapılması, ABD merkezli IIA ve Avrupa merkezli ECIIA ile entegre olması, uygulayıcılara yol göstermesi için 1995 yılında Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) kurulmuştur (Kamu İç Denetim

Genel Raporu 2008, 2009:2) TİDE, 1996 yılında IIA ve ECIIA üyesi olmuştur (Özbek, 2012: 36).

Türkiye 1999 yılında Helsinki zirvesinde AB'ye aday ülke olarak kabul edilmiş, mali yönetim ve kontrol alanlarında AB mevzuatına uyum çalışmaları başlamıştır. 2000'lerin başından itibaren IMF ve Dünya Bankası ile çalışmalar yürütülmüştür. Bu kapsamda ilk olarak T.C. Merkez Bankasında 2002 yılında İç Denetim Genel Müdürlüğünü kurulmuştur.

AB'de, iç denetim, iç kontrol ve dış denetime ilişkin net bir mevzuat bulunmamakla birlikte AB, kendisiyle uyumlu uluslararası standartların kabul edilip uygulanmasını, iç ve dış denetim mekanizmalarının oluşturulmasını, rol ve sorumlulukları yasayla belirlenmesini üye ve aday ülkelere talep etmektedir. AB tarafından yapılan incelemelerde; Türkiye'de kamu iç mali kontrol sisteminde eksiklikler olduğu, şeffaflık, performans denetimi, mali yönetim konularında uluslararası kabul görmüş ilkelerin takip edilmediği, denetim alanındaki yetki ve sorumlulukların tam olarak tanımlanmadığı ve bu alanlarda yasal düzenleme ihtiyacı bulunduğu belirtilmiştir. Tüm bu eksikleri tamamlamak ve AB mevzuatına uyum için 2003 yılında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kabul edilmiştir (Kamu İç Denetim Genel Raporu 2008, 2009:2,3).

5018 sayılı kanunun kabulü ile 1927 yılından beri yürürlükte olan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu yürürlükten kalkmış, Osmanlıdan Cumhuriyete uygulanan teftiş ve denetim yapısında köklü değişiklikler yapılmıştır.

ABD'de SOX yasasının denetim üzerine olan etkilerinin yansımaları, 2001 mali krizi sonrası Basel düzenlemelerine uyum çalışmalarının hız kazanması neticesinde BDDK ve SPK tarafından düzenlenen kanun ve yönetmeliklerde iç denetim konularına değinilmiştir (Öz, 2015:40).

İç denetimle ilgili Türkiye'de yapılan önemli düzenlemeleri 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2003), Aracı Kurumlarda İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında yayımlanan SPK tebliği (Seri V, No: 68) (2003), İMKB' ye tabi işletmelerde Denetimden Sorumlu Komite (2004), 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu (2005), BDDK İç Sistemler Yönetmeliği (2006), Sigortacılık Kanunu (2007), Sigorta ve Reasürans ile Emeklilik Şirketlerinin İç Sistemlerine İlişkin Yönetmelik (2008), Türk Ticaret Kanunu (2011) şeklinde sıralamak mümkündür (Şimşek, 2019:99).

5018 sayılı kanunun kabulü ile kamu kurum ve kuruluşlarında iç denetim birimi kurulmasının zorunlu hale getirilmesi ve dönemin Cumhurbaşkanı tarafından geri gönderilen 15/07/2004 tarihli ve 5227 sayılı Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun ve devamında yaşanan süreçte teftiş kurullarının varlığı tartışılır hale gelmesi ile denetimin temelini teftişin oluşturduğu dönem 2004 yılında değişmiştir. Bu sürecin etkisi sonucunda pek çok kuruma teftiş kurulu isimlerinin değiştiği ve Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı isimlerinin benimsendiği görülmüştür.

Türkiye’de teftiş ve denetim birimlerini Devlet Denetleme Kurulu, Bakanlıklar, bağımsız Genel Müdürlükler ve kurumlar bünyesinde bulunan teftiş kurulları, kontrolörler başkanlıkları, iç denetim birimleri, rehberlik ve teftiş başkanlıkları, rehberlik ve denetim başkanlıkları, denetim hizmetleri başkanlığı ve denetim hizmetleri daire başkanlıkları şeklinde sayabiliriz (Orkun, Yürekli ve Gökçe, 2016:115,116).

5227 sayılı Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanunla kamudaki denetim yapısının teftiş mantığından iç ve dış denetim mantığına dönüştürülmek istendiği anlaşılmaktadır. Bu dönüşüm 5018 sayılı kanunla bir noktaya kadar yapılabilmiş olsa da yüzlerce yıllık geçmişe sahip müfettişlik kurumlarının bir anda köklü bir değişikliğe uğraması mümkün olamamış, yeni yapıya karşı direnç ortaya çıkmıştır. Teftiş kurullarının isimleri ve yapıları iç denetim birimlerine yaklaştırılmıştır. Bu durum bizlere AB uyum süreci sonrasında iç denetim ve uluslararası kabul görmüş standartlara uyumun önem kazanması neticesinde kamuda teftiş birimlerinin iç denetime yakınsadığı sonucunu çıkarmaktadır. Kamudaki uygulamalarda bunun yansıması olarak teftiş birimlerinin normalde iç denetim tarafından yapılması gereken performans denetimi denetim çeşitlerinin teftiş tarafından yapılmaya çalışılması ve yönetmeliklerinde bu tür denetimlere yer vermeleri olarak karşımıza çıkmaktadır. Teftiş kurulları ve müfettişler tarafından kendilerinin de denetim yapmaları nedeni ile iç denetimin aslında gereksiz olduğu yönünde algı oluşturulduğu da görülebilmektedir. Türkiye’de özellikle kamuda denetim alanında netleştirilemeyen görevlerin ve mükerrer denetim faaliyetlerinin oluşturduğu belirsizlik ve çekişmelere devam etmektedir.

3.4.3. Türkiye Kamu Mali Yönetimi Tarihi

Osmanlı İmparatorluğunun çöküşe geçmesi Osmanlıda batılılaşma hareketlerine neden olmuş, Osmanlı Batılılaşması Kıta Avrupası Hukuk Sisteminin özgün örneğini oluşturan

Fransa örnek alınarak; Napolyon'un merkeziyetçi idari ve mali sistemi Osmanlı İmparatorluğu'na uyarlanmıştır. İkinci Meşrutiyet (1908)'ten sonra çıkarılan geçici kanunlarla İmparatorluğun merkeziyetçi idari ve mali sistemi, Cumhuriyet dönemine taşınmıştır. Bu kanunlardan biri, 1878 tarihli Fransız Genel Muhasebe Kararnamesi'nin çevirisinden oluşan ve 1910 yılında çıkarılan Muhasebe-i Umumiye Kanunu Muvakkat'dır. Bu geçici kanun, küçük ekleme ve değişikliklerle 1927 yılında 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu adıyla tekrar yasalaşmıştır (Dava Dilekçesi, 2020). Söz konusu yasa uzun yıllar uygulanmış, 5018 sayılı kanunla 01.01.2006'da Türkiye Kamu Mali Yönetimi yeni bir döneme girmiştir.

3.4.4. 1050 Sayılı Kanun'dan 5018 Sayılı Kanun'a Geçiş ve Karşılaştırma

Türkiye'de Kamu Mali Yönetimi 1927 yılında kabul edilen 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu çerçevesinde yürütülmekteydi ve söz konusu kanun; ita amiri, tahakkuk memuru ve sayman olarak isimlendirilen üçlü bir yapı üzerine kurulu idi. 5018 sayılı kanun öncesi, kamu idarelerinde denetim işleyişini yerine getirmek için kurumlarda sadece teftiş kurulları öngörülmüş ayrıca genel müdürlük kontrolörlükleri ve il düzeyinde görev yürüten denetmenlikler oluşturulmuştu. Ayrıca kamuda teftiş kurulları ile benzer görev ve yetkilerle donatılan kontrolörlük birimleri de bulunmaktaydı (Güler, 2019:2).

1050 sayılı Kanunda mali sistemin merkezine Maliye Bakanlığı yer almaktadır ve mali merkeziyetçilik yanında idari merkeziyetçilik işlevi de yüklenmiştir. Devlet adına yapılan sözleşme tasarısı ve taahhütlerin vizesi Maliye Bakanlığının yetkisindedir. Giderlerin mali mevzuata uygun olması konusunda saymanlara tanınan yasal yetki çerçevesinde Maliye Bakanlığına kamu idareleri üzerinde mali kontrol yetkisi verilmiştir. Merkezin taşra teşkilatı üzerindeki idari temsilcisi vali ve kaymakamlar; mali temsilcisi ise saymanlardır ve bunların merkezin taşra teşkilatı üzerinde idari ve mali kontrol işlevleri vardır. Maliye Bakanlığı, bütçenin hazırlanması ve uygulanması ile ödeneklerin dağıtımı, yeni ödenek tertibi açılması, kurum içi ve kurumlar arası aktarma ve serbest bırakılmasında tek belirleyicidir (Dava Dilekçesi, 2020).

5018 sayılı kanuna geçişte AB'nin etkisi ve gelişmelerden yukarıda bahsedilmiştir. Bunun yanında söz konusu değişikliklerin başka gerekçeleri de bulunmaktadır. Seksen yıl uygulamada kalan bir kanunun iyi tasarlandığı söylenebilir. Bununla birlikte 1927 yılından beri uygulanan 1050 sayılı kanun, gelişen Türkiye'nin ihtiyaçlarına cevap vermekten uzak bir hal almıştır. Kamunun yapısı, teşkilatları ve uygulamalarında önemli

değişiklikler olmuştur. Bütçe uygulamaları ve içeriği yetersiz kalmıştır. Önemli harcama kalemleri kanun kapsamında yer almamaktadır ve denetlenememektedir. Parçalı bir yönetim ve bütçe yapısı öngörmektedir. Kalkınma planları ile bütçeler arasında bağ kurulamamaktadır. Kamu kaynaklarının verimli, etkin ve ekonomik kullanımı üzerinde bir mantık bulunmamaktadır. Etkin bir harcama ön kontrol sistemi uygulanamamaktadır. Sorumluluk tanımlarında sorun olmakta, birinci derece karar vericilerin mali sorumluluk üstlenmezken sorumlulukların sayman ve tahakkuk memurları üzerinde kalmaktadır. Mevcut kanun hesap verebilirlik ve şeffaflık açısından yetersiz görülmüştür. Dünyada uygulanan standartlarla uyumsuz bulunmaktadır. Özet halinde verilmesine karşın, bu kadar fazla başlık altında bir düzenleme yapmak yerinde yeni bir kanun tasarlanmasının daha uygun olacağı düşünülmüş ve 2005 yılının başından itibaren geçerli olmak üzere 1050 sayılı kanun yürürlükten kaldırılmıştır (Candan, 2006:191).

5018 sayılı kanun ile uluslararası standartlara AB normlarına uygun, daha etkin, şeffaf, hesap verilebilir, kamunun bütçe ihtiyaçlarını karşılayan, iç kontrol ve denetim temelli, strateji, performans ve verimliliği ön plana çıkaran bir mali yapı ve kontrol sistemi kurulması hedeflenmiştir. Söz konusu kanun ile uygulama kapsamı da genişletilmiştir. 5018 sayılı kanun aşağıdaki temeller üzerine kurulmuştur (Candan, 2006:192):

- Hesap verebilirlik ve yönetim sorumluluğu
- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanımı
- Stratejik planlama
- Performans esaslı bütçeleme
- Çok yıllık bütçeleme
- Mali saydamlık
- Tahakkuk esaslı muhasebe
- Mali istatistik ve faaliyet raporlarının yayınlanması
- İç kontrol sistemi
- Etkin bir iç denetim
- Dış denetim

1050 sayılı kanun ile 5018 sayılı kanun karşılaştırıldığında ortaya çıkan temel farklılıklar Tablo 4’de verilmiştir (KMYKK, 2003; Arslan, 2004; Lexpera, 2020).

Tablo 4: 1050 Sayılı Kanun ile 5018 Sayılı Kanun Karşılaştırması

Konu	1050	5018
Kapsam	Genel bütçeli, katma bütçeli ve özel bütçeli mahalli idareleri kapsamaktadır.	Genel yönetim kapsamındaki (merkezi yönetim, SGK, mahalli idareler) kamu idarelerini, AB fonları ile yurt içi ve yurt dışından kamu idarelerine sağlanan kaynakların kullanımını, Düzenleyici ve denetleyici kurumları
Bütçe	Genel Bütçe, Katma Bütçe, Özel Bütçe ve bunlara bağlı döner sermaye bütçesini içerir. Kanuna olmasa da uygulamada fon bütçesi vardır.	Merkezi yönetim bütçesi, Sosyal güvenlik kurumları bütçeleri, Mahalli idareler bütçelerini içerir. Fon bütçesi oluşturulması engellenmiştir. Bütçe hazırlık süreci de değişmiştir.
Sorumlular ve Roller	İta amiri, Tahakkuk memuru, Sayman ve Kanunun 22'nci maddesinde belirtilen görevlileri içerir.	Siyasi açıdan bakanlar ve idari açıdan üst yöneticiler yanında harcama sürecinde idari ve mali açıdan; Harcama yetkilisi, Mali kontrol yetkilisi, Gerçekleştirme görevlileri ve Muhasebe yetkilisi
Mali Kontrol ve Denetim	Harcama öncesi kontrol süreci; Ödenek dağıtımının ve sözleşme tasarılarının Maliye Bakanlığınca vizeye tabi tutulması, Sayıştay'ın kadro ve ödenek dağıtım işlemlerini vize etmesi ve sözleşmeleri tescil etmesi şeklindedir.	Harcama öncesi kontrol işlemi, iç kontrol sisteminin bir unsurudur. Mali kontrol ve denetim; - Harcama Öncesi Mali Kontrol - Harcama Sonrası İç Denetim - Dış Denetim - Kesin Hesap Kanunu ve Parlamento denetimi Başlıklarında düzenlenmiştir.
Yaptırımlar Konuları	Alınmayan mal ya da hizmeti alınmış; mevcut olmayan inşaat, onarım ve üretimi var ya da bitmiş gibi göstermek, gerçek dışı belge düzenlemek suretiyle Devletin mal varlığından bir eksilmeye neden olmak ile bu ve benzeri gerçekleştirme ve diğer kanıtlayıcı belgeleri bilerek imza ya da onaylamış bulunmak	Ödenek üstü harcama, kamu zararına sebebiyet verme, gerçeğe aykırı eylem ve işlemler, yetkisiz tahsil ve ödeme yapılması.
Yaptırımlar	Devlet zararının soruluya ödetilmesi, birer aylığın kesilmesi, görev değişikliği, memurluktan çıkarma.	Net ücretin dörtte biri oranında para cezası, kamu zararının tazmini, suç sayılan işlemlerden dolayı Türk Ceza Kanunu hükümleri, yetkisiz tahsilat ve ödemenin geri alınması.
Yaptırım Mercii	Sayıştay	Üst yönetici

3.4.5. Türkiye’de Özel Sektörde İç Denetim

Özel sektör ve kamu sektörü arasındaki temel ayırım noktası, özel sektörün sermayesi hissedarlara ait iken kamuda devletin parasının yani vatandaşlardan alınan vergilerin kullanılmasıdır. Bu temel ayırımın uzantısı olarak esasen özel sektörde karlılık ve verimlilik önceliklenirken, kamuda karlılık ve verimlilik çoğu yerde ikinci planda kalmaktadır. Buna karşın 5018 sayılı kanunla etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik kavramları kamuda kendine yer bulmuştur. Özel sektörün doğası gereği, karlılık ve verimlilik noktasına işletmeye fayda sağlanacağına düşünülmesi ve karar vericiler tarafından uygulanabilir olduğu kanaatine ulaşılması halinde her türlü yöntem ve yönetsel faaliyet uygulanabilir. Bu nedenle iç denetimde olduğu pek çok önemli ve gerekli uygulama öncelikle özel sektörde ortaya çıkmakta, kamu sektörü arkadan gelmektedir. Kamuda ise bir yöntem veya faaliyetin uygulanabilmesi için mutlaka kanun, yönetmelik veya kararnamelerde yer alması gerekmektedir. Bunun yansıması olarak kamudaki uygulamalar detaylı ve yazılı haldedir.

Özel sektörün bu serbestliğine karşın, ekonomik istikrar, güven ortamı ve yasal güvencenin gerekli olduğu alanlarda devlet özel sektör için düzenleyici kanun, yönetmelikler ve kararnameler üreterek özel sektörü regüle etmektedir. Devletin regülatif rolünü ön plana çıkardığı kurallar koyarak düzenlediği, iç denetime ilişkin hususları belirlediği önemli özel sektör ana başlıkları bankacılık, sermaye piyasası, sigortacılık ve tüm işletmeleri kapsayan Türk Ticaret Kanunudur. Tüm bu sektörlerin ortak noktası, istikrar, güven, ekonomi ve şeffaflık üzerine kurulu olmalarıdır. Bir başka önemli husus da devletin belirlemiş olduğu muhasebe ve finans standartlarının bu sektörlerde ve uygulamalarda daha önemli olmasıdır.

Devletin özel sektör üzerindeki belirleyici rolünde yönetim kurulunun görevleri, muhasebe ve denetim standartları, denetim komiteleri gibi uluslararası standartlar ve uygulamalara daha fazla uyduğu görülmektedir. Özel sektör firmaları yapı olarak standartlara uygun yapıdadır veya adaptasyonu daha kolay olmaktadır. Ancak kamuda köklü değişiklikler daha zor ve zaman alıcıdır. Ayrıca bahsettiğimiz gibi karlılık ve verimliliğin özel sektör kadar öncelikli olmaması, bürokratların alışık oldukları yerleşik düzen ve imkanlarda değişiklik noktasında istekli olmamaları ile birleşince özellikle iç denetimde uluslararası standartlara uygun bir kurumsal yapının oluşması daha zor olmaktadır.

Sonraki başlıklarda bankacılık sektörü, sermaye piyasası, sigortacılık sektörü ve Türk Ticaret Kanunu kapsamında iç denetim uygulamaları hakkında bilgiler verilmiştir.

3.4.6. Bankacılık Sektöründe İç Denetim

İçerisinde mali unsurlar bulunan yerler yüksek risk içerirler. İç denetim için risk bazlı çalışır yani mali unsurların olduğu yerlere iç denetim özellikle eğilir. Bankaların işi para üzerine olduğundan bankacılık sektöründe iç denetimin yadsınamaz bir önemi vardır.

Bankacılık sisteminin iki temel işlevi bulunmaktadır. Bunlar, fon transferi ve finansal hizmetlerdir. Bankacılık sistemi, bir güven ortamı üzerine kuruludur. Güvensizlik ortamı ve krizler, ekonomi içindeki servet transferini kesintiye uğratabilir, sermaye maliyetini artırarak üretim ve yatırım kararlarını olumsuz etkileyebilir ve küçük tasarruf sahiplerinin tasarruflarını tehlikeye atabilir. Bankalar ekonomilerde hayati öneme sahiptir, çünkü iflasları büyük miktarda tasarruf kaybına ve ekonomik krizlere yol açabilir. Bu nedenle, sağlıklı bir ekonomik sistem ve bankacılık sisteminin ön koşulu, bankalarda iç ve dış denetim ve risk yönetiminin kullanılmasıdır (Gençoğlu, İşseveroğlu ve Ertan, 2011: 239,240).

Türkiye’de bankacılık sektörünü düzenleyen kanun 25983 sayı ve 1/11/2005 tarihli resmî gazetede yayınlanan 5411 sayılı Bankacılık Kanunudur. Kanun 171 madde ve 33 geçici maddeden oluşmaktadır. Türkiye’de kurulu mevduat bankaları, katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankaları, yurt dışında kurulu bu nitelikteki kuruluşların Türkiye’deki şubeleri, finansal holding şirketleri, Türkiye Bankalar Birliği, Türkiye Katılım Bankaları Birliği, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu ve bunların faaliyetleri bu Kanun hükümlerine tâbidir. 5411 sayılı Bankacılık Kanunu ile daha önce yürürlükte olan 4389 sayılı Bankalar Kanunu yürürlükten kaldırılmış ve denetim faaliyetleri daha geniş ele alınmıştır. Kanunda iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemleri ayrı ayrı ele alınmış ve özel önem verilmiştir. Ayrıca kanunda Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına atıflar bulunmaktadır.

Kanuna göre bankalar, yeterli ve etkin bir iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemi kurmak ve işletmekle, yönetim kurulunun denetim ve gözetim faaliyetlerinin yerine getirilmesine yardımcı olmak üzere, icrai görevi bulunmayan yönetim kurulu üyeleri

arasından en az iki üyeden oluşan Denetim Komitesi kurmakla yükümlüdürler. Denetim komitesi etkin bir iç denetim için hayati öneme sahiptir. Denetim komitesi:

- Yönetim kurulu adına bankanın iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemlerinin etkinliğini ve yeterliliğini, bu sistemler ile muhasebe ve raporlama sistemlerinin Kanun ve ilgili düzenlemeler çerçevesinde işleyişini ve üretilen bilgilerin bütünlüğünü gözetir.
- Bağımsız denetim kuruluşlarının yönetim kurulu tarafından seçilmesinde gerekli ön değerlendirmeleri yapar.
- Yönetim kurulu tarafından seçilen bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetlerini düzenli olarak izler.
- Kanun kapsamında ana ortaklık niteliğindeki kuruluşlarda, konsolide denetime tâbi kuruluşların iç denetim işlevlerinin konsolide olarak sürdürülmesini ve eşgüdümünü sağlar.
- Geçekleştirdiği faaliyetlerin sonuçları ile bankada alınması gereken önlemlere, yapılmasına ihtiyaç duyulan uygulamalara ve önemli gördüğü diğer hususlarla ilgili görüşlerini yönetim kuruluna bildirir.

Denetim komitesinin bunların dışındaki görevleri yönetim kurulu tarafından düzenlenebilir (Bankacılık Kanunu, 2005).

Anlaşılabacağı üzere bankacılık sektöründe iç denetim, ekonomik krizler sonrası önemi artan Basel düzenlemelerine de paralellik arz edecek şekilde, denetim komitesi, yönetim kurulu, iç denetim birimi ve yöneticisi, genel müdür ve yardımcıları ile uluslararası mesleki uygulama çerçevesi ve standartlara uygun bir yapıya sahiptir.

3.4.7.Sermaye Piyasasında İç Denetim

Sermaye piyasaları, fon sahibi kişilerin yani yatırımcıların birikimlerini, belli bir getiri beklentisi ile yatırım araçlarında değerlendirdiği piyasadır. Fon ihtiyacı olan kişiler, sermaye piyasasını kullanarak, ihraç ettikleri hisse senedi veya borçlanma senetleri aracılığıyla finansman sağlarlar. İlaveten, risk yönetimi yapmak isteyen bazı sektör mensubu yatırımcılar da sermaye piyasalarında türev araçları kullanarak, hedge, arbitraj gibi yöntemlerle risklerini azaltabilirler. Ayrıca, sermaye piyasası küçük tutarlarda tek başına ekonomiye yararlı olamayan birikimlerin de borçlanma ve hisse senedi gibi

menkul kıymetlere yatırılarak, yatırıma dönüşmesini sağlayan ve böylece ekonomiye hareketlilik getiren bir piyasadır.

Başlıca sermaye piyasası araçları; Hisse (Pay) Senedi, Borsa Yatırım Fonu, Devlet Tahvili, Özel Sektör Tahvili, Özel Sektör Bonoları, Kira Sertifikaları, Varlığa Dayalı Menkul Kıymetler, Varlık Teminatlı Menkul Kıymetler, Vadeli İşlemler Sözleşmeleri ve Opsiyonlar şeklinde sayılabilir (Investaz, 2020).

Sermaye piyasasında yatırımcıların aldatılmadan güven içerisinde yatırım yapmaları, finansal raporların ve diğer araçların geçeceği yansıtmasının sağlanması için gerek iç gerekse dış denetim çok önemlidir. Sermaye piyasasının güven, kararlılık ve açıklık içinde faaliyetini ve fon sahiplerinin yani yatırımcıların hak ve yararlarının korunmasını sağlamak ve denetlemek amacıyla Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) 1981 yılında kurulmuştur (Yoruldu, 2019:206).

Sermaye piyasası 30.12.2012 tarih ve 28513 sayılı Resmî Gazete’de yayınlanan 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre belirlenmekte, yönetilmekte ve denetlenmektedir. Sermaye piyasası araçları, bu araçların ihracı, ihraççılar, halka arz edenler, sermaye piyasası faaliyetleri, sermaye piyasası kurumları, borsalar ile sermaye piyasası araçlarının işlem gördüğü diğer teşkilatlanmış piyasalar, piyasa işleticileri, Türkiye Sermaye Piyasaları Birliği, Türkiye Değerleme Uzmanları Birliği, merkezî takas kuruluşları, merkezî saklama kuruluşları, Merkezî Kayıt Kuruluşu ve Sermaye Piyasası Kurulu bu Kanun hükümlerine tabidir. Halka açık olmayan anonim ortaklıkların halka arz edilmeyen pay ihraçları, bu Kanun kapsamı dışında tutulmuştur (Sermaye Piyasası Kanunu, 2012).

Kanunda Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Denetim Standartlarına atıf bulunmaktadır ve finansal raporlama ve bağımsız denetime özel önem verilmektedir. İç denetimle ilgili uygulamalarda ise tebliğlerde yer verilmiştir.

2002 yılında yayınlanan Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ ile borsada işlem gören şirketlerin denetimden sorumlu komite kurmaları zorunlu hale getirilmiş, finansal tablolar ile yıllık raporların doğruluğuna, hazırlanmasına ve sunulmasına hizmet edecek kurumsal sorumluluk ilkeleri kabul edilmiştir (Yoruldu, 2019:208).

12.06.2006 tarih ve 26196 sayılı mükerrer Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğin yedinci

kısımında iç denetimden bahsedilmekte iç denetimin, işletmenin amaçlarına hizmet etmek üzere, işletme içinde oluşturulan bir değerlendirme mekanizması olduğu, işletmenin iç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliğinin araştırılması, değerlendirilmesi ve gözetimini faaliyetlerini yerine getirdiği ifade edilmektedir. Tebliğde iç denetim ile bağımsız denetçiler arasındaki ilişkilere özellikle vurgu yapılmaktadır.

Aynı tebliğ ikinci kısım altıncı bölüm madde 25'te, bankalar hariç hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıkların, yönetim kurulu tarafından kendi üyeleri arasından seçilen, doğrudan icra fonksiyonu üstlenmeyen ve yönetim konularında Murahhaslık sıfatı taşımayan yönetim kurulu üyelerinden en az iki üyeden oluşan denetimden sorumlu komite kurmak zorunda oldukları ifade edilmektedir (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri: X, No:22, 2006).

Aracı kurumların karşılaştıkları risklerin izlenmesini ve kontrolünü sağlamak üzere kuracakları iç denetim sistemlerine ilişkin esas ve usulleri düzenlemek amacı ile, 14.7.2003 tarih ve 25168 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan ve birkaç defa değişikliğe uğrayan Seri: V, No: 68 sayılı Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ yayınlamıştır. İç kontrol sistemi ile teftiş sisteminin bütünleştirilmiş olması ve iç denetçi yerine iç kontrol elemanı denmesi tebliğin en dikkat çekici yanlarından. Teftiş ile bütünleşmiş yapı Merkez Bankasına benzerlik göstermektedir (Arslan, 2013:152).

3.4.8. Sigortacılık Sektöründe İç Denetim

Sigorta İşletmeleri; müşterilerinin riskin transfer edilmesini sağlayarak riskten korunmasını sağlamak ve risklerin gerçekleşmesi halinde ortaya çıkan zararları tazmin amacıyla oluşturulmuş işletmelerdir. Sigorta İşletmeleri bu hizmetleri belli bir prim karşılığında yaparlar (Güler, 2010:388,389).

Sigorta şirketlerinde denetimindeki amaç, kamuya açıklanan ve yetkili kurumlara gönderilen mali tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespitine yöneliktir. Gerek Türkiye'de gerekse de dünya uygulaması bakımından sigorta işletmelerinin bağımsız denetimi (özellikle hayat sigorta şirketlerinin) özel olarak düzenlenmiştir (Uyanık, 2001: 315-316).

Sigortacılık sektöründe de müşterilerin işletmelere güveni ve riskin gerçekleşmesi durumunda zararlarının tazmin edileceği kanaatine ulaşmaları çok önemlidir. Bunu

sağlamak için de bu sektörde denetim ve iç denetim konularında kanunu düzenleme ve yaptırımlar yapılmıştır.

Sektörün temel kanunu 14 Haziran 2007 tarih ve 26552 sayılı Resmî Gazetede yayınlanan Sigortacılık Kanunudur. Söz konusu kanunun 4. Maddesinde, sigorta şirketleri ile reasürans şirketlerin; tüm iş ve işlemlerinin, sigortacılık mevzuatı ve ilgili diğer mevzuata, şirketin iç yönergeleri ile yönetim stratejisi ve politikalarına uygunluğunun sürekli kontrol edilmesi, denetlenmesi ile hata, hile ve usulsüzlüklerin tespiti ve önlenmesi amacıyla risk yönetim sistemleri de dahil olmak üzere etkin bir iç denetim sistemi kurmak zorunda oldukları ifade edilmiştir. Bununla birlikte iç denetim, dışarıdan hizmet alımı yoluyla da yapılabilir. Ayrıca dışarıdan gelen denetçi ve soruşturmacıların iç denetçilerle iş birliği yapması gerektiği, Müsteşarlığın (Hazine ve Maliye Bakanlığı) iç denetim raporlarından faydalanabileceği, iç denetim sistemi kapsamında müsteşarlık tarafından istenen verilerin sorumluluğunun yönetim kurulundan olduğundan ve iç denetim sistemi kurulmaması halinde yapılacak yaptırımlardan söz edilmektedir.

Hazine Müsteşarlığı tarafından Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliğine bir genelge göndermiş ve 2004 yılında yayımlanan Sigorta ve Reasürans Şirketlerinin Kuruluş ve Çalışma Esasları Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik'in 3. Maddesi hükümleri doğrultusunda sigorta ve reasürans işletmelerinin 31 Aralık 2004 Tarihine kadar doğrudan yönetim kuruluna bağlı bir iç denetim birimi oluşturmaları gerektiği belirtilmiştir (TSB, 2020).

21.06.2008 tarih ve 26913 sayılı resmi gazetede yayınlanan Sigorta ve Reasürans ile Emeklilik Şirketlerinin İç Sistemlerine İlişkin Yönetmelikte sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketlerinin kuracakları iç kontrol, iç denetim ve risk yönetim sistemlerine ve bunların işleyişine kurallar belirlenerek iç sistemlerin kurulması, yönetim kurulunun sorumlulukları, iç kontrol sistemi, iç denetim sistemi, iç denetim birimi, iç denetçilerin nitelikleri ve yetkileri, iç denetim faaliyetleri ve çalışma esasları detaylı olarak anlatılmıştır.

3.4.9. Türk Ticaret Kanunu'nda İç Denetim

Türkiye'de ticari işler 14/2/2011 tarih ve 27846 sayılı Resmî Gazetede yayınlanan 6102 sayılı kanuna göre yürütülmektedir. Türk Ticaret kanununda iç denetimle ilgili doğrudan bilgi ve uygulama verilmemektedir. Ancak kanunda dolaylı olarak atıflar mevcuttur. Türk

Ticaret Kanunu'nda iç denetimin özellikle vurgulanmamasına karşın detaya inildiğinde uygulamada gerekli olduğu sonucu çıkmaktadır. Kanunun Yönetim Kurulu başlıklı Görev Dağılımına ilişkin 366. Maddesinde, Yönetim kurulunun, işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulatmak veya iç denetim amacıyla içlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabileceği belirtilmiştir.

Madde 398'de, iç denetime atıf yapılarak şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetiminin; envanterin, muhasebenin ve Türkiye Denetim Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimin, madde 378 e atıf yapılarak, pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulunun, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlü olduğu, komitenin, yönetim kuruluna her iki ayda bir vereceği raporda durumu değerlendireceği, varsa tehlikelere işaret edeceği, çareler göstereceği ve raporun denetçiye de yollanacağı ve bu raporların denetimi olduğunu, 297. maddeye atıf yaparak, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı da denetim kapsamı içinde olduğu ve iç denetimin yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimini kapsadığı ifade edilmektedir (Türk Ticaret Kanunu, 2011).

Üçüncü bölümde, denetimle ilgili uluslararası ve ulusal standartlar ile iç denetim ve kariyer sistemi hakkında bilgi verilerek Türkiye'de iç denetim incelenmiştir. Sonraki bölümde iç denetimin UMuÇ'a uyumu bakanlıklarda yapılan bir çalışma ile ele alınacaktır.

BÖLÜM 4: İÇ DENETİMİN ULUSLARARASI MESLEKİ UYGULAMA ÇERÇEVESİNİN ZORUNLU UNSURLARINA UYUMU VE ETKİNLİĞİ ÜZERİNE BAKANLIKLARDA BİR ARAŞTIRMA

4.1. Bakanlıklarda İç Denetim Birimlerinin Yapısı ve İşleyişi

11 Şubat 2017 Tarih ve 29976 sayılı resmî gazetede yayınlanan 21.01.2017 tarih ve 6771 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla Anayasa değişikliği yapılmış, yapılan değişiklik 16 Nisan 2017 tarihinde referanduma götürülmüş ve Cumhurbaşkanlığı hükûmet sistemi 9 Temmuz 2018 tarihinde uygulamaya geçmiştir.

10/7/2018 tarih ve 30474 sayılı Resmî Gazetede yayınlanan 1 numaralı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile devlet kurumları ile Bakanlıkların yapıları da değiştirilerek yayınlamıştır. Söz konusu kararnamedeki Bakanlıklar ve bağlı birimler (Genel Müdürlükler, Başkanlıklar, Müdürlükler, Müşavirlik vb.) tek tek izah edilmiştir. İç Denetim Birim Başkanlıkları ve iç denetim birimleri söz konusu kararname içerisinde yer almamaktadır. Bu durum iç denetimin yapısal sorunlarından biri olarak görülmektedir. Kararnamede geçmemesinden dolayı, iç denetim birimleri kendilerinin Bakanlığa bağlı bir birim olduğunu ifade etmek zorunda kalmakta ve bağımsız bütçe oluşturamamaktadır.

İç denetim birimi kararnamede geçmezken Teftiş Kurulları kararnamede yer almaktadır. Sırası ile Bakanlık ve Teftiş Kurullarının isimleri aşağıda verilmiştir (Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, 2018).

1. Adalet Bakanlığı- Teftiş Kurulu Başkanlığı
2. Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı- Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı
3. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı- Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı
4. Dışişleri Bakanlığı- Teftiş Kurulu Başkanlığı
5. Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı- Teftiş Kurulu Başkanlığı
6. Gençlik ve Spor Bakanlığı- Rehberlik ve Denetim Başkanlığı
7. Hazine ve Maliye Bakanlığı- Teftiş Başkanlığı
8. İçişleri Bakanlığı- Teftiş Kurulu Başkanlığı

9. Kültür ve Turizm Bakanlığı- Teftiş Kurulu Başkanlığı
10. Millî Eğitim Bakanlığı- Teftiş Kurulu Başkanlığı
11. Millî Savunma Bakanlığı- Teftiş Kurulu Başkanlığı
12. Sağlık Bakanlığı- Teftiş Kurulu Başkanlığı
13. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı- Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı
14. Tarım ve Orman Bakanlığı- Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı
15. Ticaret Bakanlığı- Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı
16. Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı- Denetim Hizmetleri Başkanlığı

Görüleceği zere Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi sonrası 16 Bakanlık ihdas edilmiştir. Bakanlıklardaki Teftiş görevini yerine getiren birimlerin isimlerine bakıldığında ise, 8 adet Teftiş Kurulu Başkanlığı, 5 adet Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı, 1 adet Teftiş Başkanlığı, 1 adet Rehberlik ve Denetim Başkanlığı ve 1 adet Denetim Hizmetleri Başkanlığı görülmektedir. Yani kararnamede bu hususta bir isim birlikteliği yoktur. Bazılarında ise Rehberlik ve Denetim isimlerinin geçtiği görülmektedir. Bu husus da iç denetimde ne çıkan rehberlik ve denetim işlerinin bu birimlerce de gerçekleştirileceği şeklinde bir algı oluşturmaktadır.

Bakanlıklarda yer alan İç Denetim Birim Başkanlıklarının yapıları, i denetçi sayıları (mlakaatlarda ifade edilen sayılar) ve kadro sayısı Tablo 5’de verilmiştir. Tablodan görüleceği üzere 10 Bakanlıkta iç denetim birimi doğrudan Bakana, 5 Bakanlıkta Bakan Yardımcısına bağlı olarak faaliyet sürdürmektedir. Dışışleri Bakanlığında ise özel bir durum olarak aktif bir iç denetim birimi bulunmamaktadır. Mlakaatlar esnasında iç denetim birim başkanlarından bazıları 15 Temmuz sonrası yaşanan soruşturma ve görevden uzaklaştırmalar neticesinde söz konusu bakanlıkta i denetçi kalmadığını ve aktif olarak iç denetim birimi bulunmadığını ifade etmişlerdir. Bu nedenle mülakat ve veri toplama havuzundan Dışışleri Bakanlığı ıkarılmıştır.

Tablo 5: Bakanlıklarda Yer Alan İç Denetim Birimleri

Bakanlık	Teşkilat Şemasındaki Durumu	Bağlı Olduğu Makam	Başkan Dahil Denetçi Sayısı	Kadro Sayısı
Adalet Bakanlığı	Mevcut	Bakan Yardımcısı	12	20
Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı	Mevcut	Bakan	28	35
Çevre ve Şehircilik Bakanlığı	Mevcut	Bakan	10	25
Dışişleri Bakanlığı	Şemada yok. Aktif İç Denetim Birimi Yok.	-	2	15
Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı	Mevcut	Bakan	10	15
Gençlik ve Spor Bakanlığı	Mevcut	Bakan	18	30
Hazine ve Maliye Bakanlığı	Mevcut	Bakan	12	55
İçişleri Bakanlığı	Mevcut	Bakan Yardımcısı	12	25
Kültür ve Turizm Bakanlığı	Mevcut	Bakan Yardımcısı	10	15
Millî Eğitim Bakanlığı	Mevcut	Bakan	8	40
Millî Savunma Bakanlığı	Mevcut	Bakan Yardımcısı	9	70
Sağlık Bakanlığı	Mevcut	Bakan	28	55
Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı	Mevcut	Bakan	12	20
Tarım ve Orman Bakanlığı	Mevcut	Bakan	33	40
Ticaret Bakanlığı	Mevcut	Bakan	15	40
Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı	Mevcut	Bakan Yardımcısı	7	20
Toplam			226	520

Kaynak: HMB, 2021

4.2. Araştırmanın Çerçevesi

4.2.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), küresel anlamda iç denetim mesleğinde standart belirleyici pozisyonundadır. Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ)

IIA'in iç denetim konusundaki rehberidir. UMuÇ, tüm dünyadaki uygulayıcılara ve paydaşlara, yüksek kalitede bir iç denetim konusunda yardım etmektedir.

UMuÇ'ta iki tür rehber bulunmaktadır;

1. Zorunlu Rehber

- Ana Prensipler
- İç Denetimin Tanımı
- Etik Kuralları
- Standartlar

2. Tavsiye Edilen Rehber

- Uygulama Rehberi
- Tamamlayıcı Rehber

Zorunlu rehber, iç denetimde mesleki uygulama standartlarına bağlı denetim yapan kuruluşlar için zorunlu olan hususları içerirken, tavsiye edilen rehber, daha detaylı bilgiler içeren yol gösterici hususlara yer vermektedir ve uyulması zorunlu değildir.

Ülkemizde Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile kamu kurumlarında 5018 sayılı kanunla iç denetime geçiş yapılmış ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 64'üncü maddesinde, "iç denetçi görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir" hükmüne yer verilmiştir. Bu ifadenin gereği olarak, İDKK tarafından Kamu İç Denetim Standartları yayınlanmıştır. Standartların belirlenmesinde, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) "Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları" esas alınmıştır.

Kamu iç denetim standartları her ne kadar uluslararası iç denetim standartlarını temel almış olsa da Türkiye'deki kamu kurumlarındaki yapısal farklılıklar nedeni ile bazı değişikliklere gidilmiştir. Bununla birlikte değişiklik standartların temel hususlarında yapılmamış, Türkiye'deki yapıya uygun ifadelerle yer verilmiştir. Bu konuda detaylı karşılaştırmalar tezin üçüncü bölümünde yer almaktadır.

İç denetim uygulamada, standartların hayata geçirilmesi temelinde işlemektedir ve iç denetim birimi başkanı ve iç denetçilerin Kamu İç Denetim Standartlarına uymaları zorunludur. Uyumun ne derece sağlandığının anlaşılması için standartlara göre en az beş yılda bir İDKK tarafından dış değerlendirme yapılması gerekmektedir. Dış

değerlendirmeler standartlar ve iç denetim işleyişi açısından yetkin ve tecrübeli bir ekip tarafından yapılmalıdır ve bu sonuçlar bu ekibin değerlendirmelerini içerirken çalışan denetçilerin yargı, düşünce ve kanaatlerini içermemektedir.

Araştırmanın amacı, Bakanlıklardaki uygulamalar incelenerek iç denetimin; Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi'nin (UMUÇ) zorunlu unsurlarına yani iç denetimin tanımında ifade edilenlerin ve sonuçlarının elde edilip edilemediği, etik kurallara uygun hareket edilip edilemediği, standartlara uyulup uyulamadığının ve uyulamayan kısımların tespit edilmesi, algısal değerlendirmede farklılığa sebep olabilecek unsurların test edilerek sebepleri hakkında çıkarımlarda bulunulması, iç denetimin etkin işletilebilmesinin önünde bulunan engellerin tespit edilerek çözüm önerileri sunulmasıdır.

Kamuda en temel ve kuvvetli yönetim birimleri bakanlıklardır ve kamuda iç denetim uygulamalarında kamu kurumlarındaki işleyişi anlama açısından ilk bakılması gereken yerlerdir. Bakanlıklar uygulamada öncü rol üstlenmekte ve diğer kurumlara yol gösterici olmaktadır. Ayrıca iç denetim konusunda diğer kurumlara göre Bakanlıklarda yetkinlik daha yüksektir. Bu nedenle tez çalışmasında çalışma alanı olarak Bakanlık iç denetim birimleri seçilmiştir.

İç denetim için ilk olarak faaliyete geçtiği günden bu yana önemli kaynaklar harcanmıştır ve harcanmaktadır. Buna karşın kurumlara büyük katkılar sağlayabilecekken, etkin olamayan bir iç denetim âtıl durumda kalarak, kamu kaynakları bu katkılardan mahrum kalabilmektedir. Araştırma ile Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi değişikliği sonrası kamuda, etkin bir iç denetim sisteminin temin edilmesi için rehber niteliğinde olan iç denetimin tanımı ve amacı, etik kurallar ile standartlara uyum ve ilişkili yapılar değerlendirilmiş, UMUÇ'a uyum ve etkinlikle ilgili sorun teşkil eden hususlarda bulgular ve iyileştirme önerileri sunulmuştur.

4.2.2. Araştırmanın Problem ve Soruları

Araştırmanın temel problemi, iç denetimin UMUÇ'a uyumlu veya kısmen uyumsuz noktalarının ve iç denetimin etkinliğine etki eden hususların tespit edilerek öneriler sunulmasıdır.

Araştırmanın soruları ise;

- UMUÇ'a uyumsuz noktalar var ise bunların hangi konularda olduğu,
- İç denetimin tanımı ve etik kurallara uyum arasında

- Nitelik ve performans standartlarına uyum arasında,
- Güvence ve danışmanlık faaliyetleri maddelerine uyum arasında,
- İç denetçi ve İDY sorumluluğunda olan konularda,
- İç denetçi ve İDY olarak çalışan kişilerin değerlendirmelerinde,
- Bulunulan unvanda çalışma süresine, Yaşa, Kamu tecrübesi süresine, Eğitim seviyesine, Cinsiyete, Uluslararası geçerli sertifika olup olmamasına, CIA veya CGAP sahibi olup olunmamasına, Farklı ulusal sertifikaların derecesine ilişkin yapılan değerlendirmelerde istatistiksel açıdan anlamlı bir fark olup olmadığı,
- Standartlara uyumu,
- İç denetimin etkinliğini,
- İDKK'nın etkinliğini etkileyen hususların neler olduğu,
- Organizasyon yapısı,
- Kültürel yapı,
- Sertifikaların işe olan etkileri,
- İç denetim ve teftiş kurulları arasındaki ilişkilerin iç denetime olan etkilerinin neler olduğudur.

4.2.3. Araştırmanın Arka Planı ve Benzer Çalışmalar

İç denetim alanında yapılan tez çalışmaları incelendiğinde iç denetimle ilgili ilk tez çalışmasının 1985 yılında yapıldığı, 2006 yılına kadar çok sınırlı sayıda tez yazıldığı 2006 sonrasında ise konu ile ilgili yazılan tezlerde artış olduğu ve 2010 yılından itibaren ise daha fazla tez yazıldığı görülmektedir. Bu duruma kamu mali yönetim kanunu değişikliğinin yol açtığı düşünülmektedir. YÖK tez merkezi verilerine göre 2020 yılı başı itibari ile toplam yazılan tez sayısı 288 dir. Bu tezlerin 205'i 2010 yılı ve sonrasında tamamlanmıştır. Yine tezlerden 238'i Yüksek Lisans 50 adedi ise Doktora tezidir. İlk doktora tezi 2003 yılında tamamlanmıştır ve yine son yıllarda artış göstermektedir. En fazla Doktora tezi 2019 yılında tamamlanmıştır. İç denetim konusuna ilginin giderek arttığı görülmektedir.

Tezler incelendiğinde genel olarak ilk yıllarda iç denetimin kavramsal olarak ele alındığı, yurt dışı uygulamaları ile karşılaştırmalar yapıldığı, yakın tarihlerde ise daha çok iç

denetimin etkinliği ölçümlerinin yapıldığı ve örnek uygulamalar üzerinde durulduğu görölmektedir.

İç denetimin sağlıklı olarak işletilmesinde temel kurallar uluslararası iç denetim standartlarında belirlenmiştir. Ülkemizdeki kamu iç denetim standartları da yine bu standartlar temel alınarak hazırlanmıştır. Sorular farklı şekillerde ifade edilerek çeşitlendirilse ve farklı ölçekler kullanılsa da genelde hazırlanan anketler standartlarla bir şekilde ilişkili olacaktır. Bununla birlikte tez çalışması kapsamında doğrudan standart maddelerine atıf yapılarak veri toplanan tezler ve sonuçları aşağıda verilmiştir.

2019 yılında Kezban Şimşek tarafından hazırlanan “Uluslararası İç Denetim Standartları Kapsamında Yürütölen İç Denetim Uygulamalarının Kurumsal Yönetim Kalitesi Üzerindeki Rolü: Borsa İstanbul Kurumsal Yönetim Endeksinde Yer Alan Şirketler Üzerinde Bir Anket Çalışması” isimli doktora tezinde Nitelik ve Performans standartlarını ölçmeye yönelik hazırlanmış 33 adet soru yer almaktadır. Standartları tam olarak kapsamasa da önemli görölen hususlar soru haline getirilmiştir. Tezde uluslararası iç denetim standartları kapsamında yürütölen iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim kalitesi üzerindeki rolünü değerlendirmek amacıyla, BIST Kurumsal Yönetim Endeksi’nde yer alan 48 işletmenin iç denetim uygulamaları değerlendirilmiştir. Sonuç olarak araştırma kapsamında yer alan işletmelerde yürütölen iç denetim uygulamalarının iç denetim standartlarına uygunluk düzeyinin oldukça yüksek olduğu ayrıca uluslararası iç denetim standartları kapsamında yürütölen iç denetim uygulamalarının kurumsal yönetim kalitesi üzerinde etkisi olduğu anlaşılmıştır.

2019 yılında İdris Koloğu tarafından hazırlanan “Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde Türkiye’de Kalkınma Ajanslarının İç Denetim Sistemi Ve Uygulamaları” isimli doktora tezinde 20 kalkınma ajansında görevli farklı unvanlarda çalışan 24 kişi ile mülakat yapılmıştır. Mülakatlarda, kalkınma ajanslarının iç denetim fonksiyonunun Uluslararası İç Denetim Nitelik ve Performans Standartlarına uyum ve Avrupa Birliği akreditasyonlarına hazırlık düzeyleri ayrıntılı olarak değerlendirilmiş, iç denetimle ilgili güncel sorunlar da önem ve öncelik sırasına göre değerlendirilerek çözüm önerilerinde bulunulmuştur. Mülakat formunda standartlar net soru olarak sorulmamış, sadece standartların başlıkları ele alınmıştır. Mülakatlarda üçlü likert kullanılmış uyumlu, kısmen uyumlu ve uyumsuz şeklinde bölömlenmiştir. Sonuç olarak gerek nitelik gerekse performans standartlarına uyumun beklenen seviyenin altında olduğu görölmüştür.

2018 yılına Turan Yeltekin tarafından hazırlanan “Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde Üniversitelerde İç Denetim: Harran Üniversitesi Örneği” başlıklı yüksek lisans tezinde uluslararası iç denetim standartları ile Harran Üniversitesinde yapılan iç denetim uygulamaları karşılaştırılarak sonuçlar çıkarılmış ve önerilerde bulunulmuştur. Temel sorunlar bağımsızlık ve örgütsel sorunlar ile iletişim ve destek olarak göze çarpmaktadır.

2016 yılında Kerim Alaş tarafından hazırlanan “Kâr Amaçsız Örgütlerden Vakıflarda İç Denetim Faaliyetinin Uluslararası İç Denetim Standartları Açısından İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma” başlıklı Yüksek lisans tezinde 20 adet vakıf ele alınmış ve 20 soru ile uluslararası iç denetim standartlarına uyumları üçlü Likert ile uyumlu, kısmen uyumlu ve uyumsuz şeklinde değerlendirilmiştir. Ayrıca vakıfların İç Denetim ve İç Kontrol Yapıları da incelenmiştir. Sonuç olarak ise uyumsuz noktalar özetlenmiş ve önerilerde bulunulmuştur.

2009 yılında Nazmi Zarifi GÜRKAN tarafından hazırlanan “Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı” konulu yüksek lisans tezinde iç denetçilerden, üst yönetimden ve çalışanlardan bilgi alındığı görülmektedir. Söz konusu tezde 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan, düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç, Bakanlık, Özel Bütçeli İdare, Sosyal Güvenlik Kurumları ve Belediyelerde faaliyette bulunan iç denetçilere e-posta yoluyla gönderilmiştir. Ankete, anılan kamu idarelerinden yüz iç denetçi katılmıştır. İkinci anket ise yukarıda belirtilen kamu idarelerinin üst yöneticileri dâhil olmak üzere üst yönetim kademesi ve kurum çalışanlarına yönelik olmak üzere hazırlanmıştır ve elli yönetici ile elli çalışan ankete cevap vermiştir.

Söz konusu tezde sonuç olarak; Ülkemiz iç denetim sisteminin, uluslararası standartlarda yer alan ilkeler ile AB Türkiye İlerleme Raporları, Ulusal Programlar ve Hükümet Programlarında belirtilen hususlar çerçevesinde etkin bir şekilde uygulanabilmesi için birtakım esasların hayata geçirilmesinin uygun olacağının düşünüldüğü, söz konusu esasların;

- İç denetim biriminin fonksiyonel bağımsızlığının tam olarak sağlanması,
- İç denetimin uluslararası standartlara göre faaliyette bulunduğu kamu idarelerinin teşkilat yapılarında gösterilecek şekilde yapılandırılması,

- İDKK'nın 5018 sayılı Kanunla kendisine verilen görev ve fonksiyonları yerine getirebilecek şekilde güçlü kurumsal yapıya kavuşturulması,
- Mevcut teftiş ve denetim birimleri ile iç denetim arasındaki görev çakışmalarını çözecek yasal düzenlemelerin hayata geçirilmesi şeklinde başlıklandırmanın mümkün olduğu, yukarıda sayılan temel unsurların yanı sıra, iç denetçilerin, denetim evrenindeki kurum çalışanları ve üst yönetim tarafından doğru algılanmasını sağlayacak mesleki gelişim ve niteliklerin tesis edilmesinin uygun olacağı ifade edilmiştir.

4.2.4. Araştırmanın Metodolojisi

Araştırmanın amacı, problem ve soruları kapsamında daha önce yapılmış olan çalışmalar incelenmiştir. Daha önce yapılmış çalışmalar da göz önünde tutularak anket için çoktan seçmeli sorular oluşturulmuştur. UMUÇ unsurları olan iç denetimin tanımı, etik kurallar ve standartlar incelenerek hüküm bildiren ifadeler tablo haline getirilmiştir. Tabloda yer alan ifadelerden tekrar niteliğinde olan veya nispeten ankette yer almasının çok anlamlı olmayacağı düşünülenler çıkarılarak kalan ifadeler soru haline çevrilmiştir. Anketin ilk halinde 15 çoktan seçmeli soru ile 97 sorudan oluşan likertli sorulara yer verilmiştir.

Tez komitesi tarafından gözden geçirilen ankette soruların formatı ve ifadelerinde değişiklikler yapılmış, 97 likertli sorunun fazlalığı nedeni ile tekrar değerlendirilerek soru sayısı 65'e düşürülmüştür.

Yine benzer çalışmaların incelenmesi ve araştırmanın problem ve soruları kapsamında iç denetim birim yöneticileri ile yapılacak mülakatlarda kullanılmak üzere, UMUÇ'a uyumu ve iç denetimin etkinliğini içeren yarı yapılandırılmış mülakat formu hazırlanmış, tez komitesi tarafından gözden geçirilen mülakat sorularındaki ifadelerde değişiklikler yapılmıştır.

Anket ve mülakat içerikleri, soruların anlaşılabilirliği, amaca uygunluğu, veri toplamaya uygunluğu, cevap seçeneklerinin yeterliliği, ön yargıya ve yönlendirmeye sebep olacak içerikte olup olmadığı hususlarının netleştirilmesi için ön pilot çalışmaya tabi tutulmuştur. Bunun için seçilen bir Bakanlık İç Denetim Yöneticisi ve İç denetici ekibinden seçilen örnek kişilerle görüşülmüştür. Seçilen bir bakanlık iç denetim birimi başkanı ve çalışanları ile görüşülerek anket ve mülakat üzerinde değerlendirmelerle, çoktan seçmeli soru sayısı 11'e düşürülmüş, ifadelerde sadeleştirmeye gidilmiş, 65 olan

likert ölçeği soruları ise 63'e düşürülmüştür. İç denetim yöneticisinin verdiği cevaplar ve yönlendirmeleri neticesinde de mülakatta bazı sorularda birleştirme yapılmış ayrıca ilave sorular eklenmiştir. Ankete ve mülakata son hali verildikten sonra tekrar yapılan gözden geçirmeler neticesinde anketin anlaşılır ve amaca uygun olduğu pilot çalışma ekibince teyit edilmiştir. Devamında etik kurul onayına çıkan formların onayı sonrası veri toplama aşamasına geçilmiştir.

İç denetim yöneticileri ile hem anket hem mülakat, iç denetçilerle ise anket yöntemi kullanılarak veri toplanmıştır. Veri toplamak için iç denetim yöneticileri ile görüşülerek randevular alınmış, mülakat esnasında anketlerden söz edilmiş, görüşme imkânı olan denetçiler ile görüşülerek anketleri doldurmaları istenmiş, anketler denetçilerin e-postalarına ve cep telefonu uygulamalarında yer alan gruplar üzerinden cep telefonlarına link olarak gönderilmiş ve online anket doldurmaları istenmiştir. Online anket platformu olarak surveymonkey kullanılmıştır.

Mülakat yapılan kişi ile görüşme esnasında mülakat formlarına doğrudan verilen ifadeler girilmiş, 14 İDBB ile yüz yüze 1 İDBB ile ise pandemi tedbirleri nedeni ile telefonla görüşülmüş, görüşmeler ortalama 75 dakika sürmüştür. Mülakat verileri Mart 2020 ayında, anket verileri Mart-Nisan 2020 ayında toplanmıştır.

Anket verileri öncelikle Excel ortamına aktarılmış sonrasında SPSS'te analiz edilecek formatta işlenmiş ve SPSS 22 paket programı kullanılarak analiz edilmiştir. Mülakat verileri öncelikle MS Word programı ile kayıt altına alınmış, gözden geçirilerek düzenlenmiş, sonrasında ise analiz için nitel veri analiz programı olan Maxqda 18 kullanılmıştır. Verilerde kodlama yapılırken öncelikle araştırmanın problem ve sorularına göre temalar oluşturulmuş, daha sonra metinler üzerinde detaylı olarak çalışılarak vurgu yapılan konular çıkarılmış, araştırmada hedeflenen konular ve anketlerde ifade edilen, iç denetim sisteminin doğru ve etkin uygulanması önünde engel teşkil eden hususlar ile uluslararası iç denetim standartlarının uygulanmasını engelleyen hususlarla ilgili toplanan veriler bir arada değerlendirilerek kod yapısı belirlenmiş ve belirlenen kod yapısına göre ilk kodlamalar yapılmıştır. İlk kodlama sonrası edinilen tecrübe sonrası tüm kodlamalar silinerek yeniden kodlama yapılmış ve nihai kod yapısına ulaşılmıştır.

4.2.5. Araştırmanın Evreni ve Örneklem

Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçiş sonrası ülkemizde 16 Bakanlık bulunmaktadır ve bu Bakanlıkların 15 adedinde (Dışişleri Bakanlığı hariç) iç denetim

birimi ve iç denetçiler yer almaktadır. Bakanlıkların listesi ve iç denetçi sayıları Tablo 5’de verilmiştir. Listede yer alan ve iç denetim birimi bulunan bakanlıkların tamamına ulaşılarak iç denetim birim başkanları ile görüşülmüştür.

Bakanlıklarda kadrolu iç denetçi sayısı (Dış İşleri Bakanlığı hariç) 224 olarak görünmektedir. Bununla birlikte görevlendirmeler nedeni ile gerçekte sayının 210 kişi olduğu anlaşılmaktadır. 210 kişilik evrenden toplamda ankete 71 cevap alınmış, bir cevabın iç denetçi olmayan bir kişi tarafından doldurulduğu anlaşıldığından temizlenmiş, netice olarak 70 katılımcının vermiş olduğu cevaplara göre analizler yapılmıştır. Toplam evrenin üçte biri ankete yanıt vermiştir.

4.2.6. Araştırmanın Kısıtları

Araştırmanın temel kısıtı araştırma evreninin sadece bakanlıklardan oluşmasıdır. Toplam anket evreni 210 kişidir. Evrenin bu kadar sınırlı olması neticesinde tüm çabalara karşın ancak 70 anket verisi toplanabilmiştir. Verilerin farklı kurumlardan toplanarak evrenin genişletilmesi durumuna veri çeşitliliğinin araştırmada elde edilecek sonuçlar için öngörülemez etkileri olabileceğinden anket evreni Bakanlıklar ile sınırlı tutulmuştur.

İkinci kısıt, anketteki soruların sayısının fazla olması nedeni ile özellikle son kısımlara doğru eksik veri olmasıdır. Bu kısıta karşın, gerekli verilerin toplanabilmesi için soru sayısında daha fazla azaltmaya gidilmemiştir. Sonuç olarak 70 anketten likert sorularında iç denetimin tanımı ve etik kurallar kısmını içeren 68, nitelik standartlarını içeren 67, performans standartlarını içeren 62 anket verisi elde edilmiştir. Son sorulara geldikçe verilen cevaplarda azalma olmakla birlikte 62 tam dolu anket olduğu anlaşılmıştır.

İç denetçilerin ve iç denetim yöneticilerinin gizlilik endişeleri ve standartlara uyma zorunluluğu nedenleri ile sınırlı veya taraflı bilgi verebilecek olmaları da çalışmanın bir başka kısıdıdır. Bu sorunun önüne geçilebilmesi için çalışma yapılan kişi ve kurumların ismi gizli tutulmuş, gerçeği yansıtan cevaplar alınabilmesi için çalışma öncesi bilgiler verilmiştir.

Çalışma için veri toplama ve mülakat işlemleri Mart-Nisan 2020 döneminde yapılmıştır. Dünyayı ve ülkemizi derinden etkileyen pandemi veri toplanmasını etkilemiş ancak mevcut şartlar altında en üst seviyede veri toplanabilmesi için çaba sarf edilmiştir. İç denetim birim yöneticileri ile mülakatlar, ülkemizde Covid-19 konusunda sokağa çıkma yasağı uygulanması, esnek çalışma zamanlarına geçilmesi gibi tedbirlerin

uygulanmasının başlangıç zamanlarına denk gelmiş, mülakatlarda aksaklık yaşanmaması için dar bir zaman diliminde hızlı bir planlama ile 15 iç denetim başkanından 14 ü ile yüz yüze görüşmeler yapılmış, tedbirlerin sıkılaşması üzerine bir iç denetim birim başkanı ile mülakat ise telefonda görüşme şeklinde yapılmıştır. Benzer şekilde anketler için veri toplamak da pandemi nedeni ile sınırlı imkanlarla yapılabilmiş bununla birlikte evrende yer alan iç denetçilerden üçte birinden geri bildirim alınmıştır.

4.2.7. Veri Miktarı, Durumu ve Düzeltme İşlemleri

İç denetim yöneticileri ve iç denetçiler tarafından doldurulan anketlere toplamda 71 adet dönüş olmuştur. 71 adet doldurulan anket incelendiğinde bir ankette görev alanı kısmında diğer sekmesinin seçilerek yönetici şeklinde ifade girildiği ve hiçbir sertifikaya sahip olmadığını ifade ettiği görülmüştür. Bu nedenle anketin anket evreni dışından bir kişi tarafından doldurulduğu düşünülerek anket verisi temizlenmiştir. Kalan 70 anket verisinden ise 5 adedinde Performans Standartlarını içeren 14. Soruda yer alan likert ölçeğinin doldurulmadığı, 1 adedinde Nitelik ve Performans Standartlarını içeren 13 ve 14. Sorularda yer alan likert ölçeğinin doldurulmadığı, 2 adedinde ise İç denetimin tanımı, amacı ve etik soruları ile Nitelik ve Performans Standartlarını içeren 12, 13 ve 14. Sorularda yer alan likert ölçeğinin doldurulmadığı görülmüştür. Yani toplam 8 adet ankette eksik veri bulunmaktadır ve tam olarak doldurulan anket sayısı 62'dir. Son sorularda yer alan eksikliğin anketin uzun olması ve anket dolduranların devam etmek istememesinin etkili olduğu düşünülmektedir.

Bir katılımcının kamu iç denetçi sertifikalarından A1, A2, A3 ve A4 ü birlikte işaretlediği görülmüş, üst sertifika alt sertifika olmadan alınamayacağından sadece A4 tercihi dikkate alınmıştır.

4.2.8. Araştırmanın Modeli, Hipotez ve Değişkenleri

Anket ve mülakatlardaki temel girdi uluslararası mesleki uygulama çerçevesidir. Bu çerçeve içerisine yer alan iç denetimin tanımı, etik kurallar ve iç denetim standartları anket soruları ve mülakat sorularının hazırlanmasında temel teşkil etmiştir.

İç denetçiler ve iç denetim yöneticileri için hazırlanan ankette iç denetimin tanımı ve etik kurallar soru formatına çevrilmiş, iç denetim standartlarının ise tamamı çok uzun olduğundan ana konular soru haline getirilmiştir ve değerlendirme için beşli likert

kullanılmıştır. Ankette ayrıca kişisel ve demografik sorulara yer verilmiş, iç denetimin uygulamada karşılaştığı sorunlara yönelik içerik eklenmiştir.

İç denetim yöneticilerine uygulanacak mülakat sorularında ise standartlara uyumu engelleyen hususlar ve sebepleri, iç denetimin etkinliğini etkileyen hususlar, organizasyon yapılarının iç denetime etkileri, standartların kültür yapımıza uyumu ve etkileri, iç denetçilerin yetkinlikleri ve sertifikaların etkileri, İDDK'nın görevlerini sağlıklı yerine getirip getirmediği, etik kurallara uyumla ilgili konular, kalite güvence geliştirme programları, teftiş kurulları ile ilişkiler ele alınmıştır.

Araştırmanın temel hipotezleri aşağıda verilmiştir:

Temel Hipotezler

H₁: İç denetimin tanımına uyum ile etik kurallara uyum arasında fark vardır.

H₁: Nitelik standartlarına uyum ile performans standartlarına uyum arasında fark vardır.

H₁: İç Denetçilerin sorumlu olduğu standart maddeleri ile İDY'lerin sorumlu olduğu standart maddeleri arasında fark vardır.

H₁: İç Denetçilerin sorumlu olduğu nitelik standardı maddeleri ile İDY'lerin sorumlu olduğu nitelik standardı maddeleri arasında fark vardır.

H₁: İç Denetçilerin sorumlu olduğu performans standardı maddeleri ile İDY'lerin sorumlu olduğu performans standardı maddeleri arasında fark vardır.

H₁: Standartlarda geçen güvence ve danışmanlık faaliyetlerine uyum arasında fark vardır.

Alt hipotezler ilgili hipotezin test edildiği başlık altında verilmiştir. Hipotezler %95 güven düzeyinde test edilmiştir.

4.2.9. Güvenilirlik Analizi

Araştırma hem anket hem de mülakat içermektedir. Bir başka ifade ile hem nicel hem de nitel veriler içermektedir. Nicel ve nitel araştırmanın güvenilirliği farklı şekilde ele alınmaktadır.

Sosyal bilimlerde yapılan çalışmalarda, toplanan verilerin güvenilir olup olmadığının anlaşılması için güvenilirlik testleri yapılmaktadır. Ölçeklerin güvenilir olmaları tutarlı,

denge ve tekrar eden sonuçlar vermesi ile belirlenmektedir. Güvenilirlik analizi, daha önceden belirlenmiş bir ölçek türüne göre hazırlanmış ankete verilen yanıtların tutarlılığını ölçmekte ve genellikle likert ölçeği kullanılan verilerin güvenilirliğine bakılmaktadır.

Güvenilirlik için en çok kullanılan analiz Cronbach Alpha'dır. Alpha değerinin 0.7'den büyük olması halinde genellikle verilerin yeterli güvenilirlikte olduğu ifade edilir. Daha detaylı olarak aşağıdaki sınıflandırma kullanılabilir (Tablo 6).

Tablo 6: Güvenilirlik Analizi Değerlendirme Tablosu

Cronbach's alpha	Güvenilirlik
$\alpha \geq .9$	Mükemmel
$.9 > \alpha \geq .8$	İyi
$.8 > \alpha \geq .7$	Kabul edilebilir
$.7 > \alpha \geq .6$	Şüpheli
$.6 > \alpha \geq .5$	Kötü
$.5 > \alpha$	Güvenilmez

Kaynak: Ekonomikanaliz, 2020

Likert ölçeği ile toplanan veriler Cronbach Alpha analizi ile test edildiğinde verilerin alpha değerinin 0.977 olduğu yani yukarıdaki tabloya göre mükemmel güvenilirlik seviyesinde olduğu görülmektedir (Tablo 7).

Tablo 7: Güvenilirlik Analizi Tablosu

Cronbach's Alpha	N
,977	63

Alt başlıklar halinde baktığımızda ise güvenilirlik sonuçları Tablo 8'de verilmiştir.

Tablo 8: Alt Başlıklar Güvenilirlik Analizi Tablosu

Ölçek	Soru Sayısı	N	Cronbach's Alpha Değeri
İç Denetimin Tanımı	5	68	0.800
Etik Kurallar	5	68	0.843
Nitelik Standartları	30	67	0.959
Performans Standartları	23	62	0.961

Sonuçlara bakıldığında alt başlıkların da yeterli güvenilirliğe sahip olduğu görülmektedir.

Nitel araştırmalarda niteliği arttırıcı ölçütlerin araştırma paradigmalarının etkisiyle şekillendiği söylenebilir. Pozitivist yaklaşım, sosyal kurmacılık-yorumculuk ve eleştirel

yaklaşım nitel verilerin güvenilirliği için farklı bakış açıları getirmişlerdir. Bununla birlikte, Guba (1981) ile Lincoln ve Guba (1986) tarafından pozitivizmin kesinlik varsayımına paralel olarak önerilen güven duyulabilirlik (trustworthiness) varsayımının genel olarak kabul gördüğü anlaşılmaktadır. Araştırmanın güven duyulabilirliğini inandırıcılık, aktarılabilirlik, güvenilebilirlik ve onaylanabilirlik ölçütleri sağlamaktadır. Araştırmanın nitel verilerin güvenilirliği bu çerçevede ele alınacaktır (Arastaman, Öztürk Fidan ve Fidan, 2018).

Verilerin inandırıcılığının sınanması için mülakata katılan iç denetim birim başkanlarına kaç yıldır başkanlık görevini yürüttükleri sorulmuş, başkan olarak en az sürenin 2 yıl en uzun süre ise 13 yıl olarak ifade edilmiştir. Ayrıca İDBB'lerin çoğu iç denetim ilk kurulduğundan beri iç denetçi olduğunu söylemiştir. Yani çoğu 12 yıl ve üzeri iç denetçi tecrübesine sahiptir. İlaveten dört İDBB iç denetçilik öncesinde müfettiş olduğunu bir İDBB ise kontrolör olduğunu ifade etmiştir. Bu veriler ışığında verileri sağlayan katılımcıların sorulan soruları doğru bir şekilde yorumlayabilecek bilgi ve birikime sahip oldukları ve gerçeği aktarabilecek durumda oldukları anlaşılmaktadır.

Araştırma verisi toplayan araştırmacının benzer bir işi yapıyor olması ve alanda bilinen sertifikalara sahip olması nedeni ile hem katılımcıların daha samimi cevaplar vermeleri hem de verilerin doğru aktarılması sağlanmıştır. Ayrıca katılımcılara verilerin gizli tutulacağı ve akademik çalışma için kullanılacağı ifade edilerek, gizlilik kaygısı taşıyan katılımcılara başlangıçta açıklamalar yapılarak daha gerçekçi ve samimi cevaplar alınmıştır. Sonuç olarak araştırmanın yeterli inandırıcılığa sahip olduğu değerlendirilmiştir.

Araştırmada hangi verilerin toplanacağı kararlaştırılırken daha önce yapılmış benzer çalışmalar gözden geçirilmiş, UMUÇ unsurları ile ilişkili olan konularda önceki çalışmalardan yararlanılmıştır. Benzer içerikteki çalışmalarla ortak konularda benzer hususlara değinildiği gözlenmiştir. Yapılan araştırmanın sonuçları da benzer şekilde başka çalışmalar tarafından kullanılabilir aktarılabilir bir yapıya sahiptir.

Yapılan analizlerde özellikle kritik öneme sahip olduğunu düşünülen benzer içerikteki konularda katılımcıların önemli kısmının benzer konulara değindiği anlaşılmaktadır. Ayrıca katılımcıların tamamı farklı kurumlarda aynı görevi yürütmektedir. Bu anlamda araştırma verileri güvenilebilir olarak değerlendirilmiştir.

Araştırma verileri toplanırken hem araştırmayı yapan kişinin hem de verileri sağlayan katılımcının benzer konulardaki bilgi ve hakimiyetinin de etkisi ile sorulan sorular katılımcılar tarafından doğru şekilde algılanmış ve doğrudan katılımcıların ifadeleri veri olarak işlenmiştir. Ayrıca mülakat sonunda katılımcılara ifade etikleri hususlar aktararak bütünlük ve içerik açısından sağlama yapılmıştır. Sonuç olarak araştırma verilerinin onaylanabilir olduğu değerlendirilmiştir.

4.3. Anket Bulguları

İç denetçiler ve İDY'ler tarafından doldurulan anket sonuçları bu bölümde değerlendirilmiştir. Öncelikle tanımlayıcı istatistik analiz bulguları daha sonra ise UMUÇ'a uyumla ilgili bulgular değerlendirilmiştir.

4.3.1. Demografik Bulgular

4.3.1.1. Katılımcıların Cinsiyeti

Araştırmada katılımcıların cinsiyetleri sorulmuştur. Katılımcıların cinsiyet sonuçları Tablo 9'da verilmiştir.

Tablo 9: Katılımcıların Cinsiyeti

Cinsiyet	Sayı	Yüzde (%)
Erkek	62	88,6
Kadın	8	11,4
Toplam	70	100,0

4.3.1.2. Katılımcıların Yaş Dağılımı

Araştırmada katılımcılara yaşları sorulmuş, 26 yaş ve altı, 30-39, 40-49, 50-59, 60 veya üstü seçenekleri verilmiştir. Katılımcıların yaş dağılımları Tablo 10'da verilmiştir. 30 yaşından küçük katılımcı olmadığı anlaşılmıştır. Katılımcıların çoğunluğu ise 40-49 yaş aralığında yer almaktadır.

Tablo 10: Yaş Dağılımı

Yaş	Sayı	Yüzde (%)
30-39	8	11,4
40-49	42	60,0
50-59	19	27,1
60 veya üstü	1	1,4
Toplam	70	100,0

30 yaş altı katılıcının olmaması dikkat çekicidir. Bu sonuç bize bakanlıklarda daha erken yaştaki bireylerin gereklilikleri sağlayamadığını veya uzun zamandır iç denetçi istihdamı yapılmadığını göstermektedir.

4.3.1.3. Eğitim Durumu

Katılımcılara MYO veya altı, lisans, yüksek lisans, doktora seçenekleri ile eğitim durumu hakkında soru sorulmuştur. Sonuçlar Tablo 11’de verilmiştir.

Tablo 11: Eğitim Durumu

Eğitim Durumu	Sayı	Yüzde (%)
Lisans	34	48,6
Yüksek Lisans	28	40,0
Doktora ve Üzeri	8	11,4
Toplam	70	100,0

Yapılan iş gereği lisans mezuniyetinden daha alt eğitim seviyesinde çalışan kimse olmadığı ve yarıdan fazlasının lisans üstü eğitime sahip olduğu anlaşılmaktadır. Yaş ile mezuniyet arasında bir ilişki olup olmadığına bakılmış ve sonuçlar Tablo 12’de verilmiştir.

Tablo 12: Eğitim Durumu-Yaş Çapraz Tablo

		Eğitim Durumu			Toplam
		Lisans	Yüksek Lisans	Doktora ve Üstü	
Yaş	30-39	2	6	0	8
	40-49	17	17	8	42
	50-59	15	4	0	19
	60 veya üstü	0	1	0	1
Toplam		34	28	8	70

Beklenen değerlerin 5'in altında olduğu durumların oranı %66,7 çıktığından ki kare testi sonucu değerlendirilememiştir. Ancak tabloya genel olarak bakıldığında doktora yapmış olanların tamamının 40-49 yaş aralığında olduğu ve lisans üstü eğitim alanların sayısının lisans eğitimi alanlarda fazla olduğu görülmektedir. Bunun yanında 30-39 yaş aralığında yer alan katılımcılardan yüksek lisans yapmış olanların sayısının lisans mezunu olanların üç katı olduğu görülmektedir. Bu sonuçlara baktığımızda göreceli olarak yaş küçüldükçe lisans üstü eğitim oranının arttığı söylenebilir. Yani yaş küçüldükçe eğitim seviyesi yükselmektedir. Buna bağlı olarak gelecek yıllarda lisans üstü mezuniyet oranının gittikçe artacağı beklenebilir.

4.3.2. İş ve görevle ilgili bulgular

4.3.2.1. Katılımcıların Görev Dağılımı

Araştırmada katılımcılara görevleri sorulmuştur. Verilen cevapların unvana bağlı değişiklik gösterip göstermediğinin araştırılması hedeflenmiştir. Sonuçlar Tablo 13'de verilmiştir.

Tablo 13: Görev Dağılımı

Görev/Unvan	Sayı	Yüzde (%)
İç Denetçi	48	68,6
İç Denetim Birimi Başkanı	13	18,6
İç Denetim Birimi Başkan Yardımcısı	9	12,9
Toplam	70	100,0

4.3.2.2. Katılımcıların Bulundukları Unvandaki Görev Süresi

Katılımcılara kaç yıldır bulundukları unvanda görev yaptıkları sorulmuştur. Çalışma süresi görüşlerin ve değerlendirmelerin farklılaşmasına neden olabilir. Ayrıca değerlendirmelerdeki tecrübeyi de yansıtmaktadır. Sonuçlar Tablo 14’de verilmiştir.

Tablo 14: Unvandaki Görev Süresi

Unvandaki Süre	Sayı	Yüzde (%)
0-2 Yıl	11	15,7
3-5 Yıl	12	17,1
6-9 Yıl	20	28,6
10 ve üstü yıl	27	38,6
Toplam	70	100,0

Sonuca bakıldığında katılımcıların yüzde 67’sinin bulunduğu unvanda 5 yıldan uzun süre çalıştığı görülmektedir. Bu durum bize yeterli tecrübeye sahip bir grup tarafından değerlendirme yapıldığını göstermektedir.

4.3.2.3. Katılımcıların Toplam Tecrübesi

Katılımcılara kamudaki toplam tecrübe süreleri sorulmuştur. Çalışma süresi görüşlerin ve değerlendirmelerin farklılaşmasına neden olabilir. Ayrıca değerlendirmelerdeki tecrübeyi de yansıtmaktadır. Sonuçlar Tablo 15’de verilmiştir.

Tablo 15: Toplam Tecrübe Süresi

Toplam Tecrübe Süresi	Sayı	Yüzde (%)
0-5 Yıl	1	1,4
6-9 Yıl	0	0
11-15 Yıl	12	17,1
16-20 Yıl	22	31,4
21-25 Yıl	18	25,7
26 ve üstü Yıl	17	24,3
Toplam	70	100,0

Katılımcıların yüzde 81,4'ü 15 yılın üzerinde toplam tecrübeye sahiptir. Bu durum bizlere iç denetçi olmadan önce de katılımcıların başka görevleri yerine getirdiklerini ve değerlendirmelerin önemli tecrübeye sahip katılımcılar tarafından yapıldığını göstermektedir.

4.3.2.4. Katılımcıların Sahip Olduğu Sertifikalar

Katılımcılara çalışma alanlarında geçerli olan hangi sertifikalara sahip oldukları sorulmuştur. İç denetim alanında çalışan kişiler için sertifika hem gereklilik hem de önemli bir göstergedir. Sahip olunan sertifikalar değerlendirmelerde farklılığa neden olabilir. Sonuçlar Tablo 16'da verilmiştir.

Tablo 16: Sahip Olunan Sertifikalar

Sahip Olunan Sertifikalar	Sayı	Oran
CGAP	34	28%
Kamu İç Denetçisi (A-3)	19	15%
Kamu İç Denetçisi (A-4)	18	15%
Kamu İç Denetçisi (A-1)	16	13%
CIA	13	11%
Kamu İç Denetçisi (A-2)	8	7%
CISA	4	3%
SMMM veya YMM	4	3%
CRMA	2	2%
A Sınıfı İSG Uzmanı	2	2%
CCSA	1	1%
CMA	1	1%
KGK	1	1%
Toplam	126	100%

Alt kategori olarak bakıldığında en çok sahip olunan sertifika CGAP olarak görülmektedir. Ancak A grubu sertifikaları bir arada değerlendirdiğimizde tablo aşağıdaki gibi olmaktadır (Tablo 17).

Tablo 17: Kamu İç Denetçi Sertifikası Birleşik Sahip Olunan Sertifikalar

Sahip Olunan Sertifikalar	Sayı	Yüzde
Kamu İç Denetçisi	61	50%
CGAP	34	28%
CIA	13	11%
CISA	4	3%
SMMM veya YMM	4	3%
CRMA	2	2%
A Sınıfı İSG Uzmanı	2	2%
CCSA	1	1%
CMA	1	1%
KGK	1	1%
Toplam	126	100%

Bu durumda doğal olarak en fazla kamu iç denetçisi sertifikası olduğu görülmektedir. Zira kamuda denetçi olabilmek için bu sertifika gereklidir. Kendi içinde değerlendirildiğinde A-3 ve A-4 sertifika sahibi olanların sayısı 38, A-1 ve A-2 sertifika sahibi olanların sayısı 26 olarak görünmektedir. Tecrübeye bağlı olarak A-3 ve A-4 grubu sertifikaya sahip olanların sayısı daha fazladır.

Sonrasında ise en fazla sahip olunan sertifikanın CGAP olduğu anlaşılmaktadır. Bu da doğal bir sonuç olarak değerlendirilmektedir. Zira CGAP, uluslararası geçerliliği olmakla birlikte CIA'ya göre daha kolay alınabilmektedir. Mesleğin esas sertifikası olan CIA'nın tercih edilmesini azaltması ve daha kolay alınması nedeni ile IIA, 2019 yılından itibaren CGAP sertifikalarına başvuruları kapatmıştır.

Mesleğin en geçerli sertifikası olan CIA sahiplerinin sayısının 13 olduğu görülmektedir. 70 katılımcı olduğu göz önünde tutulduğunda katılımcıların yaklaşık yüzde 19'unun CIA sertifikası sahibi olduğu anlaşılmaktadır.

CISA sertifikası BT denetimi açısından önemlidir. Ancak katılımcıların sadece 4'ü bu sertifikaya sahip olduğunu ifade etmiştir. İç denetim birim başkanları ile yapılan mülakatlarda BT denetçisi bulmakta sorun yaşadıklarını ifade ettikleri görülmüştür. Buna karşın CISA sertifikası alanların sayısı oldukça azdır. Bu durum CISA sertifikası almak için yeterli motivasyonun olmadığına işaret olarak değerlendirilebilir. Bunun dışında CIA

ve CGAP belgesi almak için de BT denetimi konularında bilgi sahibi olunması gerekmektedir. Özellikle CIA sınavları BT denetimi üzerinde durmaktadır. Bu kapsamda CIA almış olmak yeterli olarak değerlendirilmiş olabilir. Ancak her iki durumda da yeterli BT denetçisi bulma sorununun sertifika sayı ve oranları ile bağlantılı olduğu anlaşılmaktadır.

4.3.2.5. Katılımcıların Üye Olduğu Kuruluşlar

Katılımcılara üye olduğu kuruluşlar sorulmuştur. Bir kuruluşa üye olmak güncel gelişmelerden haberdar olmak, güncel dokümanlara erişebilmek, bilgi paylaşabilmek, sınav ve eğitimlerden indirimli faydalanabilmek gibi birtakım yararlar sağlamaktadır. Sonuçlar Tablo 18’de verilmiştir.

Tablo 18: Üye Olunan Kuruluşlar

Üye Olunan Kuruluşlar	Sayı	Yüzde
Kamu İç Denetçileri Derneği (KIDDER)	49	49%
Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TIDE)	17	17%
Hiçbiri	17	17%
Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA)	12	12%
Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Derneği (ISACA)	3	3%
Diğer	1	1%
Toplam	126	100%

Sonuçlara bakıldığında Kidder’in önemli bir ağırlığı olduğu görülmektedir. Üye olunan kuruluşlar sertifikalarla paralellik arz etmektedir. Örneğin 13 CIA sahibi varken 12 IIA üyeliği vardır. Benzer şekilde 4 CISA sahibi varken 3 ISACA üyeliği vardır. Hiçbirine üye olmayan ise yüzde 17’lik bir kesim bulunmaktadır.

4.3.3. Çalışılan Kurum ve İç Denetim Sorunları ile İlgili Bulgular

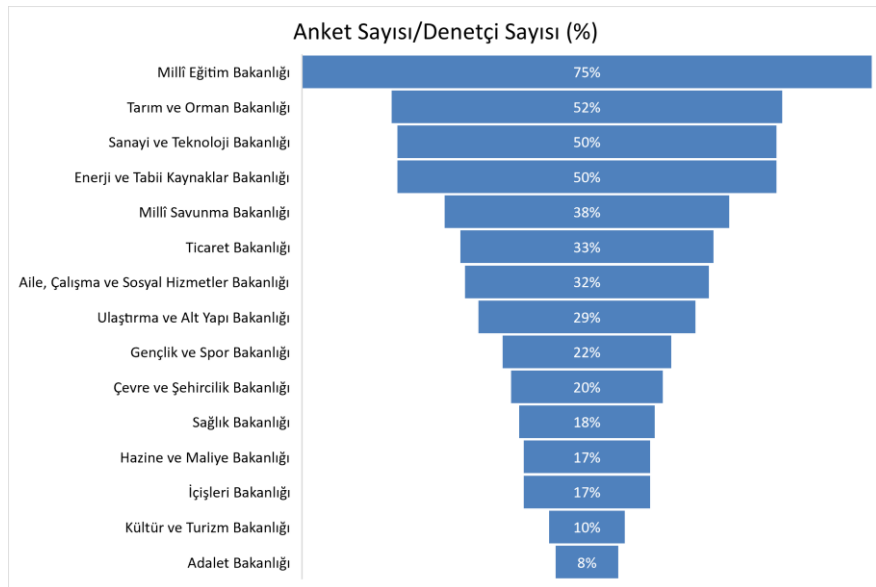
4.3.3.1. Çalışılan Kurum

Katılımcılara çalıştıkları kurum yani bakanlık sorulmuştur. Sonuçlar Tablo 19 ve Şekil 12’de verilmiştir.

Tablo 19: Çalışılan Kurum

Çalışılan Kurum	Sayı	Yüzde
Tarım ve Orman Bakanlığı	17	24%
Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı	9	13%
Millî Eğitim Bakanlığı	6	9%
Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı	6	9%
Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı	5	7%
Sağlık Bakanlığı	5	7%
Ticaret Bakanlığı	5	7%
Gençlik ve Spor Bakanlığı	4	6%
Millî Savunma Bakanlığı	3	4%
Çevre ve Şehircilik Bakanlığı	2	3%
Hazine ve Maliye Bakanlığı	2	3%
İçişleri Bakanlığı	2	3%
Ulaştırma ve Alt Yapı Bakanlığı	2	3%
Adalet Bakanlığı	1	1%
Kültür ve Turizm Bakanlığı	1	1%
Toplam	70	100%

Anketlere dönüş sayısı bakanlıktaki denetçi sayısına oranlanarak oransal olarak bakıldığında ise aşağıdaki sonuç ortaya çıkmaktadır (Şekil 12).



Şekil 12: Kurumdan Ankete Katılım Oranı Grafiği

Anketlere en fazla geri dönüşün sayı olarak Tarım ve Orman Bakanlığından, oran olarak ise Millî Eğitim Bakanlığından olduğu görülmektedir. Anketlere katılımı etkileyen temel hususların, mülakatlar esnasında edinilen izlenimin neticesi olarak, kurumda yer alan denetçilerin akademik çalışmalarda bulunması, konuyu önemli görmesi ve kurumun kültürü olduğu düşünülmektedir.

4.3.3.2. İç Denetim Sisteminin En Önemli Sorunları

Katılımcılara iç denetim sisteminin doğru ve etkin uygulanması önünde engel teşkil eden en önemli dört şikkı işaretlemeleri söylenmiştir. Sonuçlar Tablo 20’de verilmiştir.

Tablo 20: İç Denetim Sisteminin En Önemli Sorunları

İç Denetim Sisteminin En Önemli Sorunları	Sayı	Yüzde
İDKK’nın bir bakanlığa bağlı olması, ayrı bağımsız bir kurul olmaması	63	22%
İç denetim birimi ve teftiş birimlerinin görev tanımlarının ayrıştırılamaması	50	18%
Ülkemizde iç denetimi kuran iradenin iç denetime inanmaması	49	17%
İç denetçilerin yeterince yaptırım gücü olmaması	35	12%
İDKK’nın tam zamanlı çalışanlardan oluşmaması	26	9%
İç denetim süreç ve prosedürlerinin aşırı bürokrasiye yol açması	18	6%
İDKK üyelerinin yetkin olmaması	13	5%
Diğer	14	5%
İç denetçinin ücretinin düşüklüğü	10	4%
İç denetçilerin soruşturma yetkisinin olmaması	4	1%
Toplam	282	100%

Diğer başlığı altında ifade edilen 14 cevap, Tablo 21’de verilmiştir.

Tablo 21: İç Denetim Sisteminin En Önemli Sorunları Diğer İçeriği

Diğer Sorunlar
Üst yöneticilerin iç denetim hakkında yeterli bilgi sahibi olmamaları
İç Denetçi atamalarının ve özlük haklarının çalıştığı kurumda olmaması gerekir
Bazı kurum yöneticilerinin iç denetim konusunda yeterli bilgiye sahip olmaması sebebiyle iç denetim birimini etkin kullanamaması
İç denetçilerin yetkin olmaması ve gelişmeleri takip etmek yerine eski alışkanlıklarının uygulaması
İç Denetim Birimi Başkanlıklarının kurumların teşkilat kararnamelerinde yer almaması
Kurumda idareden bağımsız devamlı üst yönetici ile devamlı iletişimi sağlayacak, bulguların takibini yapacak devamlı görmeye açık Denetim komitesi işlevini yürütecek bir organın bulunmaması
İç denetim kültürü çok bilinmiyor
Bürokratik yapımızla iç denetim anlayışının uyumsuzluğu
Güç mesafesinin, toplulukçuluk egemen olduğu kültürel yapı
Patronaj
Liyakat esaslı olmayan 657 sayılı Kanun ve uygulamalar
İç Denetim Biriminin ilgili bakanlığın/kurumun teşkilat kanununda yer almaması, yani kurumsal yapıda resmi statüsünün bulunmaması
İDKK'nın iç denetimi ve iç denetçileri kapsayacak, dayanak oluşturacak yapıda ve güçte olmaması
Kurumların Teşkilat kanunlarında İç denetim birimlerine yer verilmemesi

Sonuçlara bakıldığında en önemli olarak görünen sorunun “İDKK’nın bir bakanlığa bağlı olması, ayrı bağımsız bir kurul olmaması” olduğu görülmektedir. Ülkemizde iç denetimin uygulanması ve gelişmesi için İDKK çok önemli bir role sahiptir. Tüm kurumlarda uygulanan iç denetimin bir bakanlığın altında sanki o bakanlığın bir yapısı gibi yer alması katılımcılar tarafından en büyük sorun olarak işaretlenmiştir.

İkinci olarak görülen en önemli sorunun “İç denetim birimi ve teftiş birimlerinin görev tanımlarının ayrıştırılamaması” olduğu anlaşılmaktadır. Teftiş birimlerinin çok eski bir geçmişe dayanması ve kurumlarda herkes tarafından bilinmesi, teftiş birimlerinin de iç denetim birimleri gibi denetimler gerçekleştirmesi, iç denetim birimlerinin kurum yöneticileri ve çalışanlar tarafından doğru algılanmasını engellemektedir. Başka bir ifade ile iç denetimi, iç denetimle ilgili çalışanların dışında, eğer çalışanlar iç denetim geçirmemiş ve yeterince bilgilenmemiş ise, diğer çalışanlar neredeyse hiç

tanımamaktadır. Bu durum da gerek mevzuat alanında gerek yönetim kademesi tarafından önemsenme ve destek alanında gerekse çalışanlar nezdinde tanınma açısından önemli bir sorun olarak görünmektedir. İlave olarak tabloya bakıldığında, “İç denetçilerin soruşturma yetkisinin olmaması” en alt sırada yer almaktadır. Yani iç denetçiler soruşturma yetkisi olan teftiş kurullarının yetki alanına girmeyi doğru bulmamaktadırlar. Bir başka ifade ile, fazladan yetki gibi bir istekleri yoktur. Esas olan aradaki farkın herkesçe bilinmesinin sağlanmasıdır.

Üçüncü sırada yer alan sorun “Ülkemizde iç denetimi kuran iradenin iç denetime inanmaması” olarak işaretlenmiştir. Ülkemizde iç denetim çalışmaları Avrupa Birliği Müktesebatına uyum çerçevesinde başlamış ve özellikle kamu kurumlarında bu gerekliliğin yerine getirilmesi hedeflenmiştir. Bir yapının sadece var olması etkin olmadığı sürece çok da anlam ifade etmeyecektir. Bu nedenle iç denetimin en önemli sorunlarından biri olarak, iç denetimin kurulmasına karar veren iradenin aslında iç denetimin ne olduğu, yapacağı katkıların neler olduğu konularında yeterince bilgiye sahip olmadığı ve faydasına olan inanç noktasında da ikna olmadan mevzuata uyum çerçevesinde ele alınmış olması olarak değerlendirilmektedir.

Dördüncü olarak ele alınan sorun “İç denetçilerin yeterince yaptırım gücü olmaması”dır. İç denetçilerin tespit ettiği bulguların ve önerilerinin gereğinin yerine getirilmesi için hem çalışanlar nezdinde hem de yönetim anlamında konunun önemli görülmesi gerekmektedir. Ancak genelde kültür yapımızdan kaynaklı olarak, yaptırım gücü olan ve hesap sorma konumunda olan yapıların istedikleri yapılırken, önemli katkılar sağlayacak olsa bile böyle bir gücü olmayan yapıların istedikleri yapılmamaktadır. Bunun istisnası, yapılan önerinin sonucunda çalışanların kendilerinin de başarılı olarak görülebilecekleri bir sonuç ortaya çıkmasıdır. Bu durumda ilgili çalışanlar tespitlerdeki önerilerin gereğinin yapılması için özveri gösterebilmektedirler. Yukarıdaki dört madde tüm seçeneklerin yüzde 70’ini oluşturmaktadır.

Diğer maddesinin altında yer alan ifadelerin yazılmasının dikkat çekici olduğu düşünülmektedir. Zira bunun için katılımcı seçenek seçmekle kalmamış ayrıca ifade girmiştir. Diğer başlığı altında yer alan ifadelerin yansımaları iç denetim birim başkanları ile yapılan mülakatlarda da kendine yer bulmuş özetle, yöneticilerin bilgisiz olması, kültür yapımızdan kaynaklı sorunlar, teşkilat kararnamesinde yer almamanın getirdiği sorunlar, denetim komitesinin olmaması, yapısal ve bağımsızlık sorunları olarak bu konulara değinilmiştir.

4.3.3.3. Uluslararası İç Denetim Standartlarının Kurumlarda Sağlıklı Olarak Uygulanmasını Engelleyen Faktörler

Uluslararası İç Denetim Standartları kurumlarda iç denetimin sağlıklı ve etkin uygulanabilmesi için temel kuralları ifade etmektedir. Bu nedenle standartların uygulanmasını engelleyen hususlarla ilgili de bilgi toplanması hedeflenmiştir ve katılımcılara aşağıda yer alan başlıklardan üçünü seçmeleri istenmiştir. Sonuçlar Tablo 22’de ve Tablo 23’de verilmiştir.

Tablo 22: Uluslararası İç Denetim Standartlarının Kurumlarda Sağlıklı Olarak Uygulanmasını Engelleyen Faktörler

Uluslararası İç Denetim Standartlarının Kurumlarda Sağlıklı Olarak Uygulanmasını Engelleyen Faktörler	Sayı	Yüzde
Üst yönetimin farkındalığının yetersizliği ve iç denetime yaklaşımı	52	25%
Politik veya bürokratik etkiler	43	21%
Kültür yapımızın uygun olmaması	27	13%
Yönetici ile yeterli ve etkin iletişim kurulamaması	27	13%
Yönetim/Denetim kurulunun bulunmaması	21	10%
Denetçilerin kapasite ve yeterliliğindeki eksiklikler	21	10%
İç denetim biriminin kurum içinde bağlı olduğu yönetim kademesi	12	6%
Diğer	3	1%
Toplam	206	100%

Tablo 23: Uluslararası İç Denetim Standartlarının Kurumlarda Sağlıklı Olarak Uygulanmasını Engelleyen Diğer Faktörler

Diğer Faktörler
İDKK'nın izleme sürecinin etkin olmaması
Tam bilinirliği yok
İç denetim metodolojisinin oluşturulduğu ülkelerdeki yaklaşımın yerelleştirilerek (bize benzetilerek) dönüştürülmesi

Sonuçlar değerlendirildiğinde, en önemli maddenin “Üst yönetimin farkındalığının yetersizliği ve iç denetime yaklaşımı” olduğu anlaşılmaktadır. Üst yönetimin farkındalığı, yeterli bilgi sahibi olup olmaması ve desteği hayati önemdedir. Zira iç denetçilerin denetleyeceği hususlardan tespit edilen sonuçların uygulanmasına kadar her husus üst

yöneticini tutumundan etkilenmektedir. İç denetim ancak üst yönetici etkin olmasını istediği ölçüde etkin hareket edebilecektir.

İkinci önemli görünen madde “Politik veya bürokratik etkiler” olarak seçilmiştir. Kamu kurumlarının doğal yapısı gereği politik ve bürokratik etkiler kaçınılmazdır. İster istemez kurumların yöneticileri başta olmak üzere pek çok unsur politik yapıdan etkilenmektedir. Ancak etkili bir iç denetim için kurumsal statü kazanmış ve kişilerden bağımsız etkinliğini sürdürebilen bir yapı olması gerekmektedir.

Bir başka önemli madde “Kültür yapımızın uygun olmaması” olarak seçilmiştir. Katılımcılar Anglosakson kültürün yansımalarını içeren standart maddelerinin kültür yapımızla önemli uyumsuzlukları olduğu görüşündedirler. Örneğin, denetimden çekince ve hoşlanmama, güç mesafesi, toplum içerisinde yer edinme kaygısı ve kurallara tam olarak uyamama gibi hususlar kültürün yansımalarıdır.

Sonraki önemli husus “Yönetici ile yeterli ve etkin iletişim kurulamaması”dır. Diğer hususlar aşılmış olsa dahi özellikle bakanlıklarda üst yöneticinin diğer hususların yanında iç denetime özel zaman ayırması oldukça güç bir durumdur. Bu nedenle bazı kurumlarda iç denetim bakan yardımcısına bağlı olarak tasarlanmıştır ancak bu durumda da birimlerin denetiminde ve sonuçların uygulanmasında başkaca sorunlar ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte listede yer alan “İç denetim biriminin kurum içinde bağlı olduğu yönetim kademesi” maddesi ancak yüzde 6’lık bir seçim almıştır. Bu husus da her ne kadar önemli olsa da diğer sorunların yanında daha önemsiz görülmüştür. Esas önemli olan iç denetimin etkinliğinin sağlanmasıdır.

“Yönetim/Denetim kurulunun bulunmaması” sonraki önemli husus olarak seçilmiştir. Standartların doğru uygulanabilmesi ve iç denetimin bağımsızlığının sağlanması için bu yapılar oldukça önemlidir ancak göreceli olarak diğer konulara göre biraz daha alt seviyede seçilmiştir. Yani örneğin bu sorun, üst yöneticinin bilgi, desteği ve zaman ayırması ile aşılabılır.

“Denetçilerin kapasite ve yeterliliğindeki eksiklikler” denetçilerin eksikliğini göstermesine karşın bir öz eleştiri olarak denetçiler bu maddeye de yüzde 10’luk bir değer vermişlerdir ve bu durum dikkat çekicidir. Bu sonuç bizlere standartlara uyum için denetçilerin standartlara hâkim olmasının ve yetkinliklerinin önemini vurgulamaktadır.

Diğer maddesinin altında yazılan “İç denetim metodolojisinin oluşturulduğu ülkelerdeki yaklaşımın yerleştirilerek (bize benzetilerek) dönüştürülmesi” ifadesi de “kültür yapımızın uygun olmaması” ile ilişkilendirilebilir.

Burada ifade edilen hususların yansımaları iç denetim birim başkanları ile yapılan mülakatlarda da kendine yer bulmaktadır.

4.3.4. Umuç’a Uyumla İlgili Bulgular

Araştırmada UMUÇ’a uyumla yani İç Denetimin Tanımı, Etik Kurallar, Standartlar (Nitelik Standartları ve Performans Standartları) ile ilgili uyumu ölçmek için hazırlanan sorulara yanıtlar toplanmıştır. Veri toplamak için beşli Likert ölçeği (1= Hiç Katılmıyorum, 2= Katılmıyorum, 3= Kararsızım, 4= Katılıyorum, 5= Tamamen Katılıyorum) kullanılmıştır.

Standartlara uygunluk düşünüldüğünde ideal olarak tüm maddelere tam olarak uyulması beklenmektedir. Buna karşın çalışma teorik bir uyum veya uyum denetimi formatından ziyade, algısal olarak uyumun durumunu ölçmeyi hedeflemektedir. Algısal ölçümün daha doğru ve samimi sonuçlar ortaya çıkarabileceği öngörülmektedir. Zira resmi bir ölçüm sisteminden ziyade işin içindeki kişilerin algı ve tecrübelerinin sonuçları değerlendirilmektedir.

Öncelikle tüm maddeler alt başlıklarına ayrılmadan ortalamaya göre Tablo 24’de verilmiştir.

Tablo 24: UMUÇ'a Uyum Faktörleri

Sıra	Soru	Ortalama	Std. Sapma
1	Üst yönetim ve/veya Yönetim Kurulu tarafından onaylanmış bir iç denetim yönetmeliği (yönergesi) vardır	4,55	0,803
2	İç denetim yönetmeliği (yönergesi) iç denetim standartlarında belirtilen hususları içerir	4,48	0,746
3	İç Denetim Yöneticisi, görev sonuçlarını uygun taraflara dağıtır	4,42	0,529
4	İç denetim yöneticisi, üst yönetim, yönetim kurulu ve diğer paydaşların beklentilerini saptar ve dikkate alır	4,29	0,555
5	Sonuç raporları, görevin hedeflerini, kapsamını ve sonuçlarını, tavsiyeleri ve aksiyon planlarını içerir	4,26	0,626

6	İç Denetim Yöneticisi, iç denetim faaliyetinin planlarını ve kaynak ihtiyaçlarını, gözden geçirme ve onay için üst yönetime veya denetim komitesine/yönetim kuruluna bildirir	4,26	0,676
7	İç Denetim Yöneticisi, yönetime rapor edilen sonuçların akıbetinin gözlenmesi için bir sistem kurar ve uygular	4,24	0,645
8	İç Denetçiler Gizliliğe riayet ederler	4,24	0,576
9	İç Denetim, Kurumun faaliyetlerini geliştirir ve Kuruma değer katar	4,24	0,649
10	İç Denetim Yöneticisi, görev kayıtlarının saklanmasına ilişkin esasları belirler	4,21	0,517
11	İç Denetçiler Dürüst davranırlar	4,21	0,534
12	Sonuç raporları, doğru, objektif, açık, özlü, yapıcı, tamdır ve zamanında sunulur	4,19	0,596
13	İç Denetim Yöneticisi, onaylı planın uygulanabilmesi için, iç denetim kaynaklarının uygun ve yeterli olmasını ve etkin bir şekilde kullanılmasını sağlar	4,19	0,698
14	İç denetim faaliyetinin Standartlara uygun olarak yapılıp yapılmadığı dönemsel olarak değerlendirilir	4,18	0,796
15	İç denetim faaliyetleri iç denetim yönetmeliğine (yönergesine) uygun olarak yürütülmektedir	4,16	0,846
16	İç Denetim Yöneticisi, kurumun hedeflerine uygun olarak, iç denetim faaliyetinin önceliklerini belirleyen en az yılda bir kez yazılı halde bulunan risk esaslı plan yapar	4,16	0,729
17	İç Denetim Yöneticisi, iç denetim faaliyetini yönlendirmek için politika ve prosedürleri belirler	4,16	0,751
18	İç Denetçiler Objektiftirler	4,15	0,605
19	İç denetçiler, görev sonuçlarına dayanak teşkil eden yeterli, ilgili, güvenilir ve faydalı bilgileri kayıtlı hale getirir	4,15	0,596
20	İç Denetim Yöneticisi, üst yönetime ve/veya yönetim kuruluna dönemsel raporlar sunar	4,15	0,807
21	İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan bir kalite güvence ve geliştirme programı hazırlar ve uygular	4,13	0,776
22	İç Denetim, Süreçlerin etkinliğini değerlendirir ve geliştirir	4,13	0,621
23	Etik Kurallar, İç denetim mesleğinin etik kültürünü geliştirir	4,13	0,644

24	İç Denetim Yöneticisi, görev kayıtlarına erişimi kontrol eder	4,13	0,665
25	İç Denetim, Objektiftir	4,12	0,587
26	İç denetim faaliyeti; Kurumun yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerini değerlendirir ve bu süreçlerin iyileştirilmesine katkıda bulunur	4,11	0,727
27	İç denetim yöneticisi, danışmanlık görevi kayıtlarının tutulması, saklanması ve kurum içi ve dışı taraflara sunulmasını düzenleyen politikalar belirler	4,11	0,727
28	İç denetçiler, bir danışmanlık görevi sırasında denetlenenlerin/ müşterilerin ihtiyaç ve beklentilerini dikkate alır	4,10	0,606
29	İç denetçiler, görev amaçlarına ulaşmak için yeterli, güvenilir, ilgili ve faydalı olan bilgileri tespit eder ve tanımlar	4,08	0,708
30	İç denetim faaliyeti, kontrollerin etkinlik ve verimliliğini değerlendirmek ve sürekli gelişimi teşvik etmek suretiyle, kurumun etkin kontrollere sahip olmasına yardımcı olur	4,06	0,698
31	Görevler, görev amaçlarına ulaşılmasını, kalitenin güvence altına alınmasını ve personelin geliştirilmesini sağlayacak bir tarzda gözetlenir ve kontrol edilir	4,06	0,765
32	Görevler, yeterlilik, azamî meslekî özen ve dikkat ile yerine getirilir	4,03	0,758
33	İç değerlendirmeler, iç denetim faaliyetinin performansının devamlı izlenmesini kapsar	4,03	0,834
34	İç Denetim Yöneticisi, kurum içinde, iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını yerine getirmesine imkân sağlayan bir yönetim kademesine bağlıdır	4,03	0,937
35	İç denetçiler bir danışmanlık görevi sırasında çalışmanın boyutu ve nisbî karmaşıklığını dikkate alır	4,01	0,615
36	İç Denetim, Kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur	4,00	0,773
37	İç denetçiler, vardıkları kanaatleri ve görev sonuçlarını uygun analiz ve değerlendirmelere dayandırır	3,98	0,640
38	İç Denetim Yöneticisi; aynı çalışmaların gereksiz yere tekrarlanmasını asgarîye indirmek ve işin kapsamını en uygun şekilde belirlemek amacıyla, bilgi paylaşır ve faaliyetleri koordine eder	3,98	0,820
39	İç denetçiler, amaçları, faaliyetleri veya kaynakları etkileyebilecek önemli risklere karşı uyanıktır	3,93	0,611

40	Kalite güvence ve geliştirme programı hem iç hem de dış değerlendirmeleri ihtiva eder	3,93	0,910
41	İç denetçiler, her görev için, Kurumun stratejilerini, hedeflerini ve göreve ilişkin risklerini, amaçları, kapsamı, zamanlama ve kaynak dağılımı hususlarını da dikkate alan ayrı bir yazılı plan hazırlar	3,92	0,816
42	İç denetçiler bir danışmanlık görevi sırasında danışmanlık görevinin potansiyel faydalarına karşı maliyetini dikkate alır	3,90	0,741
43	İç denetim personeli, gereken bilgi ve becerilerin veya diğer vasıfların hepsine sahip değilse, uzmanlardan tavsiye ve yardım temin eder	3,87	0,796
44	İç denetçiler, mevcut bilgi, beceri ve diğer vasıflarını sürekli meslekî gelişimle artırır ve güçlendirir	3,87	0,952
45	İç denetim faaliyetinin verimliliği ve etkinliği dönemsel olarak değerlendirilir ve geliştirme için fırsatlar belirlenir	3,85	0,957
46	Etik Kurallara uygun hareket edilip edilmediği dönemsel olarak değerlendirilir	3,84	0,914
47	İç Denetçiler Yetkindirler (bilgi, beceri ve tecrübeye sahiptirler)	3,82	0,828
48	İç denetim birimi, iç denetimin kapsamının belirlenmesi, iç denetim işlerinin yapılması ve sonuçların raporlanması konularında her türlü müdahaleden uzak ve serbesttir	3,79	0,962
49	İç Denetim Yöneticisi, üst yönetimin kurum için kabul edilemeyecek bir risk düzeyini üstlenmeyi kabul ettiği sonucuna vardığında, konuyu üst yönetimle tartışır, gerekirse yönetim/denetim kuruluna veya üst yönetimin daha üstündeki bir yönetim kademesin	3,77	0,965
50	İç Denetim Yöneticisi Yönetim Kurulu ve/veya en üst seviye yönetici ile doğrudan iletişim ve etkileşimdedir	3,76	1,031
51	Denetçilerin bağımsızlığı veya objektifliği fiilen bozulduğu veya bozulduğu izlenimi doğduğu takdirde, bozulmanın ayrıntıları ilgili taraflara açıklanır	3,75	0,804
52	İç Denetim Yöneticisi, uygulanan kalite güvence ve geliştirme programının sonuçlarını üst yönetime ve/veya yönetim kuruluna iletir	3,75	0,975
53	İç denetim faaliyeti, suiistimalin gerçekleşme ihtimalini ve kurumun suiistimal riskini nasıl yönettiğini değerlendirir	3,74	0,867
54	Objektifliğe yönelik tehditler, denetçi, görev, fonksiyon ve kurum seviyelerinde ele alınır	3,73	0,963

55	İç Denetim Yöneticisi, en az yılda bir, yönetim kuruluna ve/veya üst yönetime iç denetim faaliyetinin kurum içi bağımsızlığını teyit eder	3,72	0,966
56	İç denetçiler, teknoloji destekli denetim ve diğer veri analiz tekniklerini kullanır	3,70	0,779
57	İç Denetim, Bağımsızdır	3,68	0,937
58	Etik Kurallarına ya da Standartlara aykırılık, iç denetim faaliyetinin genel kapsamını ve faaliyetini etkilediği zaman, İç Denetim Yöneticisi, aykırılığı ve etkilerini yönetim kuruluna ve/veya üst yönetime açıklar	3,67	1,006
59	Bağımsızlığa yönelik tehditler, denetçi, görev, fonksiyon ve kurum seviyelerinde ele alınır	3,61	1,058
60	İç Denetim Yöneticisi, İç Denetimin Misyonu ve Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi'nin Zorunlu Unsurları'nı üst yönetim ve/veya yönetim kurulu ile tartışıp değerlendirir	3,31	1,246
61	İç denetim yöneticisi Dış değerlendirmenin içeriğini Yönetim Kurulu ve/veya en üst seviye yönetici ile tartışır ve değerlendirir	3,18	1,100
62	İç Denetim Yöneticisinin sorumluluğundaki işler, iç denetim faaliyeti dışından biri tarafından gözetlenir ve kontrol edilir	3,15	1,118
63	En azından beş yılda bir Dış değerlendirme yapılır	3,00	1,059

Not: (i) n=62 ; (ii) Ölçekte 1 Hiç Katılmıyorum ve 5 Tamamen Katılıyorum anlamındadır; (iii) Friedman çift yönlü Anova testine göre ($K^2= 723,794$ ve $p<,001$) sonuçlar istatistiksel bakımdan anlamlıdır.

Sonuçlara bakıldığında en yüksek değeri alan iki hususun onaylı bir iç denetim yönetmeliğinin varlığı ($X_{ort}=4,55$; $SS=0,803$) ve içeriği ($X_{ort}=4,48$; $SS=0,746$) ile ilgili olduğu görülmektedir. Her kurumda mutlaka onaylı bir yönetmelik vardır ve kamu kurumları dokümantasyon ve içeriğinin standartlara uygunluğu noktasında oldukça iyi durumdadır. Kamu kurumları dokümantasyon hususlarında genel olarak güçlü bir kültüre sahiptir. Sonraki maddelerin İDY'nin görev sonuçlarını ilgili taraflara ulaştırması ($X_{ort}=4,42$; $SS=0,529$), İDY'nin paydaş beklentilerini dikkate alması ($X_{ort}=4,29$; $SS=0,555$) ve raporların içeriği ($X_{ort}=4,26$; $SS=0,626$) konularında olduğu görülmektedir. Bu sonuca göre katılımcılar, raporların ilgili yerlere gereği gibi dağıtıldığını, İDY'nin görevleri planlarken üst yönetim dahil paydaş ihtiyaçlarını göz önünde tuttuğunu ve raporlamaların içermesi gereken başlıkları içerdiğini ifade etmektedirler.

En düşük değerlerin ise dış değerlendirme yapılması ($X_{ort}=3,00$; $SS=1,059$), İDY'nin sorumluluğundaki işlerin bağımsız olarak değerlendirilmesi ($X_{ort}=3,15$; $SS=1,118$), dış değerlendirmenin içeriğinin üst yönetimle tartışılması ($X_{ort}=3,18$; $SS=1,100$), İDY'nin Umuç'un zorunlu unsurlarını üst yönetimle değerlendirmesi ($X_{ort}=3,31$; $SS=1,246$) ve bağımsızlığa yönelik tehditlerin ele alınması ($X_{ort}=3,61$; $SS=1,058$) konularında olduğu görülmektedir. İç denetim birim başkanları ile yapılan mülakatlarda kurumlarda dış değerlendirmelerin ya hiç yapılmadığı ya da çok uzun zaman önce yapıldığı yani standartlara uyulmadığı ifade edilmiştir. Bunun yanında düşük puan verilerek önemli zikredilen hususların başında iç denetimin bağımsızlığı ve bu konuda yaşanan sorunlar gelmektedir.

Standart sapmalara bakıldığında yine en yüksek dağılımların aynı zamanda düşük ortalamaya da sahip olan İDY'nin Umuç'un zorunlu unsurlarını üst yönetimle değerlendirmesi, İDY'nin sorumluluğundaki işlerin bağımsız olarak değerlendirilmesi, dış değerlendirmenin içeriğinin üst yönetimle tartışılması, dış değerlendirme yapılması ve bağımsızlığa yönelik tehditlerin ele alınması konularında olduğu görülmektedir. Bu sonuç bize bu konularda bakanlıklarda uygulama çeşitliliğinin daha fazla olduğunu göstermektedir. İç denetim birim başkanları ile yapılan mülakatlarda bazı kurumlar dış değerlendirmenin yapıldığını ifade ederken bazıları hiç yapılmadığını söylemiş, üst yönetimle ilişkiler ve bağımsızlık konularında da farklı uygulamalar olduğu dile getirilmiştir.

4.3.5. Alt Boyutların Bulguları

Tüm maddelere bir bütün olarak baktıktan sonra maddelerin alt boyutlarına bakmak faydalı olacaktır. Soruların içerisinden beş adedi İç Denetimin Tanımı, beş adedi Etik Kurallar, otuz adedi Nitelik Standartları ve yirmi üç adedi Performans Standartları ile ilgilidir. Sonuç, Tablo 25'de verilmiştir

Tablo 25: Alt Boyutlar ve Değerleri

Sıra	Alt Boyut	N	n	Ortalama	Std. Sapma
1	Performans Standartları	62	1426	4,12	,720
2	Etik Kurallar	68	340	4,11	,658
3	İç Denetimin Tanımı	68	340	4,03	,746
4	Nitelik Standartları	67	2010	3,83	,958

N=Anket Sayısı; n=Değişken Sayısı

Alt boyutlara baktığımızda en yüksek ortalama değeri 4,12 ile performans standartlarının aldığı görülmektedir. Performans standartları iç denetimin yapısını açıklar ve iç denetim faaliyetlerinin performansının değerlendirilmesinde kullanılan kıstasları belirler.

Daha sonra en yüksek değere sahip olan alt boyut 4,11 ortalama ile Etik Kurallar olarak görülmektedir. Etik Kurallar, denetçilerin uyması gereken etik kuralların amacı ve dört temel ilkeden (dürüstlük, objektiflik, gizlilik ve yetkinlik) oluşmaktadır.

Üçüncü sırada 4,03 ortalama ile İç Denetimin Tanımı yer almaktadır. İç Denetimin Tanımı, iç denetimin tanımında yer alan, kuruma değer katma, kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olma, bağımsızlık ve objektiflik hususlarını içermektedir.

Son sırada 3,83 ortalama ile Nitelik Standartları yer almaktadır. Nitelik standartları, iç denetimde rol olan kişiler ile iç denetim faaliyetini yürüten kurumlarda olması gereken nitelikleri tanımlamaktadır.

Şimdi her bir alt boyutun detayları ele alınacaktır. Konu bütünlüğünün sağlanması için önem sırasına göre değil UМУÇ'ta yer alan sıraya (İç Denetimin Tanımı, Etik Kurallar, Nitelik Standartları, Performans Standartları) göre değerlendirme yapılacaktır.

4.3.5.1. İç Denetimin Tanımı ve Amacı

Alt boyutlardan ilki olan İç Denetimin Tanımı ve Amacına ait sonuçlar Tablo 26'da verilmiştir.

Tablo 26: İç Denetimin Tanımı ve Amacı Faktörleri

Sıra	Sorular	Ortalama	Std. Sapma
1	İç Denetim, Kurumun faaliyetlerini geliştirir ve Kuruma değer katar	4,24	0,649
2	İç Denetim, Süreçlerin etkinliğini değerlendirir ve geliştirir	4,13	0,621
3	İç Denetim, Objektiftir	4,12	0,587
4	İç Denetim, Kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur	4	0,773
5	İç Denetim, Bağımsızdır	3,68	0,937

İç denetimin tanımında geçen hususlara baktığımızda katılımcılar tarafından iç denetimin, kuruma değer kattığının, süreçleri geliştirdiğinin, objektif olduğunun düşünüldüğü görülmektedir. Buna karşın iç denetimin tanımında yer alan iç denetimin bağımsızlığının bakanlıklardaki iç denetim uygulamaları düşünüldüğünde, katılımcılar tarafından en

sorunlu alan olarak görünmektedir ve genel puanı da düşürmektedir. Anova testi uygulandığında ($F=6,024$, $p<,001$) sonuçlar arasında farklılık olduğu, Levene testi sonucuna göre ($F=3,745$, $p<0,05$) eşit olmayan varyans olduğu ve bu nedenle bakılan Games-Howell Post Hoc testi sonucuna göre bağımsızlık maddesinin, kuruma değer katma, objektiflik ve süreçlerin etkinliğini değerlendirme ve geliştirme maddeleri ile istatistiksel olarak ayrıldığı görülmektedir.

4.3.5.2. Etik Kurallar

Alt boyutlardan Etik Kurallara ait sonuçlar Tablo 27’de verilmiştir.

Tablo 27: Etik Kurallar Faktörleri

Sıra	Sorular	Ortalama	Std. Sapma
1	İç Denetçiler Gizliliğe riayet ederler	4,24	0,576
2	İç Denetçiler Dürüst davranırlar	4,21	0,534
3	İç Denetçiler Objektiftirler	4,15	0,605
4	Etik Kurallar, İç denetim mesleğinin etik kültürünü geliştirir	4,13	0,644
5	İç Denetçiler Yetkindirler (bilgi, beceri ve tecrübeye sahiptirler)	3,82	0,828

Etik Kurallar başlığında etik ilkelerin amacı ve etik ilkelerden oluşan sorular yer almaktadır. Sonuçlara bakıldığında etik ilkelerin amacı olan iç denetim mesleğinin etik kültürünü geliştirir ifadesi ile gizlilik, dürüstlük ve objektiflik ilkelerinin yüksek değerler (4,13 ve üzeri) alırken yetkinlik ilkesinin daha düşük bir değer aldığı görülmektedir. Anova testi uygulandığında sonuçlar arasında farklılık olduğu ($F=4,440$, $p<,05$), Levene testi sonucuna göre ($F=1,260$, $p>0,05$) eşit varyans olduğu ve bu nedenle bakılan Scheffe Post Hoc testi sonucuna göre yetkinliğin, gizlilik ve dürüstlük maddeleri ile istatistiksel olarak ayrıştığı görülmektedir. İç denetçilerin kendilerinin içerisinde yer aldığı bir grubu yetkinlik açısından yetersiz görmeleri oldukça dikkat çekicidir. Bu durum katılımcıların öz eleştiri yapabildiğini ve yetkinlik açısından iç denetçilerin gelişmeye ihtiyacı olduğunu göstermektedir.

4.3.5.3. Nitelik Standartları

Nitelik standartları, iç denetimde rol olan kişiler ile iç denetim faaliyetini yürüten kurumlarda olması gereken nitelikleri tanımlamaktadır. İç denetim yönetmeliği, iç denetimin konumu, mesleki özen ve yeterlilik, mesleki gelişim, bağımsızlık, objektiflik, üst yönetici veya kurullarla ilişkiler, kalite güvence geliştirme programı (iç ve dış değerlendirmeler) konularında içeriğe sahiptir. Nitelik standartlarına bütün olarak bakıldığında verilen cevaplara göre oluşan ortalama değere göre sıralanmış durum Tablo 28’de verilmiştir.

Tablo 28: Nitelik Standartları Faktörleri

Sıra	Soru	Ortalama	Std. Sapma
1	Üst yönetim ve/veya Yönetim Kurulu tarafından onaylanmış bir iç denetim yönetmeliği (yönergesi) vardır	4,55	0,803
2	İç denetim yönetmeliği (yönergesi) iç denetim standartlarında belirtilen hususları içerir	4,48	0,746
3	İç denetim faaliyetinin Standartlara uygun olarak yapılıp yapılmadığı dönemsel olarak değerlendirilir	4,18	0,796
4	İç denetim faaliyetleri iç denetim yönetmeliğine (yönergesine) uygun olarak yürütülmektedir	4,16	0,846
5	İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan bir kalite güvence ve geliştirme programı hazırlar ve uygular	4,13	0,776
6	İç denetçiler, bir danışmanlık görevi sırasında denetlenenlerin/ müşterilerin ihtiyaç ve beklentilerini dikkate alır	4,10	0,606
7	Görevler, yeterlilik, azamî meslekî özen ve dikkat ile yerine getirilir	4,03	0,758
8	İç değerlendirmeler, iç denetim faaliyetinin performansının devamlı izlenmesini kapsar	4,03	0,834
9	İç Denetim Yöneticisi, kurum içinde, iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını yerine getirmesine imkân sağlayan bir yönetim kademesine bağlıdır	4,03	0,937
10	İç denetçiler bir danışmanlık görevi sırasında çalışmanın boyutu ve nisbî karmaşıklığını dikkate alır	4,01	0,615
11	İç denetçiler, amaçları, faaliyetleri veya kaynakları etkileyebilecek önemli risklere karşı uyanıktır	3,93	0,611
12	Kalite güvence ve geliştirme programı hem iç hem de dış değerlendirmeleri ihtiva eder	3,93	0,910

13	İç denetçiler bir danışmanlık görevi sırasında danışmanlık görevinin potansiyel faydalarına karşı maliyetini dikkate alır	3,90	0,741
14	İç denetim personeli, gereken bilgi ve becerilerin veya diğer vasıfların hepsine sahip değilse, uzmanlardan tavsiye ve yardım temin eder	3,87	0,796
15	İç denetçiler, mevcut bilgi, beceri ve diğer vasıflarını sürekli meslekî gelişimle artırır ve güçlendirir	3,87	0,952
16	İç denetim faaliyetinin verimliliği ve etkinliği dönemsel olarak değerlendirilir ve geliştirme için fırsatlar belirlenir	3,85	0,957
17	Etik Kurallara uygun hareket edilip edilmediği dönemsel olarak değerlendirilir	3,84	0,914
18	İç denetim birimi, iç denetimin kapsamının belirlenmesi, iç denetim işlerinin yapılması ve sonuçların raporlanması konularında her türlü müdahaleden uzak ve serbesttir	3,79	0,962
19	İç Denetim Yöneticisi Yönetim Kurulu ve/veya en üst seviye yönetici ile doğrudan iletişim ve etkileşimdedir	3,76	1,031
20	Denetçilerin bağımsızlığı veya objektifliği fiilen bozulduğu veya bozulduğu izlenimi doğduğu takdirde, bozulmanın ayrıntıları ilgili taraflara açıklanır	3,75	0,804
21	İç Denetim Yöneticisi, uygulanan kalite güvence ve geliştirme programının sonuçlarını üst yönetime ve/veya yönetim kuruluna iletir	3,75	0,975
22	Objektifliğe yönelik tehditler, denetçi, görev, fonksiyon ve kurum seviyelerinde ele alınır	3,73	0,963
23	İç Denetim Yöneticisi, en az yılda bir, yönetim kuruluna ve/veya üst yönetime iç denetim faaliyetinin kurum içi bağımsızlığını teyit eder	3,72	0,966
24	İç denetçiler, teknoloji destekli denetim ve diğer veri analiz tekniklerini kullanır	3,70	0,779
25	Etik Kurallarına ya da Standartlara aykırılık, iç denetim faaliyetinin genel kapsamını ve faaliyetini etkilediği zaman, İç Denetim Yöneticisi, aykırılığı ve etkilerini yönetim kuruluna ve/veya üst yönetime açıklar	3,67	1,006
26	Bağımsızlığa yönelik tehditler, denetçi, görev, fonksiyon ve kurum seviyelerinde ele alınır	3,61	1,058
27	İç Denetim Yöneticisi, İç Denetimin Misyonu ve Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi'nin Zorunlu Unsurları'nı üst yönetim ve/veya yönetim kurulu ile tartışıp değerlendirir	3,31	1,246
28	İç denetim yöneticisi Dış değerlendirmenin içeriğini Yönetim Kurulu ve/veya en üst seviye yönetici ile tartışır ve değerlendirir	3,18	1,100

29	İç Denetim Yöneticisinin sorumluluğundaki işler, iç denetim faaliyeti dışından biri tarafından gözetlenir ve kontrol edilir	3,15	1,118
30	En azından beş yılda bir Dış değerlendirme yapılır	3,00	1,059

Sonuçlara bakıldığında en yüksek değeri alan iki hususun onaylı bir iç denetim yönetmeliğinin varlığı ($X_{ort}=4,55$; $SS=0,803$) ve içeriği ($X_{ort}=4,48$; $SS=0,746$) ile ilgili olduğu görülmektedir. Kamu kurumlarında iç denetim yönetmeliğinin olduğu ve içeriğinin de standartlara göre hazırlandığı anlaşılmaktadır. Sonraki en yüksek değere sahip husus, iç denetim faaliyetinin standartlara uygun olarak yapılıp yapılmadığının dönemsel olarak değerlendirilmesidir ($X_{ort}=4,18$; $SS=0,796$). Bu madde ile iç denetçilerin kendi içlerinde yaptıkları değerlendirmeyi düşünerek cevap verdikleri anlaşılmaktadır. Benzer sonuç beşinci sırada yer alan İDY'nin kalite güvence geliştirme programı hazırlaması maddesinde de ($X_{ort}=4,13$; $SS=0,776$) görülmektedir. Buna karşın dönemsel değerlendirmenin ve kalite güvence geliştirme programının bir parçası olan dış değerlendirme ile ilgili madde ($X_{ort}=3,00$; $SS=1,059$) son sırada yer almaktadır. Dördüncü sırada iç denetim faaliyetlerinin iç denetim yönetmeliğine uygun olarak yürütüldüğü yer almaktadır ($X_{ort}=4,16$; $SS=0,846$). İlk beş maddenin üçü iç denetim yönetmeliği ile ilgilidir. Bu durum bize bakanlıkların dokümantasyon konusunda iyi olduğuna işaret etmektedir. Diğer iki madde ise kalite güvence geliştirme programı ve dönemsel değerlendirme konusundadır. Dış değerlendirmenin son sırada yer alması ve dış değerlendirmenin de dönemsel bir değerlendirme olması ve kalite güvence geliştirme programının bir parçası olmasına karşın bu sonuç, İDY'lerin özellikle iç değerlendirme konusunda yeterli hazırlıkları olduğunu ve kendi içlerinde yapmaları gereken iç değerlendirmeleri dönemsel olarak, yılda bir kez, yaptıkları anlaşılmaktadır.

İç değerlendirmeler uygun şekilde yapılıyor olmasına karşın kalite güvence geliştirme programının parçası olan dış değerlendirmeler ($X_{ort}=3,00$; $SS=1,059$) en son sırada yer almaktadır. Yani iç denetçiler, iç değerlendirmeler düzenli bir şekilde yapılırken standartlarda gerekli olan ve beş yılda bir yapılması gereken dış değerlendirmelerin yapılmadığını ifade etmektedirler. Dış değerlendirmeleri koordine etme görevi İDKK'dadır. Bu tespit bizlere İDKK'nın bu görevi olması gerektiği şekilde yapamadığını da göstermektedir.

Dış değerlendirmenin hemen üzerinde bulunan madde, iç denetim yöneticisinin sorumluluğunda yürüten diğer işerin dışarıdan bir değerlendirmeye tabi olmadığını veya yeterince değerlendirilmediğini ($X_{ort}=3,15$; $SS=1,118$) göstermektedir. Standartlara göre İDY'nin sorumluluğunda yürütölen işlerin, bağımsızlığın bir gereği olarak, dışarıdan bağımsız taraflarca denetlenmesi gerekmektedir.

Sondan üçüncü olan madde ise hem dış değerlendirmeyi hem de üst yönetici ile iletişimi ($X_{ort}=3,18$; $SS=1,100$) içermektedir. Dış değerlendirme konusunda sorun olunca doğal olarak bu hususun yönetimle tartışılması da sorunlu olacaktır. Bununla birlikte bu maddenin biraz daha fazla puan almasından, dış değerlendirme konusunda İDY'lerin üst yönetici ile sınırlı da olsa görüşebildikleri sonucu çıkarılabilir.

Sonran dördüncü olan madde ($X_{ort}=3,31$; $SS=1,246$) UMUÇ'un zorunlu unsurlarının üst yönetici ile tartılıp değerlendirmeyi içermektedir. Bu madde oldukça önemlidir. Zira üst yöneticilerin iç denetim ve standartları konusunda bilgi sahibi olmaları bu madde altında yapılacaklarla ilgilidir. Bu sonuç bizlere, bakanlıklarda üst yöneticilerin iç denetime yeterince zaman ayıramadıklarını ve iç denetimin unsurları hakkında yeterli bilgiyi alamadıklarını göstermektedir.

Sondan beşinci olarak ortaya çıkan madde ise ($X_{ort}=3,61$; $SS=1,058$) bağımsızlığa yönelik tehditlerin ele alınası ile ilgilidir. Bağımsızlık iç denetçilerin görevlerini yaparken her türlü müdahaleden uzak olmalarını gerektirir. Bağımsızlığı zedeleyen bir durum ortaya çıkması halinde gerekli aksiyonların alınması gerekmektedir. Bağımsız olamayan bir denetim anlamsız olacaktır. Benzer bir madde İç Denetimin Tanımı altında da yer almaktadır ve kendi grubunda en düşük puanı alırken, genel tabloda da sondan beşinci sırada bulunmaktadır. Bu sonuçlar bize iç denetimin bağımsızlığının sağlanması ve bağımsızlığı zedeleyen hususlara yeterince eğilmenin mümkün olmadığını göstermektedir.

4.3.5.4. Performans Standartları

Performans standartları iç denetimin yapısını açıklar ve iç denetim faaliyetlerinin performansının değerlendirilmesinde kullanılan kıstasları belirler. Genel olarak risk esaslı plan, paydaş beklentileri, kaynak ihtiyaçları, politika ve prosedürler, koordinasyon, denetim, suiiistimal, görev iş programı, görevin ifası, veri toplama, gözetim, raporlama, sonuçların takibi ve risk üstlenme konularını içerir. Nitelik standartlarına bütün olarak

bakıldığında verilen cevaplara göre oluşan ortalama değere göre sıralanmış durum Tablo 29’da verilmiştir.

Tablo 29: Performans Standartları Faktörleri

Sıra	Soru	Ortalama	Std. Sapma
1	İç Denetim Yöneticisi, görev sonuçlarını uygun taraflara dağıtır	4,42	0,529
2	İç denetim yöneticisi, üst yönetim, yönetim kurulu ve diğer paydaşların beklentilerini saptar ve dikkate alır	4,29	0,555
3	Sonuç raporları, görevin hedeflerini, kapsamını ve sonuçlarını, tavsiyeleri ve aksiyon planlarını içerir	4,26	0,626
4	İç Denetim Yöneticisi, iç denetim faaliyetinin planlarını ve kaynak ihtiyaçlarını, gözden geçirme ve onay için üst yönetime veya denetim komitesine/yönetim kuruluna bildirir	4,26	0,676
5	İç Denetim Yöneticisi, yönetime rapor edilen sonuçların akıbetinin gözlenmesi için bir sistem kurar ve uygular	4,24	0,645
6	İç Denetim Yöneticisi, görev kayıtlarının saklanması ilişkin esasları belirler	4,21	0,517
7	Sonuç raporları, doğru, objektif, açık, özlü, yapıcı, tamdır ve zamanında sunulur	4,19	0,596
8	İç Denetim Yöneticisi, onaylı planın uygulanabilmesi için, iç denetim kaynaklarının uygun ve yeterli olmasını ve etkin bir şekilde kullanılmasını sağlar	4,19	0,698
9	İç Denetim Yöneticisi, kurumun hedeflerine uygun olarak, iç denetim faaliyetinin önceliklerini belirleyen en az yılda bir kez yazılı halde bulunan risk esaslı plan yapar	4,16	0,729
10	İç Denetim Yöneticisi, iç denetim faaliyetini yönlendirmek için politika ve prosedürleri belirler	4,16	0,751
11	İç denetçiler, görev sonuçlarına dayanak teşkil eden yeterli, ilgili, güvenilir ve faydalı bilgileri kayıtlı hale getirir	4,15	0,596
12	İç Denetim Yöneticisi, üst yönetime ve/veya yönetim kuruluna dönemsel raporlar sunar	4,15	0,807
13	İç Denetim Yöneticisi, görev kayıtlarına erişimi kontrol eder	4,13	0,665

14	İç denetim faaliyeti; Kurumun yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerini değerlendirir ve bu süreçlerin iyileştirilmesine katkıda bulunur	4,11	0,727
15	İç denetim yöneticisi, danışmanlık görevi kayıtlarının tutulması, saklanması ve kurum içi ve dışı taraflara sunulmasını düzenleyen politikalar belirler	4,11	0,727
16	İç denetçiler, görev amaçlarına ulaşmak için yeterli, güvenilir, ilgili ve faydalı olan bilgileri tespit eder ve tanımlar	4,08	0,708
17	İç denetim faaliyeti, kontrollerin etkinlik ve verimliliğini değerlendirmek ve sürekli gelişimi teşvik etmek suretiyle, kurumun etkin kontrollere sahip olmasına yardımcı olur	4,06	0,698
18	Görevler, görev amaçlarına ulaşılmasını, kalitenin güvence altına alınmasını ve personelin geliştirilmesini sağlayacak bir tarzda gözetlenir ve kontrol edilir	4,06	0,765
19	İç denetçiler, vardıkları kanaatleri ve görev sonuçlarını uygun analiz ve değerlendirmelere dayandırır	3,98	0,640
20	İç Denetim Yöneticisi; aynı çalışmaların gereksiz yere tekrarlanmasını asgarîye indirmek ve işin kapsamını en uygun şekilde belirlemek amacıyla, bilgi paylaşır ve faaliyetleri koordine eder	3,98	0,820
21	İç denetçiler, her görev için, Kurumun stratejilerini, hedeflerini ve göreve ilişkin risklerini, amaçları, kapsamı, zamanlama ve kaynak dağılımı hususlarını da dikkate alan ayrı bir yazılı plan hazırlar	3,92	0,816
22	İç Denetim Yöneticisi, üst yönetimin kurum için kabul edilemeyecek bir risk düzeyini üstlenmeyi kabul ettiği sonucuna vardığında, konuyu üst yönetimle tartışır, gerekirse yönetim/denetim kuruluna veya üst yönetimin daha üstündeki bir yönetim kademesin	3,77	0,965
23	İç denetim faaliyeti, suiistimalin gerçekleşme ihtimalini ve kurumun suiistimal riskini nasıl yönettiğini değerlendirir	3,74	0,867

En yüksek ortalamaya sahip beş maddeye bakıldığında en yüksek değeri içeren maddenin (Xort=4,42; SS=0,529) İç Denetim Yöneticisinin görev sonuçlarını uygun taraflara

dağıtması olduğu görülmektedir. Bu sonuç bizlere denetim raporlarının İDY tarafından uygun şekilde dağıtımının yapıldığını göstermektedir.

İkinci en yüksek değere sahip madde ($X_{ort}=4,29$; $SS=0,555$), iç denetim yöneticisinin, üst yönetim, yönetim kurulu ve diğer paydaşların beklentilerini saptaması ve dikkate alması ile ilgilidir. Bu sonuç bizlere İDY'lerin üst yönetim dahil, paydaşları ve beklentilerini dikkate alarak iç denetim planlarını ve uygulamalarını yaptığını göstermektedir.

Üçüncü sıradaki madde ($X_{ort}=4,26$; $SS=0,629$), sonuç raporlarının görevin hedeflerini, kapsamını ve sonuçlarını, tavsiyeleri ve aksiyon planlarını içermesi ile ilgilidir. Bu sonuç iç denetim raporlarının standartlarda bahsedilen içeriğe sahip olduğuna işaret etmektedir.

Dördüncü sıradaki madde ($X_{ort}=4,26$; $SS=0,676$), İDY'nin, iç denetim faaliyetinin planlarını ve kaynak ihtiyaçlarını, gözden geçirme ve onay için üst yönetime veya denetim komitesine/yönetim kuruluna bildirmesi ile ilgilidir. Bu durum bizlere İDY'lerin faaliyetlerini planlarken kaynak ihtiyaçlarını ve planlarının onaylarını istenen şekilde ve zamanında onaya çıkardıklarına işaret etmektedir.

Beşinci sıradaki madde ($X_{ort}=4,24$; $SS=0,645$), İDY'nin, yönetime rapor edilen sonuçların akıbetinin gözlenmesi için bir sistem kurması ve uygulaması ile ilgilidir. Yani raporlarda yer alan bulguların gereğinin yerine getirilmesi için İDY'lerin gerekli alt yapıyı kurdukları anlaşılmaktadır.

En düşük ortalama değere sahip olan maddeler incelendiğinde, en düşük değere sahip olan maddenin ($X_{ort}=3,74$; $SS=0,867$), iç denetim faaliyetinin, suiistimalin gerçekleşme ihtimalini ve kurumun suiistimal riskini yönetmesinin değerlendirmesi ile ilgilidir. Bu sonuç bizlere iç denetim faaliyetinin suiistimal üzerine olması gerektiği kadar gidemediğini veya bu yönde çalışmaların yetersiz olduğunu göstermektedir.

Sonraki ikinci en düşük madde ($X_{ort}=3,77$; $SS=0,965$), İDY'nin, üst yönetimin kurum için kabul edilemeyecek bir risk düzeyini üstlenmeyi kabul ettiği sonucuna vardığında, konuyu üst yönetimle tartışması, gerekirse yönetim/denetim kuruluna veya üst yönetimin daha üstündeki bir yönetim kademesine konuyu taşıması ile ilgilidir. Bakanlıkların yapısı gereği üst yönetici Bakandır. Bununla birlikte bazı Bakanlıklarda iç denetim biriminin Bakan Yardımcısına bağlı olması üst yöneticiye raporlama açısından sorun teşkil etmiş ve 2018/5 sayılı Cumhurbaşkanlığı Genelgesine göre Bakanların kendilerine doğrudan bağlı hizmet birimleri bakımından, bakan yardımcılarının ise

kendilerine bağılı hizmet birimleri bakımından bakanlık en üst yöneticisi sayılmışlardır. Böylece hem Bakan hem de Bakan Yardımcıları üst yönetici sayılmıştır. İç denetimin bağımsızlığı gereği icranın içerisinde yer alan yöneticinin kabul edilmez bir riski üstlenmesi halinde konunun son olarak Denetim Komitesine veya Yönetim Kuruluna taşınması gerekmektedir. Ancak Bakanlıklarda böyle bir yapı olmadığından Bakanla veya Bakan Yardımcısıyla anlaşılabilen bir hususun tekrar bu makama çıkarılması uygulama açısından anlamlı değildir. İcranın içerisinde yer alan yöneticinin daha üstünde bir makam olmadığından doğal olarak bu madde düşük değer almaktadır.

Sondan üçüncü madde ($X_{ort}=3,92$; $SS=0,816$), iç denetçilerin her bir görev için ayrı bir yazılı plan hazırlaması ile ilgilidir. İç denetçiler kendilerinin yapması gereken bir faaliyete oldukça düşük bir puan vermişlerdir. Standartlara göre her görev için ayrı bir yazılı plan oluşturulması gerekmektedir. Bu husus denetimlerin amacına ulaşması ve gereken kalitenin sağlanması açısından önemlidir. Bu sonuç bizlere, iç denetçilerin gerektiği gibi her bir görev için yazılı bir plan yapması hususunda bazı sorunlar olduğunu göstermektedir.

Sondan dördüncü madde ($X_{ort}=3,98$; $SS=0,820$), İDY'nin aynı çalışmaların gereksiz yere tekrarlanmasını asgariye indirmek ve işin kapsamını en uygun şekilde belirlemek amacıyla, bilgi paylaşması ve faaliyetleri koordine etmesi ile ilgilidir. İç denetçilere göre İDY'ler koordinasyon konusunda diğer hususlara göre daha zayıf olarak görünmektedir.

Sondan beşinci madde ($X_{ort}=3,98$; $SS=0,640$), iç denetçilerin, vardıkları kanaatleri ve görev sonuçlarını uygun analiz ve değerlendirmelere dayandırması ile ilgilidir ve bu maddenin sonlarda yer alması öz eleştiri açısından dikkat çekicidir. Bulguların analizlere dayandırılması bulgunun gerçekçi, tutarlı, doğru olması ve denetim sonuçlarının kalitesi açısından oldukça önemlidir. Bu sonuç bizlere iç denetçilerin analizler konusunda yeterli bilgiye sahip olmadığı yönünde ip ucu vermektedir.

4.3.6. Temel Hipotezlerin Testleri

4.3.6.1. İç Denetimin Tanımı ile Etik Kuralların Karşılaştırılması

İç Denetimin Tanımı ile Etik Kuralların arasında katılımcıların değerlendirmeleri bakımından fark olup olmadığı Bağımsız Örneklem t-testi ile sınanmıştır (Tablo 30).

Tablo 30: İç Denetimin Tanımı ve Etik Kurallar Bağımsız Örneklem T-Testi

Gruplar	n	$\bar{X}$	Ss	t	P
İç Denetimin Tanımı	340	4,03	,746	-1,417	,157
Etik Kurallar	340	4,11	,658		

Bu sonuca göre H_0 hipotezi %95 güven aralığında kabul edilmiştir. Bir başka ifade ile iç denetimin tanımından oluşan soruların yanıtları ile etik kurallardan oluşan soruların yanıtları arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark yoktur.

4.3.6.2. Nitelik Standartları ile Performans Standartlarının Karşılaştırılması

Uluslararası mesleki uygulama standartları iki bölümden oluşmaktadır. Nitelik Standartları ve Performans Standartları. Toplanan verilerden bu nedenle bu iki grup standart arasında katılımcıların değerlendirmeleri bakımından istatistiksel açıdan anlamlı bir fark olup olmadığına bakılmıştır. Farklılık olup olmadığı Bağımsız Örneklem t-testi ile sınanmıştır (Tablo 31).

Tablo 31: Nitelik ve Performans Standartları Bağımsız Örneklem T-Testi

Gruplar	n	$\bar{X}$	Ss	t	P
Nitelik Standartları	2010	3,83	,958	-9,832	,000*
Performans Standartları	1426	4,12	,720		

* $P < 0,05$

Bu sonuca göre H_0 hipotezi %95 güven aralığında ($P < 0,01$) reddedilmiştir. Bakanlıklarda çalışan iç denetçilere göre nitelik standartlarına uyum ile performans standartlarına uyum arasında istatistiksel açıdan anlamlı farklılık vardır. Ortalama puan değerleri karşılaştırıldığında nitelik standartlarına uyumun performans standartlarına uyuma göre daha düşük seviyede kaldığı görülmektedir.

Nitelik standartları (1000'li standartlar), iç denetimde rol olan kişiler ile iç denetim faaliyetini yürüten kurumlarda olması gereken nitelikleri tanımlamaktadır. İç denetim yönetmeliği, iç denetimin konumu, mesleki özen ve yeterlilik, mesleki gelişim, bağımsızlık, objektiflik, etik, üst yönetici veya kurullarla ilişkiler, kalite güvence geliştirme programı (iç ve dış değerlendirmeler) konularında içeriğe sahiptir. Performans standartları (2000'li standartlar), iç denetimin yapısını açıklar ve iç denetim faaliyetlerinin performansının değerlendirilmesinde kullanılan kıstasları belirler. Genel olarak risk esaslı plan, paydaş beklentileri, kaynak ihtiyaçları, politika ve prosedürler,

koordinasyon, denetim, suiistimal, görev iş programı, görevin ifası, veri toplama, gözetim, raporlama, sonuçların takibi ve risk üstlenme konularını içerir.

Standartların içeriğine göre değerlendirme yapıldığında Bakanlıklardaki iç denetim uygulamaları çerçevesinde iç denetçilerin değerlendirmelerine göre, nitelik standartlarına uyumla ilgili olarak performans standartlarına göre daha önemli eksiklikler bulunmaktadır. Nitelik standartlarının içeriği ve her bir maddeye verilen puanlar değerlendirildiğinde dış değerlendirme, bağımsızlık, objektiflik, iç denetimin konumu, üst yönetici ile ilişkiler konularında önemli eksikler göze çarpmaktadır. Bu sorunların temelinde, bakanlıkların yapısından kaynaklı hususlar, yapısal sorunlar, üst yöneticilerin yaklaşımı, İDKK'nın görevlerini yerine getirememesi ve iç denetçilerin yetkinlikleri yer almaktadır. İç denetim birim başkanları ile yapılan mülakatlarda bu başlıklarla ilgili önemli bilgiler verilmiştir. Bu konudaki değerlendirmeler mülakatların ele alındığı kısımda detaylı olarak ele alınacaktır.

4.3.6.3. İç Denetçiler ile İDY'lerin Sorumlu Olduğu Konuların Karşılaştırılması

UMUÇ'ta yer alan isterler çalışma esnasında soru haline getirilmiş ve sonrasında genel maddeler, iç denetçilerin sorumlu olduğu maddeler ve İDY'lerin sorumlu olduğu maddeler şeklinde ayrılmıştır. Zira bazı hususlar geneli ilgilendirirken bazı hususlar iç denetçilere bazıları ise İDY'lere görev vermektedir. Bu çerçeveden değerlendirme yapıldığında iç denetçileri veya iç denetim yöneticilerini sorumlu tutan maddeler arasında değerlendirme açısından farklılıklar olabilir. İç denetçilerin sorumluluğunda olan maddeler ile İDY'lerin sorumluluğunda olan maddeler arasında farklılık olup olmadığı ve farklılık var ise istatistiksel açıdan anlamlı bir fark olup olmadığı test edilmiştir.

Anket maddeleri dolayısı ile UMUÇ'a göre sorumluluk ayırım maddeleri Tablo 32'de verilmiştir.

Tablo 32: Sorumluluğa Göre Faktörler

Sıra	Sorumlu	Grup	Soru	Ortalama	Std. Sapma
1	Genel	Tanım ve Amaç	İç Denetim, Kurumun faaliyetlerini geliştirir ve Kuruma değer katar	4,24	0,649
2	Genel	Tanım ve Amaç	İç Denetim, Bağımsızdır	3,68	0,937

3	Genel	Tanım ve Amaç	İç Denetim, Objektiftir	4,12	0,587
4	Genel	Tanım ve Amaç	İç Denetim, Süreçlerin etkinliğini değerlendirir ve geliştirir	4,13	0,621
5	Genel	Tanım ve Amaç	İç Denetim, Kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur	4,00	0,773
6	Genel	Etik İlkeler	Etik Kurallar, İç denetim mesleğinin etik kültürünü geliştirir	4,13	0,644
7	İç Denetçiler	Etik İlkeler	İç Denetçiler Dürüst davranırlar	4,21	0,534
8	İç Denetçiler	Etik İlkeler	İç Denetçiler Objektiftirler	4,15	0,605
9	İç Denetçiler	Etik İlkeler	İç Denetçiler Gizliliğe riayet ederler	4,24	0,576
10	İç Denetçiler	Etik İlkeler	İç Denetçiler Yetkindirler (bilgi, beceri ve tecrübeye sahiptirler)	3,82	0,828
11	Genel	Nitelik	Üst yönetim ve/veya Yönetim Kurulu tarafından onaylanmış bir iç denetim yönetmeliği (yönergesi) vardır	4,55	0,803
12	Genel	Nitelik	İç denetim yönetmeliği (yönergesi) iç denetim standartlarında belirtilen hususları içerir	4,48	0,746
13	Genel	Nitelik	İç denetim faaliyetleri iç denetim yönetmeliğine (yönergesine) uygun olarak yürütülmektedir	4,16	0,846
14	İDY	Nitelik	İç Denetim Yöneticisi, İç Denetimin Misyonu ve Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi'nin Zorunlu Unsurları'nı üst yönetim ve/veya yönetim kurulu ile tartışıp değerlendirir	3,31	1,246
15	Genel	Nitelik	Bağımsızlığa yönelik tehditler, denetçi, görev, fonksiyon ve kurum seviyelerinde ele alınır	3,61	1,058
16	Genel	Nitelik	Objektifliğe yönelik tehditler, denetçi, görev, fonksiyon ve kurum seviyelerinde ele alınır	3,73	0,963

17	Genel	Nitelik	İç Denetim Yöneticisi, kurum içinde, iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını yerine getirmesine imkân sağlayan bir yönetim kademesine bağlıdır	4,03	0,937
18	İDY	Nitelik	İç Denetim Yöneticisi, en az yılda bir, yönetim kuruluna ve/veya üst yönetime iç denetim faaliyetinin kurum içi bağımsızlığını teyit eder	3,72	0,966
19	Genel	Nitelik	İç denetim birimi, iç denetimin kapsamının belirlenmesi, iç denetim işlerinin yapılması ve sonuçların raporlanması konularında her türlü müdahaleden uzak ve serbesttir	3,79	0,962
20	İDY	Nitelik	İç Denetim Yöneticisi Yönetim Kurulu ve/veya en üst seviye yönetici ile doğrudan iletişim ve etkileşimdedir	3,76	1,031
21	Genel	Nitelik	Denetçilerin bağımsızlığı veya objektifliği fiilen bozulduğu veya bozulduğu izlenimi doğduğu takdirde, bozulmanın ayrıntıları ilgili taraflara açıklanır	3,75	0,804
22	İDY	Nitelik	İç Denetim Yöneticisinin sorumluluğundaki işler, iç denetim faaliyeti dışından biri tarafından gözetlenir ve kontrol edilir	3,15	1,118
23	İç Denetçiler	Nitelik	Görevler, yeterlilik, azamî meslekî özen ve dikkat ile yerine getirilir	4,03	0,758
24	İç Denetçiler	Nitelik	İç denetim personeli, gereken bilgi ve becerilerin veya diğer vasıfların hepsine sahip değilse, uzmanlardan tavsiye ve yardım temin eder	3,87	0,796
25	İç Denetçiler	Nitelik	İç denetçiler, teknoloji destekli denetim ve diğer veri analiz tekniklerini kullanır	3,70	0,779
26	İç Denetçiler	Nitelik	İç denetçiler, amaçları, faaliyetleri veya kaynakları etkileyebilecek önemli risklere karşı uyanıktır	3,93	0,611

27	İç Denetçiler	Nitelik	İç denetçiler, bir danışmanlık görevi sırasında denetlenenlerin/ müşterilerin ihtiyaç ve beklentilerini dikkate alır	4,10	0,606
28	İç Denetçiler	Nitelik	İç denetçiler bir danışmanlık görevi sırasında çalışmanın boyutu ve nisbî karmaşıklığını dikkate alır	4,01	0,615
29	İç Denetçiler	Nitelik	İç denetçiler bir danışmanlık görevi sırasında danışmanlık görevinin potansiyel faydalarına karşı maliyetini dikkate alır	3,90	0,741
30	İç Denetçiler	Nitelik	İç denetçiler, mevcut bilgi, beceri ve diğer vasıflarını sürekli meslekî gelişimle artırır ve güçlendirir	3,87	0,952
31	İDY	Nitelik	İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan bir kalite güvence ve geliştirme programı hazırlar ve uygular	4,13	0,776
32	Genel	Nitelik	Kalite güvence ve geliştirme programı hem iç hem de dış değerlendirmeleri ihtiva eder	3,93	0,910
33	Genel	Nitelik	İç değerlendirmeler, iç denetim faaliyetinin performansının devamlı izlenmesini kapsar	4,03	0,834
34	Genel	Nitelik	İç denetim faaliyetinin Standartlara uygun olarak yapıp yapılmadığı dönemsel olarak değerlendirilir	4,18	0,796
35	Genel	Nitelik	Etik Kurallara uygun hareket edilip edilmediği dönemsel olarak değerlendirilir	3,84	0,914
36	Genel	Nitelik	İç denetim faaliyetinin verimliliği ve etkinliği dönemsel olarak değerlendirilir ve geliştirme için fırsatlar belirlenir	3,85	0,957
37	Genel	Nitelik	En azından beş yılda bir Dış değerlendirme yapılır	3,00	1,059
38	İDY	Nitelik	İç denetim yöneticisi Dış değerlendirmenin içeriğini Yönetim Kurulu ve/veya en üst seviye yönetici ile tartışır ve değerlendirir	3,18	1,100

39	İDY	Nitelik	İç Denetim Yöneticisi, uygulanan kalite güvence ve geliştirme programının sonuçlarını üst yönetime ve/veya yönetim kuruluna iletir	3,75	0,975
40	İDY	Nitelik	Etik Kurallarına ya da Standartlara aykırılık, iç denetim faaliyetinin genel kapsamını ve faaliyetini etkilediği zaman, İç Denetim Yöneticisi, aykırılığı ve etkilerini yönetim kuruluna ve/veya üst yönetime açıklar	3,67	1,006
41	İDY	Performans	İç Denetim Yöneticisi, kurumun hedeflerine uygun olarak, iç denetim faaliyetinin önceliklerini belirleyen en az yılda bir kez yazılı halde bulunan risk esaslı plan yapar	4,16	0,729
42	İDY	Performans	İç denetim yöneticisi, üst yönetim, yönetim kurulu ve diğer paydaşların beklentilerini saptar ve dikkate alır	4,29	0,555
43	İDY	Performans	İç Denetim Yöneticisi, iç denetim faaliyetinin planlarını ve kaynak ihtiyaçlarını, gözden geçirme ve onay için üst yönetime veya denetim komitesine/yönetim kuruluna bildirir	4,26	0,676
44	İDY	Performans	İç Denetim Yöneticisi, onaylı planın uygulanabilmesi için, iç denetim kaynaklarının uygun ve yeterli olmasını ve etkin bir şekilde kullanılmasını sağlar	4,19	0,698
45	İDY	Performans	İç Denetim Yöneticisi, iç denetim faaliyetini yönlendirmek için politika ve prosedürleri belirler	4,16	0,751
46	İDY	Performans	İç Denetim Yöneticisi; aynı çalışmaların gereksiz yere tekrarlanmasını asgariye indirmek ve işin kapsamını en uygun şekilde belirlemek amacıyla, bilgi paylaşır ve faaliyetleri koordine eder	3,98	0,820
47	İDY	Performans	İç Denetim Yöneticisi, üst yönetime ve/veya yönetim kuruluna dönemsel raporlar sunar	4,15	0,807

48	Genel	Performans	İç denetim faaliyeti; Kurumun yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerini değerlendirir ve bu süreçlerin iyileştirilmesine katkıda bulunur	4,11	0,727
49	Genel	Performans	İç denetim faaliyeti, suiistimalin gerçekleşme ihtimalini ve kurumun suiistimal riskini nasıl yönettiğini değerlendirir	3,74	0,867
50	Genel	Performans	İç denetim faaliyeti, kontrollerin etkinlik ve verimliliğini değerlendirmek ve sürekli gelişimi teşvik etmek suretiyle, kurumun etkin kontrollere sahip olmasına yardımcı olur	4,06	0,698
51	İç Denetçiler	Performans	İç denetçiler, her görev için, Kurumun stratejilerini, hedeflerini ve göreve ilişkin risklerini, amaçları, kapsamı, zamanlama ve kaynak dağılımı hususlarını da dikkate alan ayrı bir yazılı plan hazırlar	3,92	0,816
52	İç Denetçiler	Performans	İç denetçiler, görev amaçlarına ulaşmak için yeterli, güvenilir, ilgili ve faydalı olan bilgileri tespit eder ve tanımlar	4,08	0,708
53	İç Denetçiler	Performans	İç denetçiler, vardıkları kanaatleri ve görev sonuçlarını uygun analiz ve değerlendirmelere dayandırır	3,98	0,640
54	İç Denetçiler	Performans	İç denetçiler, görev sonuçlarına dayanak teşkil eden yeterli, ilgili, güvenilir ve faydalı bilgileri kayıtlı hale getirir	4,15	0,596
55	İDY	Performans	İç Denetim Yöneticisi, görev kayıtlarına erişimi kontrol eder	4,13	0,665
56	İDY	Performans	İç Denetim Yöneticisi, görev kayıtlarının saklanması ilişkin esasları belirler	4,21	0,517
57	İDY	Performans	İç denetim yöneticisi, danışmanlık görevi kayıtlarının tutulması, saklanması ve kurum içi ve dışı taraflara sunulmasını düzenleyen politikalar belirler	4,11	0,727

58	Genel	Performans	Görevler, görev amaçlarına ulaşılmasını, kalitenin güvence altına alınmasını ve personelin geliştirilmesini sağlayacak bir tarzda gözetlenir ve kontrol edilir	4,06	0,765
59	Genel	Performans	Sonuç raporları, görevin hedeflerini, kapsamını ve sonuçlarını, tavsiyeleri ve aksiyon planlarını içerir	4,26	0,626
60	Genel	Performans	Sonuç raporları, doğru, objektif, açık, özlü, yapıcı, tamdır ve zamanında sunulur	4,19	0,596
61	İDY	Performans	İç Denetim Yöneticisi, görev sonuçlarını uygun taraflara dağıtır	4,42	0,529
62	İDY	Performans	İç Denetim Yöneticisi, yönetime rapor edilen sonuçların akıbetinin gözlenmesi için bir sistem kurar ve uygular	4,24	0,645
63	İDY	Performans	İç Denetim Yöneticisi, üst yönetimin kurum için kabul edilemeyebilecek bir risk düzeyini üstlenmeyi kabul ettiği sonucuna vardığında, konuyu üst yönetimle tartışır, gerekirse yönetim/denetim kuruluna veya üst yönetimin daha üstündeki bir yönetim kademesine konuyu taşır	3,77	0,965

Tabloda yer alan ifadelerden 1-5 arası İç Denetimin Tanımını, 6-10 arası etik kuralları, 11-40 arası nitelik standartlarını, 41-63 arası ise performans standartlarını içermektedir. İç Denetimin Tanımı bölümünde sadece genel sorular olduğundan bu kısım için test yapılmamıştır. Ayrıca etik kurallar bölümünde sadece iç denetçilere dönük maddeler yer aldığından bu kısımda sadece cevap verenlerin unvanına göre olan ayırım için alt hipotez testi yapılmıştır. Standartlar ise nitelik ve performans standartlarını içerdiğinden ve farklı unvanlara yönelik maddeler barındırdığından nitelik ve performans standartları açısından hem temel hipotez olarak soru kategorisi hem de cevaplayanların unvanı açısından alt hipotez testi yapılmış, farklılık olup olmadığı bağımsız örneklem t-testi ile sınanmıştır.

Tablo 33: Sorumlu Unvana Göre Bağımsız Örneklem T-Testi

Ölçekler	Gruplar	n	$\bar{X}$	Ss	t	P
Standartlar	İç Denetçi	784	3,96	,731	,805	,421
	İç Denetim Yöneticisi	1342	3,93	,923		
Nitelik Standartları	İç Denetçi	536	3,93	,745	6,037	,000*
	İç Denetim Yöneticisi	536	3,58	1,077		
Performans Standartları	İç Denetçi	248	4,03	,696	-2,508	,013*
	İç Denetim Yöneticisi	806	4,16	,719		

* P<0,05

Test sonuçlarına göre;

- Standartların bütünü açısından iç denetçilerin sorumluluğunda olan maddeler ile iç denetim yöneticisinin sorumluluğunda olan maddeler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olmadığı,
- Nitelik standartları açısından iç denetçilerin sorumluluğunda olan maddeler ile iç denetim yöneticisinin sorumluluğunda olan maddeler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olduğu, İDY sorumluluğunda olan nitelik standartları maddelerinin çok daha düşük değerler aldığı,
- Performans standartları açısından iç denetçilerin sorumluluğunda olan maddeler ile iç denetim yöneticisinin sorumluluğunda olan maddeler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olduğu, iç denetçilerin sorumluluğunda olan performans standartları maddelerinin daha düşük değerler aldığı,

Sonuçlarına ulaşılmıştır.

İDY'nin sorumluluğunda olan maddeler ve değerleri Tablo 34'de verilmiştir.

Tablo 34: İDY'nin Sorumlu Olduğu Nitelik Standardı Faktörleri

Sıra	Soru	Ortalama	Std. Sapma
1	İç Denetim Yöneticisinin sorumluluğundaki işler, iç denetim faaliyeti dışından biri tarafından gözetlenir ve kontrol edilir	3,15	1,118
2	İç denetim yöneticisi Dış değerlendirmenin içeriğini Yönetim Kurulu ve/veya en üst seviye yönetici ile tartışır ve değerlendirir	3,18	1,100
3	İç Denetim Yöneticisi, İç Denetimin Misyonu ve Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi'nin Zorunlu Unsurları'nı üst yönetim ve/veya yönetim kurulu ile tartışıp değerlendirir	3,31	1,246
4	Etik Kurallarına ya da Standartlara aykırılık, iç denetim faaliyetinin genel kapsamını ve faaliyetini etkilediği zaman, İç Denetim Yöneticisi, aykırılığı ve etkilerini yönetim kuruluna ve/veya üst yönetime açıklar	3,67	1,006
5	İç Denetim Yöneticisi, en az yılda bir, yönetim kuruluna ve/veya üst yönetime iç denetim faaliyetinin kurum içi bağımsızlığını teyit eder	3,72	0,966
6	İç Denetim Yöneticisi, uygulanan kalite güvence ve geliştirme programının sonuçlarını üst yönetime ve/veya yönetim kuruluna iletir	3,75	0,975
7	İç Denetim Yöneticisi Yönetim Kurulu ve/veya en üst seviye yönetici ile doğrudan iletişim ve etkileşimdedir	3,76	1,031
8	İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan bir kalite güvence ve geliştirme programı hazırlar ve uygular	4,13	0,776

Nitelik standartlarında İDY'nin sorumluluğunu ifade eden maddelere bakıldığında;

- İDY'nin sorumluluğundaki işlerin, iç denetim faaliyeti dışından biri tarafından gözetlenip kontrol edilmesi,
- Dış değerlendirmenin içeriğinin Yönetim Kurulu ve/veya en üst seviye yönetici ile tartışılıp ve değerlendirilmesi,
- İç Denetimin Misyonu ve Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi'nin Zorunlu Unsurları'nın üst yönetim ve/veya yönetim kurulu ile tartışılıp değerlendirilmesi,
- Etik Kurallarına ya da Standartlara aykırılık, iç denetim faaliyetinin genel kapsamını ve faaliyetini etkilediği zaman, İDY'nin, aykırılığı ve etkilerini yönetim kuruluna ve/veya üst yönetime açıklaması,

- İDY'nin en az yılda bir, yönetim kuruluna ve/veya üst yönetime iç denetim faaliyetinin kurum içi bağımsızlığını teyit etmesi,
- Uygulanan kalite güvence ve geliştirme programının sonuçlarının üst yönetime ve/veya yönetim kuruluna iletilmesi,
- İDY'nin Yönetim Kurulu ve/veya en üst seviye yönetici ile doğrudan iletişim ve etkileşimde olması

Maddelerinin iç denetçilerin sorumluluğunda olan maddelerin ortalama değerinin altında kalarak düşük değerler aldığı görülmektedir. En düşük puan alan konu İDY'nin yaptığı işlerin dışarıdan bağımsız biri tarafından denetlenmesidir. Bunun dışındaki tüm konular İDY'nin Yönetim Kurulu ve/veya en üst seviye yönetici ile iletişimini içeren konulardan oluşmaktadır. İçeriğine bakıldığında doğal olarak bu konular İDY'ler ile ilgilidir. İç denetimin kurumlarda sağlıklı işleyebilmesi, bağımsız denetimler yapılması ve iç denetimin etkin olabilmesi için üst yöneticinin etkileşimi, desteği ve yaklaşımı hayati öneme sahiptir. Buna karşın üst yönetimle etkileşim içeren konuların tamamı düşük değerler almaktadır.

İç denetçilerin sorumluluğunda olan maddeler ve değerleri Tablo 35'de verilmiştir.

Tablo 35: İç Denetçilerin Sorumlu Olduğu Performans Standardı Faktörleri

Sıra	Soru	Ortalama	Std. Sapma
1	İç denetçiler, her görev için, Kurumun stratejilerini, hedeflerini ve göreve ilişkin risklerini, amaçları, kapsamı, zamanlama ve kaynak dağılımı hususlarını da dikkate alan ayrı bir yazılı plan hazırlar	3,92	0,816
2	İç denetçiler, vardıkları kanaatleri ve görev sonuçlarını uygun analiz ve değerlendirmelere dayandırır	3,98	0,640
3	İç denetçiler, görev amaçlarına ulaşmak için yeterli, güvenilir, ilgili ve faydalı olan bilgileri tespit eder ve tanımlar	4,08	0,708
4	İç denetçiler, görev sonuçlarına dayanak teşkil eden yeterli, ilgili, güvenilir ve faydalı bilgileri kayıtlı hale getirir	4,15	0,596

Performans standartlarında iç denetçilerin sorumluluğunu ifade eden maddelere bakıldığında tabloda yer alan tüm maddelerin İDY sorumluluğunda olan maddelerin ortalama değerinin altında bir değere sahip olduğu görülmektedir. Performans

standartlarında İDY sorumluluğunda 13, iç denetçilerin sorumluluğunda ise 4 madde yer almaktadır. Performans standartları açısından İDY’lerin sorumluluğundan olan, “İDY üst yönetimin kurum için kabul edilemeyebilecek bir risk düzeyini üstlenmeyi kabul ettiği sonucuna vardığında, konuyu üst yönetimle tartışır, gerekirse yönetim/denetim kuruluna veya üst yönetimin daha üstündeki bir yönetim kademesine konuyu taşır” maddesi ($X_{ort}=3,77$; $SS=0,965$) haricindeki tüm maddeler iç denetçilerin sorumluluğunda olan maddelerden daha yüksek değer almışlardır.

Standartlara bütün olarak bakıldığında istatistiksel olarak anlamlı bir fark çıkmamasının nedeni de anlaşılmaktadır. Zira nitelik standartları açısından İDY sorumluluğundaki konular düşük değer alırken, performans standartları açısından iç denetçilerin sorumluluğundaki konular düşük değer almaktadır.

4.3.6.4. Güvence Faaliyetleri ile Danışmanlık Faaliyetlerinin Karşılaştırılması

İç denetim kuruma değer katmayı amaçlayan bağımsız, nesnel güvence ve danışmanlık faaliyetidir. Standartlara bakıldığında bazı maddelerde güvence ve danışmanlık için özel gereklerin tanımlandığı görülmektedir. Bu kapsamda likert sorularından 5 adedi (19, 22, 24, 25, 26) güvence gereklerinden 3 adedi (27, 28, 29) danışmanlık gereklerinden oluşmaktadır. Bu iki faaliyetle ilgili standart maddelerine uyum arasında fark olup olmadığı bağımsız örneklem t testi ile sınanmıştır (Tablo 36).

Tablo 36: Güvence ve Danışmanlık Bağımsız Örneklem T-Testi

Gruplar	n	$\bar{X}$	Ss	t	P
Güvence	583	3,86	,848	-3,138	,002*
Danışmanlık	263	4,03	,676		

* $P<0,05$

Test sonucuna göre Bakanlıklardaki iç denetim uygulamalarında güvence faaliyetlerine uyumun danışmanlık faaliyetine uyuma göre çok daha düşük değerler aldığı görülmektedir. Güvence faaliyetleri güvence talep eden, denetlenen ve denetçi taraflarından oluşmaktadır ve sonucunda güvence talep eden tarafa olumlu ya da olumsuz bir sonuç verileceğinden yapısı gereği denetlenen tarafları ve denetçiyi daha fazla zorlamaktadır. Danışmanlık faaliyetinde ise sadece denetçi ve danışmanlık talep eden roller bulunmaktadır. Danışmanlık sonucu yol gösterici olduğundan gerek denetçi gerekse danışmanlık talep edeni zorlayıcı değildir. Güvence faaliyetinin daha düşük değerde kalması iç denetimin esas görevinin güvence olması nedeni ile dikkat çekicidir.

Güvence faaliyetlerine uyumda daha fazla zorluk çekilmesinin üst yönetici desteği ve çatışmalardan uzak durma ile ilişkili olduğu düşünülmektedir. Güvenceden ziyade danışmanlık görevlerine yöneldikleri, bazı katılımcılar tarafından da mülakatlarda dile getirilmiştir.

4.3.7. Alt Hipotezlerin Testleri

Temel Hipotezlere bağlı alt hipotezler bu başlık altında verilmiştir.

4.3.7.1. İç Denetçiler ile İDY'lerin Sorumlu Oldukları Konulara Verdiği Cevaplara İlişkin Bulgular

Ankete katılanlar İç denetçi (48), İç Denetim Birim Başkanı (13) ve İç Denetim Birim Başkan Yardımcısı (9) unvanlarından oluşmaktadır. Ankete cevap verirken iç denetçilerin ve İDY'lerin kendi sorumluluklarında olan konulara daha yüksek değer verirken, diğer unvanın sorumluluğunda olan konulara daha düşük değerler verip vermedikleri sınıanmıştır. Zira insani bir tepki olarak böyle bir yönelime gidilmiş olabilir. Bu kapsamda bir değerlendirme yapmak için İç Denetim Birim Başkanı ve İç Denetim Birim Başkan Yardımcısı unvanına sahip kişiler İç Denetim Yöneticisi başlığı altında toplanmış ve toplamda 22 kişilik bir grup oluşturulmuştur. Oluşturulan İDY grubu (22) ile iç denetçiler grubu (48) karşılaştırılmıştır. Veriler bağımsız örneklem t-testi ile sınıanmıştır. Hipotezler ve test sonuçları aşağıda verilmiştir.

H₁: İç Denetçilerin sorumlu olduğu etik kurallar maddelerinde iç denetçilerin vermiş olduğu yanıtlarla İDY'lerin vermiş olduğu yanıtlar arasında fark vardır.

H₁: Standartlarda iç denetçilerin sorumlu olduğu maddelerde iç denetçilerin vermiş olduğu yanıtlarla İDY'lerin vermiş olduğu yanıtlar arasında fark vardır.

H₁: Nitelik standartlarında iç denetçilerin sorumlu olduğu maddelerde iç denetçilerin vermiş olduğu yanıtlarla İDY'lerin vermiş olduğu yanıtlar arasında fark vardır.

H₁: Performans standartlarında iç denetçilerin sorumlu olduğu maddelerde iç denetçilerin vermiş olduğu yanıtlarla İDY'lerin vermiş olduğu yanıtlar arasında fark vardır.

H₁: Standartlarda İDY'lerin sorumlu olduğu maddelerde iç denetçilerin vermiş olduğu yanıtlarla İDY'lerin vermiş olduğu yanıtlar arasında fark vardır.

H₁: Nitelik standartlarında İDY'lerin sorumlu olduğu maddelerde iç denetçilerin vermiş olduğu yanıtlarla İDY'lerin vermiş olduğu yanıtlar arasında fark vardır.

H₁: Performans standartlarında İDY'lerin sorumlu olduğu maddelerde iç denetçilerin vermiş olduğu yanıtlarla İDY'lerin vermiş olduğu yanıtlar arasında fark vardır.

Tablo 37: İç Denetçilerin Sorumlu Olduğu Konulara İlişkin Bağımsız Örneklem T-Testi

Ölçekler	Gruplar	n	$\bar{X}$	Ss	t	P
Etik Kurallar	İç Denetçi	235	4,08	,656	-1,352	,177
	İç Denetim Yöneticisi	105	4,18	,662		
Standartlar	İç Denetçi	536	3,97	,732	,722	,470
	İç Denetim Yöneticisi	248	3,93	,731		
Nitelik Standartları	İç Denetçi	368	3,95	,731	1,308	,191
	İç Denetim Yöneticisi	168	3,86	,773		
Performans Standartları	İç Denetçi	168	4,01	,734	-,666	,506
	İç Denetim Yöneticisi	80	4,08	,612		

Tablo 38: İDY'lerin Sorumlu Olduğu Konulara İlişkin Bağımsız Örneklem T-Testi

Ölçekler	Gruplar	n	$\bar{X}$	Ss	t	P
Standartlar	İç Denetçi	914	3,90	,940	-1,522	,128
	İç Denetim Yöneticisi	428	3,99	,884		
Nitelik Standartları	İç Denetçi	368	3,57	1,073	-,423	,672
	İç Denetim Yöneticisi	168	3,61	1,088		
Performans Standartları	İç Denetçi	546	4,13	,763	-1,824	,068
	İç Denetim Yöneticisi	260	4,23	,614		

Test sonuçlarına göre (Tablo 37 ve 38);

- İç denetçilerin sorumlu olduğu etik kurallar maddelerinde iç denetçilerin vermiş olduğu yanıtlarla İDY'lerin vermiş olduğu yanıtlar arasında fark olmadığı,
- Standartların bütününde iç denetçilerin sorumlu olduğu maddelerde iç denetçilerin vermiş olduğu yanıtlarla İDY'lerin vermiş olduğu yanıtlar arasında fark olmadığı,

- Nitelik standartlarında iç denetçilerin sorumlu olduğu maddelerde iç denetçilerin vermiş olduğu yanıtlarla İDY'lerin vermiş olduğu yanıtlar arasında fark olmadığı,
- Performans standartlarında iç denetçilerin sorumlu olduğu maddelerde iç denetçilerin vermiş olduğu yanıtlarla İDY'lerin vermiş olduğu yanıtlar arasında fark olmadığı,
- Standartların bütününde İDY'lerin sorumlu olduğu maddelerde iç denetçilerin vermiş olduğu yanıtlarla İDY'lerin vermiş olduğu yanıtlar arasında fark olmadığı,
- Nitelik standartlarında İDY'lerin sorumlu olduğu maddelerde iç denetçilerin vermiş olduğu yanıtlarla İDY'lerin vermiş olduğu yanıtlar arasında fark olmadığı,
- Performans standartlarında İDY'lerin sorumlu olduğu maddelerde iç denetçilerin vermiş olduğu yanıtlarla İDY'lerin vermiş olduğu yanıtlar arasında fark olmadığı,

Sonuçlarına ulaşılmıştır. Bu sonuçlara göre katılımcıların sorulan soruları değerlendirirken kendilerinin sorumlu olduğu konularda daha yüksek puan verme eğilimi göstermedikleri, kendi görevlerinden bağımsız olarak objektif değerlendirmeler yaptıkları anlaşılmaktadır. Bu sonuç, çalışmanın güvenilirliği açısından da önemlidir.

4.3.7.2. Göreve İlişkin Bulgular

Ankete katılanlar İç denetçi (48) ve İç Denetim Birim Yöneticisi (22) grupları karşılaştırılmış, veriler bağımsız örneklem t-testi ile sınanmıştır. Hipotezler ve test sonuçları aşağıda verilmiştir.

H₁: İç denetçilerin ve İDY'lerin iç denetimin tanımını başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar arasında fark vardır.

H₁: İç denetçilerin ve İDY'lerin etik kurallar başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar arasında fark vardır.

H₁: İç denetçilerin ve İDY'lerin standartları içeren sorulara verdiği yanıtlar arasında fark vardır.

H₁: İç denetçilerin ve İDY'lerin nitelik standartlarını içeren sorulara verdiği yanıtlar arasında fark vardır.

H₁: İç denetçilerin ve İDY'lerin performans standartlarını içeren sorulara verdiği yanıtlar arasında fark vardır.

Tablo 39: Göreve İlişkin Bağımsız Örneklem T-Testi

Ölçekler	Gruplar	n	$\bar{X}$	Ss	t	P
İç Denetimin Tanımı	İç Denetçi	235	4,01	,751	-,881	,379
	İç Denetim Yöneticisi	105	4,09	,735		
Etik Kurallar	İç Denetçi	235	4,08	,656	-1,352	,177
	İç Denetim Yöneticisi	105	4,18	,662		
Standartlar	İç Denetçi	2346	3,93	,893	-1,798	,072
	İç Denetim Yöneticisi	1090	3,99	,846		
Nitelik Standartları	İç Denetçi	1380	3,82	,959	-,602	,547
	İç Denetim Yöneticisi	630	3,85	,958		
Performans Standartları	İç Denetçi	966	4,09	,763	-2,213	,027*
	İç Denetim Yöneticisi	460	4,18	,617		

* P<0,05

Test sonuçlarına göre (Tablo 39);

- İç denetçilerin ve İDY'lerin iç denetimin tanımı başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar arasında fark olmadığı,
- İç denetçilerin ve İDY'lerin etik kurallar başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar arasında fark olmadığı,
- İç denetçilerin ve İDY'lerin standartların bütününe ilişkin sorulara verdiği yanıtlar arasında fark olmadığı,
- İç denetçilerin ve İDY'lerin nitelik standartlarını içeren sorulara verdiği yanıtlar arasında fark olmadığı,
- İç denetçilerin ve İDY'lerin performans standartlarını içeren sorulara verdiği yanıtlar arasında ise fark olduğu, İDY'lerin performans standartlarına iç denetçilerin verdiğinden daha yüksek puanlar verdikleri,

Sonuçlarına ulaşılmıştır.

Performans standartlarında geneli ilgilendiren 6 madde, İDY'lerin sorumluluğunda olan 13 madde ve iç denetçilerin sorumluluğunda olan 4 madde bulunmaktadır. Performans standartlarında bir üst başlıklı konuda sorumlu olunan göreve göre istatistiksel açıdan anlamlı bir fark bulunmamıştı. Bununla birlikte burada görevlere göre anlamlı bir fark

bulunması, İDY'lerin geneli ve iç denetçileri ilgilendiren konulara da daha yüksek puan verdiği şeklinde yorumlanabilir.

4.3.7.3. Bulunulan Unvanda Çalışma Süresine İlişkin Bulgular

Katılımcıların bulundukları unvanda ne kadar süredir çalışmakta olduklarının sonuçlar üzerinde etkili olabileceği öngörülmüş ve bu nedenle bu husus açısından farklılık olup olmadığı sınanmıştır. Ankette katılımcılara bulundukları unvandaki çalışma süreleri sorulmuş ve 0-2, 3-5, 6-9 ve 10 ve üstü yıl seçenekleri verilmiştir. Katılımcıların vermiş olduğu yanıtlar daha önce Tablo 14'de verilmiştir.

İkiden fazla grup olduğundan anova testi yapılmıştır. Bununla birlikte verilerin homojen dağılması anova testinde önemli olduğundan 0-2 yıl ile 3-5 yıl arası aynı unvanda bulunan kişilerin verileri birleştirilerek 0-5 yıl arası olarak hesaba dahil edilmiştir. Böylece grupların sayılarının ve zaman aralığının birbirine yaklaşması sağlanmıştır. Veriler one way anova testi ile sınanmıştır. Hipotezler ve test sonuçları aşağıda verilmiştir.

H₁: İç Denetimin Tanımı başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar bakımından, bulundukları unvanda kısa süre çalışan katılımcılar ile uzun süre çalışan katılımcılar arasında fark vardır.

H₁: Etik Kurallar başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar bakımından, bulundukları unvanda kısa süre çalışan katılımcılar ile uzun süre çalışan katılımcılar arasında fark vardır.

H₁: Standartlarla ilgili sorulara verilen yanıtlar bakımından, bulundukları unvanda kısa süre çalışan katılımcılar ile uzun süre çalışan katılımcılar arasında fark vardır.

H₁: Nitelik standartları ile ilgili sorulara verilen yanıtlar bakımından, bulundukları unvanda kısa süre çalışan katılımcılar ile uzun süre çalışan katılımcılar arasında fark vardır.

H₁: Performans standartları ile ilgili sorulara verilen yanıtlar bakımından, bulundukları unvanda kısa süre çalışan katılımcılar ile uzun süre çalışan katılımcılar arasında fark vardır.

Tablo 40: Unvanda Çalışma Süresine İlişkin Anova Testi

Ölçekler	Gruplar	n	$\bar{X}$	Ss	F	P	Fark
İç Denetimin Tanımı	0-5 Yıl (1)	110	4,25	,719			
	6-9 Yıl (2)	100	4,12	,715	13,239	,000*	3
	10 ve üstü Yıl (3)	130	3,78	,726			
Etik Kurallar	0-5 Yıl (1)	110	4,15	,756			
	6-9 Yıl (2)	100	4,28	,621	8,342	,000*	3
	10 ve üstü Yıl (3)	130	3,94	,553			
Standartlar	0-5 Yıl (1)	1067	4,24	,784			
	6-9 Yıl (2)	1014	4,03	,824	151,136	,000*	1,2,3
	10 ve üstü Yıl (3)	1355	3,66	,898			
Nitelik Standartları	0-5 Yıl (1)	630	4,16	,847			
	6-9 Yıl (2)	600	3,91	,907	91,124	,000*	1,2,3
	10 ve üstü Yıl (3)	780	3,51	,979			
Performans Standartları	0-5 Yıl (1)	437	4,36	,666			
	6-9 Yıl (2)	414	4,21	,648	71,590	,000*	1,2,3
	10 ve üstü Yıl (3)	575	3,86	,729			

* P<0,05

Test sonuçlarına göre (Tablo 40);

- İç Denetimin Tanımı başlığı altındaki sorularda, 10 yıl ve üstü süredir aynı unvanda çalışanların 0-5 yıl ve 6-9 yıl arası çalışanlardan ayrıldığı ve daha düşük puanlar verdiği, ortalama değerlere bakıldığında çalışma süresi arttıkça verilen puanların düşme eğiliminde olduğu,
- Etik Kurallar başlığı altındaki sorularda, 10 yıl ve üstü süredir aynı unvanda çalışanların 0-5 yıl ve 6-9 yıl arası çalışanlardan ayrıldığı ve daha düşük puanlar verdiği,
- Standartların bütününde, her bir grubun diğer gruplardan ayrıldığı; ortalama değerlere bakıldığında, bulunulan unvanda çalışılan süresi arttıkça istatistiksel olarak anlamlı olacak şekilde daha düşük puanlar verildiği,
- Nitelik standartlarında, her bir grubun diğer gruplardan ayrıldığı; ortalama değerlere bakıldığında, bulunulan unvanda çalışılan süresi arttıkça istatistiksel olarak anlamlı olacak şekilde daha düşük puanlar verildiği,

- Performans standartlarında, her bir grubun diğer gruplardan ayrıldığı; ortalama değerlere bakıldığında, bulunulan unvanda çalışılan süresi arttıkça istatistiksel olarak anlamlı olacak şekilde daha düşük puanlar verildiği,

Sonuçlarına ulaşılmıştır.

Yapılan mülakatların içerisinde yer alan görüşler de göz önünde tutulduğunda bu sonuçların sebeplerinin;

- İç denetim Türkiye’de ilk kurulduğunda ilk iç denetçi olan ekibin büyük bir heves ve inançla işe başlaması ancak gelineen noktada beklentilerin karşılanmamış olması,
- Zamanla yaşanan olumsuz tecrübeler ve öğrenilmiş çaresizlikler nedeni ile oluşan tepkisellik,
- Zamanla standartlara uyulamayan koşullara şahit olma,
- Tecrübe arttıkça standartların içeriğine ve isterlere daha fazla hâkim olunarak daha katı bir değerlendirme kriterine sahip olma olabileceği değerlendirilmektedir.

4.3.7.4. Yaşa İlişkin Bulgular

Katılımcıların yaşlarının sonuçlar üzerinde etkili olabileceği öngörülmüş ve bu nedenle sorular değerlendirilirken yaş açısından farklılık olup olmadığı sınanmıştır. Ankette katılımcılara yaşları sorulmuş 29 ve altı, 30-39, 40-49, 50-59 ve 60 ve üstü seçenekleri verilmiştir. 30 yaş altında katılımcı bulunmadığından sonuçta daha önce verilen Tablo 10 elde edilmiştir.

30-39 yaş arası sadece 8, 60 veya üstü yaşında ise sadece bir kişi bulunduğundan sağlıklı bir analiz yapılabilmesi için 30-39 yaş ile 40-49 yaş, 50-59 yaş ile de 60 veya üstü yaş verileri birleştirilerek analiz yapılmıştır. Veriler bağımsız örneklem t-testi ile sınanmıştır. Hipotezler ve test sonuçları aşağıda verilmiştir.

H₁: Katılımcıların yaşlarına göre İç Denetimin Tanımı başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar arasında fark vardır.

H₁: Katılımcıların yaşlarına göre Etik Kurallar başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar arasında fark vardır.

H₁: Katılımcıların yaşlarına göre standartlar başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar arasında fark vardır.

H₁: Katılımcıların yaşlarına göre nitelik standartları başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar arasında fark vardır.

H₁: Katılımcıların yaşlarına göre performans standartları başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar arasında fark vardır.

Tablo 41: Yaşa İlişkin Bağımsız Örneklem T-Testi

Ölçekler	Gruplar	n	$\bar{X}$	Ss	t	P
İç Denetimin Tanımı	30-49	240	4,10	,744	2,777	,006*
	50 ve üstü	100	3,86	,725		
Etik Kurallar	30-49	240	4,14	,704	1,396	,164
	50 ve üstü	100	4,04	,530		
Standartlar	30-49	2376	4,04	,887	9,334	,000*
	50 ve üstü	1060	3,74	,822		
Nitelik Standartları	30-49	1410	3,95	,953	8,911	,000*
	50 ve üstü	600	3,55	,912		
Performans Standartları	30-49	966	4,17	,763	4,805	,000*
	50 ve üstü	460	3,99	,603		

* P<0,05

Test sonuçlarına göre sorulara 49 ve altı yaşlarda olanlar ile 50 yaş üstü olanların verdikleri yanıtlar arasında (Tablo 41);

- İç Denetimin Tanımı başlığı altındaki sorulara verilen yanıtlar arasında fark olduğu, 50 ve üstü yaşta olan katılımcıların daha düşük puanlar verdikleri,
- Etik Kurallar başlığı altındaki sorulara verilen yanıtlar arasında fark olmadığı,
- Standartların bütünü altındaki sorulara verilen yanıtlar arasında fark olduğu, 50 ve üstü yaşta olan katılımcıların daha düşük puanlar verdikleri,
- Nitelik standartları başlığı altındaki sorulara verilen yanıtlar arasında fark olduğu, 50 ve üstü yaşta olan katılımcıların daha düşük puanlar verdikleri,
- Performans standartları başlığı altındaki sorulara verilen yanıtlar arasında fark olduğu, 50 ve üstü yaşta olan katılımcıların daha düşük puanlar verdikleri,

Sonuçlarına ulaşılmıştır. Bulgular görev unvan yılına göre olan bulgular ile benzer sonuçları vermektedir. Bu duruma yol açan hususların da orada verildiği şekilde, benzer oldukları düşünülmektedir.

4.3.7.5. Toplam Kamu Tecrübesine İlişkin Bulgular

Katılımcıların toplam iş tecrübelerinin sonuçlar üzerinde etkili olabileceği öngörülmüş ve bu nedenle sorular değerlendirilirken toplam tecrübe açısından farklılık olup olmadığı sınanmıştır. Ankette katılımcılara kamudaki toplam iş tecrübesi sorulmuş 0-5, 6-10, 11-15 , 16-20, 21-25 ve 26 ve üstü yıl seçenekleri verilmiştir. Gelen cevaplar sonrası daha önce verilen Tablo 15 elde edilmiştir.

0-5 yıl toplam tecrübeye sadece bir kişi ve 6-10 yılda hiç kimse olmadığından bu veriler 11-15 yıl ile birleştirilerek 0-15 yıl şeklinde veriler değerlendirilmiştir. Oluşan dört grup one way anova testine tabi tutularak sonuçlar değerlendirilmiştir. Hipotezler ve test sonuçları aşağıda verilmiştir.

H₁: Katılımcıların toplam kamu tecrübelerine göre İç Denetimin Tanımı başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar arasında fark vardır.

H₁: Katılımcıların toplam kamu tecrübelerine göre Etik Kurallar başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar arasında fark vardır.

H₁: Katılımcıların toplam kamu tecrübelerine göre standartlar başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar arasında fark vardır.

H₁: Katılımcıların toplam kamu tecrübelerine göre nitelik standartları başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar arasında fark vardır.

H₁: Katılımcıların toplam kamu tecrübelerine göre performans standartları başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar arasında fark vardır.

Tablo 42: Toplam Kamu Tecrübelerine İlişkin Anova Testi

Ölçekler	Gruplar	n	$\bar{X}$	Ss	F	P	Fark
İç Denetimin Tanımı	0-15 Yıl (1)	65	4,06	,556	4,019	,008*	2,4
	16-20 Yıl (2)	105	4,21	,703			
	21-25 Yıl (3)	85	3,98	,845			
	26 ve üstü Yıl (4)	85	3,85	,779			
Etik Kurallar	0-15 Yıl (1)	65	4,17	,675	1,116	,343	Yok
	16-20 Yıl (2)	105	4,15	,731			
	21-25 Yıl (3)	85	4,12	,662			
	26 ve üstü Yıl (4)	85	4,00	,535			
Standartlar	0-15 Yıl (1)	643	4,12	,725	36,358	,000*	1,2,3,4
	16-20 Yıl (2)	1090	4,04	,858			
	21-25 Yıl (3)	802	3,96	,974			
	26 ve üstü Yıl (4)	901	3,71	,862			
Nitelik Standartları	0-15 Yıl (1)	390	4,07	,829	34,089	,000*	1,2,3,4
	16-20 Yıl (2)	630	3,95	,910			
	21-25 Yıl (3)	480	3,85	1,034			
	26 ve üstü Yıl (4)	510	3,49	,946			
Performans Standartları	0-15 Yıl (1)	253	4,20	,520	6,435	,000*	1,2,4
	16-20 Yıl (2)	460	4,17	,763			
	21-25 Yıl (3)	322	4,13	,853			
	26 ve üstü Yıl (4)	391	3,98	,640			

* P<0,05

Test sonuçlarına göre (Tablo 42);

- İç Denetimin Tanımı sorularına verilen yanıtlarda 26 ve üstü yıl ile 16-20 yıl arası tecrübeye sahip olanların istatistiksel olarak ayrıldığı, ortalama değerlere bakıldığında, 26 ve üstü yıl tecrübeye sahip olanların 16-20 yıl arası tecrübeye sahip olanlardan daha düşük puanlar verdikleri,
- Etik kurallar sorularına verilen yanıtlarda gruplar arasında fark olmadığı,
- Standartların bütünü ile ilgili sorularda 26 ve üstü yıl tecrübeye sahip olanların diğer tüm gruplardan, 21-25 yıl arası tecrübeye sahip olanların 26 ve üstü yıl tecrübeye sahip olanlar ve 0-15 yıl tecrübeye sahip olanlardan, 16-20 yıl arası tecrübeye sahip olanların 26 ve üstü yıl tecrübeye sahip olanlardan, 0-15 yıl

tecrübeye sahip olanların 21-25 yıl ve 26 yıl üstü tecrübeye sahip olanlardan istatistiksel olarak ayrıldığı, ortalama değerlere bakıldığında, toplam tecrübe arttıkça daha düşük puanlamalar yapıldığı,

- Nitelik standartları ile ilgili sorularda 26 ve üstü yıl tecrübeye sahip olanların diğer tüm gruplardan, 21-25 yıl arası tecrübeye sahip olanların 26 ve üstü yıl tecrübeye sahip olanlar ve 0-15 yıl tecrübeye sahip olanlardan, 16-20 yıl arası tecrübeye sahip olanların 26 ve üstü yıl tecrübeye sahip olanlardan, 0-15 yıl tecrübeye sahip olanların 21-25 yıl ve 26 yıl üstü tecrübeye sahip olanlardan istatistiksel olarak ayrıldığı, ortalama değerlere bakıldığında, toplam tecrübe arttıkça daha düşük puanlamalar yapıldığı,
- Performans standartları ile ilgili sorularda 26 ve üstü yıl tecrübeye sahip olanların, 16-20 yıl ile 0-15 yıl arası tecrübeye sahip olanlardan istatistiksel olarak ayrıldığı, ortalama değerlere bakıldığında, toplam tecrübe arttıkça daha düşük puanlamalar yapıldığı,

Sonuçlarına ulaşılmaktadır. Toplam kamu tecrübesi de gerek aynı unvanda çalışma süresi gerekse yaşa göre ortaya çıkan bulgular ile benzer sonuçları vermektedir. Sebeplerinin yine benzer hususlar olduğu düşünülmektedir.

4.3.7.6. Eğitim Seviyelerine İlişkin Bulgular

Katılımcıların eğitim seviyelerinin değerlendirmeleri üzerinde etkili olup olmadığı değerlendirilmiştir. Ankette katılımcılara eğitim seviyeleri sorulmuştur. Gelen cevaplar Tablo 11’de verilmiştir.

Veriler analiz edilirken yüksek lisans ile doktora ve üzeri birleştirilmiş, eğitim seviyeleri Lisans ve Lisans Üstü olarak iki gruba ayrılmış, grup verileri bağımsız örneklem t-testi ile sınanmıştır. Hipotezler ve test sonuçları aşağıda verilmiştir.

H₁: Katılımcıların eğitim seviyelerine göre İç Denetimin Tanımı başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar arasında fark vardır.

H₁: Katılımcıların eğitim seviyelerine göre Etik Kurallar başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar arasında fark vardır.

H₁: Katılımcıların eğitim seviyelerine göre standartlar başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar arasında fark vardır.

H₁: Katılımcıların eğitim seviyelerine göre nitelik standartları başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar arasında fark vardır.

H₁: Katılımcıların eğitim seviyelerine göre performans standartları başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar arasında fark vardır.

Tablo 43: Eğitim Seviyelerine İlişkin Bağımsız Örneklem T-Testi

Ölçekler	Gruplar	n	$\bar{X}$	Ss	t	P
İç Denetimin Tanımı	Lisans	170	4,02	,757	-,363	,717
	Lisans Üstü	170	4,05	,736		
Etik Kurallar	Lisans	170	4,13	,684	,576	,565
	Lisans Üstü	170	4,09	,633		
Standartlar	Lisans	1703	3,92	,818	-1,799	,072
	Lisans Üstü	1733	3,98	,933		
Nitelik Standartları	Lisans	990	3,83	,917	-,326	,745
	Lisans Üstü	1020	3,84	,997		
Performans Standartları	Lisans	713	4,06	,632	-3,024	,003*
	Lisans Üstü	713	4,17	,795		

* P<0,05

Test sonuçlarına göre lisans eğitimine sahip olanlar ile lisans üstü eğitime sahip olanların verdiği yanıtlar arasında (Tablo 43);

- İç Denetimin Tanımı başlığı altındaki sorulara verilen yanıtlar arasında fark olmadığı,
- Etik kurallar başlığı altındaki sorulara verilen yanıtlar arasında fark olmadığı,
- Standartların bütünü altındaki sorulara verilen yanıtlar arasında fark olmadığı,
- Nitelik standartları altındaki sorulara verilen yanıtlar arasında fark olmadığı,
- Performans standartları altındaki sorulara verilen yanıtlar arasında fark olduğu, lisans üstü eğitime sahip katılımcılar istatistiksel olarak anlamlı düzeyde performans standartlarına daha yüksek puanlar verdikleri,

Sonuçlarına ulaşılmıştır. Bu sonuçlar daha önce ortaya çıkan yaş, bulunulan unvanda bulunma süresi ve toplam tecrübe sonuçları ile ters düşmektedir. Lisans üstü eğitim arttıkça yaşın ve tecrübenin de artacağı düşünülebilir. Bu durumu görmek için eğitim ve yaş durumunu gösteren ve daha önce verilen çapraz tabloya bakılmıştır (Tablo 12).

Tabloya bakıldığında daha genç olan neslin lisans üstü eğitime saha fazla yöneldiği görülmektedir. Benzer şekilde eğitim düzeyi arttıkça daha katı değerlendirme yapılacağı düşünülebilir. Ancak bunun tam tersi bir sonuçla karşılaşmıştır. Daha katı değerlendirme yaparak daha düşük puanlar verme eğiliminde yaş ve tecrübenin daha etkili olduğu anlaşılmaktadır.

4.3.7.7. Cinsiyete İlişkin Bulgular

Katılımcıların cinsiyetlerinin değerlendirmeleri üzerinde etkili olup olmadığı değerlendirilmiştir. Ankette katılımcılara cinsiyetleri sorulmuştur. Gelen cevaplar Tablo 9'da verilmiştir. Veriler, bağımsız örneklem t-testi ile sınanmıştır. Hipotezler ve test sonuçları aşağıda verilmiştir.

H₁: Katılımcıların cinsiyetlerine göre İç Denetimin Tanımı başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar arasında fark vardır.

H₁: Katılımcıların cinsiyetlerine göre Etik Kurallar başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar arasında fark vardır.

H₁: Katılımcıların cinsiyetlerine göre standartlar başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar arasında fark vardır.

H₁: Katılımcıların cinsiyetlerine göre nitelik standartları başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar arasında fark vardır.

H₁: Katılımcıların cinsiyetlerine göre performans standartları başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar arasında fark vardır.

Tablo 44: Cinsiyete İlişkin Bağımsız Örneklem T-Testi

Ölçekler	Gruplar	n	$\bar{X}$	Ss	t	P
İç Denetimin Tanımı	Erkek	300	4,03	,703	,050	,960
	Kadın	40	4,03	1,025		
Etik Kurallar	Erkek	300	4,12	,657	,601	,548
	Kadın	40	4,05	,677		
Standartlar	Erkek	3035	3,95	,873	,668	,504
	Kadın	401	3,92	,920		
Nitelik Standartları	Erkek	1770	3,84	,956	1,364	,173
	Kadın	240	3,75	,973		
Performans Standartları	Erkek	1265	4,11	,713	-1,102	,271
	Kadın	161	4,17	,771		

Test sonuçlarına göre erkek ve kadın katılımcıların verdiği yanıtlar arasında (Tablo 44);

- İç Denetimin Tanımı başlığı için fark olmadığı,
- Etik kurallar başlığı için fark olmadığı,
- Standartlar başlığı için fark olmadığı,
- Nitelik standartları başlığı için fark olmadığı,
- Performans standartları başlığı için fark olmadığı,

Sonuçlarına ulaşılmıştır. Özetle hiçbir başlık altındaki sorularda cinsiyete göre farklı bir değerlendirme söz konusu değildir.

4.3.7.8. Uluslararası Sertifikalı Denetçi Durumuna İlişkin Bulgular

Sertifika sahibi olmak denetim mesleğinde yeterliliğin gösterilmesi açısından oldukça önemlidir. Özellikle uluslararası geçerliliğe sahip sertifikalara iç denetim mesleğinde daha fazla değer verilmektedir. Sertifikaları alabilmek için ciddi bir ön hazırlık gerekmektedir ve sınava girmek için de hatırı sayılır bir ücret ödenmesi gerekmektedir. Sayılan nedenlerden dolayı uluslararası geçerliliği olan mesleki sertifikaların değerlendirme yaparken fark oluşturup oluşturmadığı merak edilmiştir. Söz konusu sertifikalardan CIA, CGAP, CISA, CRMA, CCSA ve CMA uluslararası geçerliliğe sahip olan sertifikalardır. Ankete katılan 70 katılımcıdan 42'sinin bu sertifikalardan en az birine sahip olduğu anlaşılmıştır. Veriler, bağımsız örneklem t-testi ile sınanmıştır. Hipotezler ve test sonuçları aşağıda verilmiştir.

H₁: Uluslararası geçerliliği olan sertifikalara sahip olanların İç Denetimin Tanımı başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar ile bu sertifikalara sahip olmayanlarının verdiği yanıtlar arasında fark vardır.

H₁: Uluslararası geçerliliği olan sertifikalara sahip olanların Etik Kurallar başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar ile bu sertifikalara sahip olmayanlarının verdiği yanıtlar arasında fark vardır.

H₁: Uluslararası geçerliliği olan sertifikalara sahip olanların standartlar başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar ile bu sertifikalara sahip olmayanlarının verdiği yanıtlar arasında fark vardır.

H₁: Uluslararası geçerliliği olan sertifikalara sahip olanların nitelik standartları başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar ile bu sertifikalara sahip olmayanlarının verdiği yanıtlar arasında fark vardır.

H₁: Uluslararası geçerliliği olan sertifikalara sahip olanların performans standartları başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar ile bu sertifikalara sahip olmayanlarının verdiği yanıtlar arasında fark vardır.

Tablo 45: Uluslararası Geçerli Sertifikalara İlişkin Bağımsız Örneklem T-Testi

Ölçekler	Gruplar	n	$\bar{X}$	Ss	t	P
İç Denetimin Tanımı	Sertifika yok	130	3,98	,797	-,928	,354
	Sertifika var	210	4,06	,713		
Etik Kurallar	Sertifika yok	130	4,03	,693	-1,725	,085
	Sertifika var	210	4,16	,633		
Standartlar	Sertifika yok	1279	3,90	,856	-2,749	,006*
	Sertifika var	2157	3,98	,890		
Nitelik Standartları	Sertifika yok	750	3,77	,912	-2,361	,018*
	Sertifika var	1260	3,87	,983		
Performans Standartları	Sertifika yok	506	4,05	,726	-2,711	,007*
	Sertifika var	920	4,15	,715		

* P<0,05

Test sonuçlarına göre uluslararası geçerliliği olan sertifikalara sahip olan denetçiler ile olmayan denetçilerin verdiği yanıtlar arasında (Tablo 45);

- İç Denetimin Tanımı başlığında fark olmadığı,

- Etik kurallar başlığında fark olmadığı,
- Standartların bütünü için fark olduğu, uluslararası geçerliliği olan sertifika sahiplerinin sorulara daha yüksek değerler içeren cevaplar verdiği,
- Nitelik standartları için fark olduğu, uluslararası geçerliliği olan sertifika sahiplerinin sorulara daha yüksek değerler içeren cevaplar verdiği,
- Performans standartları için fark olduğu, uluslararası geçerliliği olan sertifika sahiplerinin sorulara daha yüksek değerler içeren cevaplar verdiği,

Sonuçlarına ulaşılmıştır. Uluslararası geçerliliği olan sertifika sahiplerinin sorulara daha yüksek değerler vermesi dikkat çekici bulunmuştur. Zira bu belgelere sahip olanların aslında daha sıkı değerlendirmeler yaparak daha düşük puanlar verebilecekleri düşünülebilir. Sonuçların bu durumdan farklı olması sertifikalar konusunda daha detaylı değerlendirmeler yapmanın faydalı olacağı kanaati oluşturmuş, bu nedenle sertifikalarla ilgili olarak sonraki başlıklarda daha fazla analiz yapılmıştır. Daha sonraki sonuçlarla birlikte değerlendirildiğinde CIA ve CGAP sahibi olan denetçiler dışında kalan uluslararası sertifika sahibi kişilerin (CISA, CRMA, CCSA ve CMA) sorulara genel olarak çok yüksek puanlar verdikleri ve bu nedenle hem uluslararası sertifika sahibi olmayanlardan hem de CIA ve CGAP sahibi olan denetçilerden ayrıştıkları anlaşılmıştır.

4.3.7.9. CIA Sertifikalı Denetçi Durumuna İlişkin Bulgular

CIA sertifikası iç denetim alanında en geçerli sertifikadır. Bu sertifikayı alabilmek için üç ayrı sınavdan geçmek gerekmektedir ve hem başvuru esnasında hem de sınavlara giriş öncesi ücret ödenmesi gerekmektedir. İçerik olarak diğer belgelerden daha fazla konuyu içermektedir ve sertifika alanlar UMUC'a yönelik daha fazla bilgi almaktadırlar. Bu nedenle CIA sertifikasının anket soruları değerlendirilirken etkili olabileceği değerlendirilmiştir. Katılımcılardan 13'ü CIA sertifikasına sahip olduğunu ifade etmiştir.

CIA sertifikası olanlar ve olmayanlar iki gruba ayrılarak veriler bağımsız örneklem t-testi ile sınanmıştır. Hipotezler ve test sonuçları aşağıda verilmiştir.

H₁: CIA sertifikasına sahip olanların İç Denetimin Tanımı başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar ile bu sertifikaya sahip olmayanlarının verdiği yanıtlar arasında fark vardır.

H₁: CIA sertifikasına sahip olanların Etik Kurallar başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar ile bu sertifikaya sahip olmayanlarının verdiği yanıtlar arasında fark vardır.

H₁: CIA sertifikasına sahip olanların standartlar başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar ile bu sertifikaya sahip olmayanlarının verdiği yanıtlar arasında fark vardır.

H₁: CIA sertifikasına sahip olanların nitelik standartları başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar ile bu sertifikaya sahip olmayanlarının verdiği yanıtlar arasında fark vardır.

H₁: CIA sertifikasına sahip olanların performans standartları başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar ile bu sertifikaya sahip olmayanlarının verdiği yanıtlar arasında fark vardır.

Tablo 46: CIA Sertifikasına İlişkin Bağımsız Örneklem T-Testi

Ölçekler	Gruplar	n	$\bar{X}$	Ss	t	P
İç Denetimin Tanımı	Sertifika yok	275	4,05	,769	1,129	,260
	Sertifika var	65	3,94	,634		
Etik Kurallar	Sertifika yok	275	4,12	,699	1,111	,269
	Sertifika var	65	4,05	,448		
Standartlar	Sertifika yok	2747	3,97	,881	2,121	,034*
	Sertifika var	689	3,89	,867		
Nitelik Standartları	Sertifika yok	1620	3,86	,949	2,120	,034*
	Sertifika var	390	3,74	,993		
Performans Standartları	Sertifika yok	1127	4,12	,745	1,044	,297
	Sertifika var	299	4,08	,619		

* P<0,05

Test sonuçlarına göre CIA sertifikası olan ve olmayan denetçilerin vermiş olduğu yanıtlara bakıldığında (Tablo 46);

- İç denetimin tanımı başlığı altındaki sorular için fark olmadığı,
- Etik kurallar başlığı altındaki sorular için fark olmadığı,
- Standartların bütünü altındaki sorular için fark olduğu, CIA sertifika sahibi olan denetçilerin ortalama değerlere bakıldığında daha düşük puanlar verdikleri,
- Nitelik standartları başlığı altındaki sorular için fark olduğu, CIA sertifika sahibi olan denetçilerin ortalama değerlere bakıldığında daha düşük puanlar verdikleri,
- Performans standartları başlığı altındaki sorular için fark olmadığı,

Sonuçlarına ulaşılmıştır. Bu durum CIA sertifikasının katılımcıların yanıtlarını etkilediğini ve daha katı değerlendirmeler yapabildiklerini göstermektedir. Ortaya çıkan sonuç bizleri kamuda en çok sahip olunan CGAP sertifikası üzerinde analiz yapmaya götürmüş, sonraki başlıkta CGAP sertifikası üzerinde analiz yapılmıştır.

Daha önceki bulgularda yaş ve tecrübenin katılımcıların kararlarını etkilediğini ve yaş ve tecrübe arttıkça daha düşük puan verme eğilimi olduğunu görmüştük. CIA sertifikası olanların da düşük puan verme eğiliminde olması ile yaşın bağlantısı olup olmadığını değerlendirmek için CIA sertifikası ile yaş gruplarının çapraz tablosuna bakılmıştır (Tablo 47).

Tablo 47: CIA-Yaş Çapraz Tablo

	Yaş			Toplam
	30-39	40-49	50-59	
CIA	1	9	3	13

Tabloya bakıldığında 49 yaş ve altı CIA sahibinin 10 kişi, 50 yaş ve üstü için ise sadece 3 kişi olduğu görülmektedir. CIA sertifika sahibi olanların daha düşük puan verme eğiliminde olmaları ile yaş arasında doğrusal bir ilişki görülmemektedir. Ayrıca yaş ilerledikçe daha düşük puan verme eğilimi artmakta iken benzer bir etkinin CIA sahiplerinde de olduğu görülmektedir. CIA sahibi olmanın tecrübe ile elde edilen birikimi daha erken zamanlarda elde etme şeklinde bir etkiye sahip olduğu sonucu da çıkarılabilir.

4.3.7.10. CGAP Sertifikalı Denetçi Durumuna İlişkin Bulgular

Kamu denetçileri arasında gerek CIA sınavına göre daha kolay geçilebilen tek sınavla alınabilmesi gerekse içinde geçen kamu ifadesi nedeni ile kamu iç denetçileri arasında en popüler olan uluslararası geçerli sertifika CGAP olarak görünmektedir.

Uluslararası geçerliliği olan sertifika sahiplerinin verdiği yanıtların sınanması neticesinde standartlar, nitelik standartları ve performans standartları başlığı altında verilen cevaplarda sertifika sahibi olan denetçilerin olmayanlara göre daha yüksek puanlar verdiği sonucuna ulaşılmıştır. Buna karşın CIA sertifikası olan denetçilerle olmayanların verdiği cevaplar test edildiğinde ise standartlar ve nitelik standartları başlığı altındaki sorulara CIA sertifikası olanların daha düşük puanlar verdiği sonucuna ulaşılmıştır. Birbiri ile zıt sonuçlar ortaya koyan sertifikalar bizi bu konuda daha derin testler yapmaya itmiştir. Bu nedenle CGAP sertifikası olan ve olmayanların cevapları da test edilmiştir.

Test için gerekli veri hazırlanırken sadece CGAP sertifikası olanlar ayrılmış hem CIA hem CGAP olanlar CGAP grubuna alınmamıştır. Ayrıca doğru bir sonuç elde edilebilmesi için CGAP sertifikası olmayanlar ayrılırken CIA sertifikası olanlar da bu gruba alınmamıştır. Yani özetle CGAP olup CIA olmayanlar ile hem CGAP hem CIA olmayan gruplar karşılaştırılmıştır. 70 katılımcıdan 34'ü CGAP sertifikası olduğunu ifade etmiştir. Hem CIA Hem CGAP olanlar içinden CIA olanlar çıkartılınca sadece CGAP sahibi olan katılımcı sayısı 26 olarak bulunmuştur. Hem CGAP hem de CIA olmayan katılımcı sayısı ise 31 kişidir. Veriler bağımsız örneklem t-testi ile sınanmıştır. Hipotezler ve test sonuçları aşağıda verilmiştir.

H₁: CGAP sertifikasına sahip olanların İç Denetimin Tanımı başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar ile bu sertifikaya sahip olmayanlarının verdiği yanıtlar arasında fark vardır.

H₁: CGAP sertifikasına sahip olanların Etik Kurallar başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar ile bu sertifikaya sahip olmayanlarının verdiği yanıtlar arasında fark vardır.

H₁: CGAP sertifikasına sahip olanların standartlar başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar ile bu sertifikaya sahip olmayanlarının verdiği yanıtlar arasında fark vardır.

H₁: CGAP sertifikasına sahip olanların nitelik standartları başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar ile bu sertifikaya sahip olmayanlarının verdiği yanıtlar arasında fark vardır.

H₁: CGAP sertifikasına sahip olanların performans standartları başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar ile bu sertifikaya sahip olmayanlarının verdiği yanıtlar arasında fark vardır.

Tablo 48: CGAP Sertifikasına İlişkin Bağımsız Örneklem T-Testi

Ölçekler	Gruplar	n	$\bar{X}$	Ss	t	P
İç Denetimin Tanımı	Sertifika var	130	4,05	,725	-,171	,864
	Sertifika yok	145	4,06	,810		
Etik Kurallar	Sertifika var	130	4,13	,686	,160	,873
	Sertifika yok	145	4,12	,712		
Standartlar	Sertifika var	1332	3,98	,905	,611	,541
	Sertifika yok	1415	3,96	,857		
Nitelik Standartları	Sertifika var	780	3,86	,979	,219	0,827
	Sertifika yok	840	3,85	,920		
Performans Standartları	Sertifika var	552	4,14	,760	,674	,500
	Sertifika yok	575	4,11	,730		

Test sonuçlarına göre CGAP sertifikası olan ve olmayan denetçilerin verdikleri yanıtlara bakıldığında (Tablo 48);

- İç denetimin tanımı başlığı altındaki sorular için fark olmadığı,
- Etik kurallar başlığı altındaki sorular için fark olmadığı,
- Standartların bütünü altındaki sorular için fark olmadığı,
- Nitelik standartları başlığı altındaki sorular için fark olmadığı,
- Performans standartları başlığı altındaki sorular için fark olmadığı,

Özetle hiçbir başlık altında fark olmadığı sonuçlarına ulaşılmıştır. Sonuç olarak CGAP sertifikasının katılımcıların kararları üzerinde etkili olmadığı anlaşılmaktadır. IIA, CGAP sertifikasının daha kolay alınması ve bu belgeyi alanların önemli bir kısmının CIA almaya gerek görmeleri nedeni ile 01.01.2019 itibari ile CGAP başvurularını sonlandırmıştır. Bunun yanında İDBB'ler ile yapılan mülakatlarda İDBB 6: “...Arkadaşların yarıya yakınında CGAP var. Ancak bu belgeye sahip olanların daha başarılı olduğu yönünde bir kanaatimiz yok. İş performansına doğrudan bir katkısını gözlemlemedik. Ancak CIA olanların daha yetkin olacağını öngörüyoruz. CGAP almak kolay olduğu için katkısı da az oluyor. Kişinin kişisel özellikleri ve özverileri daha değerli. Faydası olur ancak belgeyi tek başına almakla bir şey değiştirmiyor...” şeklinde CGAP sertifikasının işe

yansımasının anlamlı olmadığını ifade etmektedir. Anket bulguları da bu tespiti doğrulamaktadır.

4.3.7.11. CIA veya CGAP Sertifikalarına Sahip Olma Durumuna İlişkin Bulgular

CIA sertifikalı olan denetçilerle olmayanlar arasında karşılaştırma yapıldığında standartlar ve nitelik standartları başlıklarında CIA sertifikalı denetçilerin daha düşük puanlar verirken, CGAP olan ve olmayan denetçiler karşılaştırıldığında hiçbir başlıkta ayrışma olmadığı sonucuna varılmıştır. İç denetim mesleğinin en önemli sertifikası olan CIA ile kamuda en çok karşılaşılan uluslararası sertifika olan CGAP üzerinde daha fazla durulmasının değerli olacağı öngörülerek CIA ve CGAP sertifikası olanlar ayrıca değerlendirilmiştir. 70 katılımcıdan 13'ü CIA sertifikasına sahip olduğu hem CIA hem CGAP olanlar içinden CIA olanlar çıkartılınca sadece CGAP sahibi olan katılımcı sayısının ise 26 olduğu bulunmuştur. Veriler bağımsız örneklem t-testi ile sınanmıştır. Hipotezler ve test sonuçları aşağıda verilmiştir.

H₁: İç Denetimin Tanımı başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlarda CIA sertifikasına sahip olanlar ile CGAP sertifikasına sahip olanlar arasında fark vardır.

H₁: Etik Kurallar başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlarda CIA sertifikasına sahip olanlar ile CGAP sertifikasına sahip olanlar arasında fark vardır.

H₁: Standartlar başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlarda CIA sertifikasına sahip olanlar ile CGAP sertifikasına sahip olanlar arasında fark vardır.

H₁: Nitelik standartları başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlarda CIA sertifikasına sahip olanlar ile CGAP sertifikasına sahip olanlar arasında fark vardır.

H₁: Performans standartları başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlarda CIA sertifikasına sahip olanlar ile CGAP sertifikasına sahip olanlar arasında fark vardır.

Tablo 49: CIA veya CGAP Sertifikasına İlişkin Bağımsız Örneklem T-Testi

Ölçekler	Gruplar	n	$\bar{X}$	Ss	t	P
İç Denetimin Tanımı	CIA	65	3,94	,634	-1,019	,310
	CGAP	130	4,05	,725		
Etik Kurallar	CIA	65	4,05	,448	-1,033	,303
	CGAP	130	4,13	,686		
Standartlar	CIA	689	3,89	,867	-2,148	,032*
	CGAP	1332	3,98	,905		
Nitelik Standartları	CIA	390	3,74	,993	-2,017	,044*
	CGAP	780	3,86	,979		
Performans Standartları	CIA	299	4,08	,619	-1,228	,220
	CGAP	552	4,14	,760		

* P<0,05

Test sonuçlarına göre CIA sertifikası olan denetçilerle CGAP sertifikası olan denetçilerin verdikleri yanıtlara bakıldığında (Tablo 49);

- İç denetimin tanımı başlığı altındaki sorular için fark olmadığı,
- Etik kurallar başlığı altındaki sorular için fark olmadığı,
- Standartların bütünü altındaki sorular için fark olduğu, CIA sertifikasına sahip olan denetçilerin ortalamalara bakıldığında, sorulara daha düşük değerler içeren yanıtlar verdikleri,
- Nitelik standartları başlığı altındaki sorular için fark olduğu, CIA sertifikasına sahip olan denetçilerin ortalamalara bakıldığında, sorulara daha düşük değerler içeren yanıtlar verdikleri,
- Performans standartları başlığı altındaki sorular için fark olmadığı,

Sonuçlarına ulaşılmıştır. CIA sertifikası olan denetçilerin standartların bütününde ve nitelik standartlarında daha düşük değerlendirmeler yaptıkları görünmektedir. Bu sonuç CIA sertifikası olup olmaması durumuna göre elde edilen bulgular ile aynı sonucu vermektedir. Zira CGAP sertifikasının hiçbir başlıkta ayrılmaya gitmediği de daha önce tespit edilmiştir.

4.3.7.12. Ulusal Sertifikalara Göre Bulgular

Kamu iç denetçileri tecrübelerine göre, A1 den A4'e kadar ulusal kamu iç denetçi sertifikalarına sahip olmaktadır. Sahip olunan sertifikalara göre verilen cevaplarda fark olabileceği öngörülerek bu sertifikalara sahip kişilerin verdiği yanıtlar değerlendirilmiştir. Ankette katılımcılara sahip oldukları sertifikalar sorulmuştur ve ulusal sertifikalarla ilgili sonuçlar Tablo 50'de verilmiştir.

Tablo 50: Ulusal Sertifika Durumu

Ulusal Sertifikalar	Sayı
Kamu İç Denetçisi (A-3)	19
Kamu İç Denetçisi (A-4)	18
Kamu İç Denetçisi (A-1)	16
Kamu İç Denetçisi (A-2)	8
Toplam	61

Oluşan dört grup one way anova testine tabi tutularak sonuçlar değerlendirilmiştir. Hipotezler ve test sonuçları aşağıda verilmiştir.

H₁: İç denetçilerin İç Denetimin Tanımı başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlarda sahip olduğu kamu iç denetçisi sertifikası seviyesine göre fark vardır.

H₁: İç denetçilerin Etik Kurallar başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlarda sahip olduğu kamu iç denetçisi sertifikası seviyesine göre fark vardır.

H₁: İç denetçilerin standartlar başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlarda sahip olduğu kamu iç denetçisi sertifikası seviyesine göre fark vardır.

H₁: İç denetçilerin nitelik standartları başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlarda sahip olduğu kamu iç denetçisi sertifikası seviyesine göre fark vardır.

H₁: İç denetçilerin performans standartları başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlarda sahip olduğu kamu iç denetçisi sertifikası seviyesine göre fark vardır.

Tablo 51: Ulusal Sertifikalara İlişkin Anova Testi

Ölçekler	Gruplar	n	$\bar{X}$	Ss	F	P	Fark
İç Denetimin Tanımı	A1 (1)	75	4,03	,854	,921	,431	Yok
	A2 (2)	40	4,20	,723			
	A3 (3)	90	3,97	,726			
	A4 (4)	90	4,00	,719			
Etik Kurallar	A1 (1)	75	4,17	,645	2,059	,106	Yok
	A2 (2)	40	4,23	,733			
	A3 (3)	90	3,97	,741			
	A4 (4)	90	4,06	,548			
Standartlar	A1 (1)	696	4,05	,884	11,721	,000*	(1,2)-(3,4)
	A2 (2)	424	4,06	,868			
	A3 (3)	908	3,83	,971			
	A4 (4)	954	3,88	,769			
Nitelik Standartları	A1 (1)	420	3,90	,945	4,426	,004*	(1,2)-3
	A2 (2)	240	3,90	,957			
	A3 (3)	540	3,70	1,069			
	A4 (4)	540	3,82	,829			
Performans Standartları	A1 (1)	276	4,27	,729	14,316	,000*	(1,2)-(3,4)
	A2 (2)	184	4,26	,689			
	A3 (3)	368	4,03	,766			
	A4 (4)	414	3,96	,675			

* P<0,05

Test sonuçlarına göre (Tablo 51);

- İç denetimin tanımı sorularına verilen yanıtlarda gruplar arasında fark olmadığı,
- Etik kurallar sorularına verilen yanıtlarda gruplar arasında fark olmadığı,
- Standartların bütünü ile ilgili sorulara verilen yanıtlarda A3 ve A4 sertifikaya sahip olanların A1 ve A2 sertifikaya sahip olanlardan istatistiksel olarak ayrıldığı, ortalama değerlere bakıldığında, A3 ve A4 sertifikaya sahip olanların standartları değerlendirirken daha düşük puanlama yaptıkları,
- Nitelik standartları ile ilgili sorulara verilen yanıtlarda A3 sertifikaya sahip olanların A1 ve A2 sertifikaya sahip olanlardan istatistiksel olarak ayrıldığı,

ortalama değerlere bakıldığında, A3 sertifikaya sahip olanların nitelik standartlarını değerlendirirken daha düşük puanlama yaptıkları,

- Performans standartları ile ilgili sorulara verilen yanıtlarda A3 ve A4 sertifikaya sahip olanların A1 ve A2 sertifikaya sahip olanlardan istatistiksel olarak ayrıldığı, ortalama değerlere bakıldığında, A3 ve A4 sertifikaya sahip olanların performans standartlarını değerlendirirken daha düşük puanlama yaptıkları,

Sonuçlarına ulaşılmaktadır. A grubu kamu iç denetçi sertifikaları kıdem esasına göre verilmektedir. Bu nedenle sonuçlar yaş ve tecrübeye dayalı bulgular ile benzer sonuçlar vermektedir. Yani yaş ve tecrübe artarken daha düşük puanlama eğilimi sertifika kademesi yükselirken de görülmektedir. Benzer faktörlerin benzer sonuçlar vermesi, çalışmanın güvenilirliğini de desteklemektedir.

Fazla sayıda hipotez test edildiğinden özet tablo olarak gösterilmesinin faydalı olacağı düşünülmüş, temel hipotezlerin test sonuçları (Tablo 52) ve farklılık sonucu veren alt hipotezler (Tablo 53) aşağıdaki tablolarda verilmiştir.

Tablo 52: Temel Hipotezler Test Özet Tablosu

Hipotez	Değerlendirme
H ₁ : İç denetimin tanımına uyum ile etik kurallara uyum arasında fark vardır.	Red
H ₁ : Nitelik standartlarına uyum ile performans standartlarına uyum arasında fark vardır.	Kabul
H ₁ : İç Denetçilerin sorumlu olduğu standart maddeleri ile İDY'lerin sorumlu olduğu standart maddeleri arasında fark vardır.	Red
H ₁ : İç Denetçilerin sorumlu olduğu nitelik standardı maddeleri ile İDY'lerin sorumlu olduğu nitelik standardı maddeleri arasında fark vardır.	Kabul
H ₁ : İç Denetçilerin sorumlu olduğu performans standardı maddeleri ile İDY'lerin sorumlu olduğu performans standardı maddeleri arasında fark vardır.	Kabul
H ₁ : Standartlarda geçen güvence ve danışmanlık faaliyetlerine uyum arasında fark vardır.	Kabul

Tablo 53: Farklılık Sonucu Veren Alt Hipotezler Özet Tablosu

Ölçek	Grup	Hipotez
Performans Standartları	Görev	H ₁ : İç denetçilerin ve İDY'lerin performans standartlarını içeren sorulara verdiği yanıtlar arasında fark vardır.
İç Denetimin Tanımı	Unvanda Çalışma Süresi	H ₁ : İç Denetimin Tanımı başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar bakımından, bulundukları unvanda kısa süre çalışan katılımcılar ile uzun süre çalışan katılımcılar arasında fark vardır.
Etik Kurallar	Unvanda Çalışma Süresi	H ₁ : Etik Kurallar başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar bakımından, bulundukları unvanda kısa süre çalışan katılımcılar ile uzun süre çalışan katılımcılar arasında fark vardır.
Standartlar	Unvanda Çalışma Süresi	H ₁ : Standartlarla ilgili sorulara verilen yanıtlar bakımından, bulundukları unvanda kısa süre çalışan katılımcılar ile uzun süre çalışan katılımcılar arasında fark vardır.
Nitelik Standartları	Unvanda Çalışma Süresi	H ₁ : Nitelik standartları ile ilgili sorulara verilen yanıtlar bakımından, bulundukları unvanda kısa süre çalışan katılımcılar ile uzun süre çalışan katılımcılar arasında fark vardır.
Performans Standartları	Unvanda Çalışma Süresi	H ₁ : Performans standartları ile ilgili sorulara verilen yanıtlar bakımından, bulundukları unvanda kısa süre çalışan katılımcılar ile uzun süre çalışan katılımcılar arasında fark vardır.
İç Denetimin Tanımı	Yaş	H ₁ : Katılımcıların yaşlarına göre İç Denetimin Tanımı başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar arasında fark vardır.
Standartlar	Yaş	H ₁ : Katılımcıların yaşlarına göre standartlar başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar arasında fark vardır.
Nitelik Standartları	Yaş	H ₁ : Katılımcıların yaşlarına göre nitelik standartları başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar arasında fark vardır.
Performans Standartları	Yaş	H ₁ : Katılımcıların yaşlarına göre performans standartları başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar arasında fark vardır.
İç Denetimin Tanımı	Toplam Kamu Tecrübesi	H ₁ : Katılımcıların toplam kamu tecrübelerine göre iç denetimin tanımı başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar arasında fark vardır.
Standartlar	Toplam Kamu Tecrübesi	H ₁ : Katılımcıların toplam kamu tecrübelerine göre standartlar başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar arasında fark vardır.

Nitelik Standartları	Toplam Kamu Tecrübesi	H ₁ : Katılımcıların toplam kamu tecrübelerine göre nitelik standartları başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar arasında fark vardır.
Performans Standartları	Toplam Kamu Tecrübesi	H ₁ : Katılımcıların toplam kamu tecrübelerine göre performans standartları başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar arasında fark vardır.
Performans Standartları	Eğitim Seviyesi	H ₁ : Katılımcıların eğitim seviyelerine göre performans standartları başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar arasında fark vardır.
Standartlar	Uluslararası Geçerli Sertifika	H ₁ : Uluslararası geçerliliği olan sertifikalara sahip olanların standartlar başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar ile bu sertifikalara sahip olmayanlarının verdiği yanıtlar arasında fark vardır.
Nitelik Standartları	Uluslararası Geçerli Sertifika	H ₁ : Uluslararası geçerliliği olan sertifikalara sahip olanların nitelik standartları başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar ile bu sertifikalara sahip olmayanlarının verdiği yanıtlar arasında fark vardır.
Performans Standartları	Uluslararası Geçerli Sertifika	H ₁ : Uluslararası geçerliliği olan sertifikalara sahip olanların performans standartları başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar ile bu sertifikalara sahip olmayanlarının verdiği yanıtlar arasında fark vardır.
Standartlar	CIA Sertifikası	H ₁ : CIA sertifikasına sahip olanların standartlar başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar ile bu sertifikaya sahip olmayanlarının verdiği yanıtlar arasında fark vardır.
Nitelik Standartları	CIA Sertifikası	H ₁ : CIA sertifikasına sahip olanların nitelik standartları başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlar ile bu sertifikaya sahip olmayanlarının verdiği yanıtlar arasında fark vardır.
Standartlar	CIA veya CGAP Sertifikası	H ₁ : Standartlar başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlarda CIA sertifikasına sahip olanlar ile CGAP sertifikasına sahip olanlar arasında fark vardır.
Nitelik Standartları	CIA veya CGAP Sertifikası	H ₁ : Nitelik standartları başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlarda CIA sertifikasına sahip olanlar ile CGAP sertifikasına sahip olanlar arasında fark vardır.
Standartlar	Kamu İç Denetçi Sertifikası	H ₁ : İç denetçilerin standartlar başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlarda sahip olduğu kamu iç denetçisi sertifikası seviyesine göre fark vardır.
Nitelik Standartları	Kamu İç Denetçi Sertifikası	H ₁ : İç denetçilerin nitelik standartları başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlarda sahip olduğu kamu iç denetçisi sertifikası seviyesine göre fark vardır.
Performans Standartları	Kamu İç Denetçi Sertifikası	H ₁ : İç denetçilerin performans standartları başlığı altındaki sorulara verdiği yanıtlarda sahip olduğu kamu iç denetçisi sertifikası seviyesine göre fark vardır.

Hipotezlerinde testlerinin tamamlanması ve yorumlanması sonrasında mülakat bulgularına geçilmiştir.

4.4. Mülakat Bulguları

Mülakatlarda uluslararası mesleki uygulama standartlarına, kısaca standartlar, uyulup uyulmadığı ve uyulamayan noktalar var ise neler olduğu, organizasyon yapısı ve bağlı olunan yönetim kademesi ve kültür yapımızın standartlara uyumda etkileri, iç denetimin etkin olabilmesi için nelerin yapılması gerektiği, uluslararası geçerliliği olan denetçilerin işlerini daha iyi yapıp yapmadıkları, İDKK'nın etkin olarak görevlerini yürütüp yürütemediği, yürütemiyorsa sebepleri ve çözüm yolları, etik kurallara uyum ve uyulamayan noktalar olup olmadığı, kalite güvence geliştirme programı kapsamında neler yapıldığı, sonuçlarının standartlara uyuma katkı sağlayıp sağlamadığı, iç denetim ve teftiş birimleri arasındaki ilişkiler konularında bilgiler toplanmıştır. Katılıcılara Ek-2'de yer alan sorular sorulmuştur.

Mülakat verileri öncelikle MS Word programı ile kayıt altına alınmış, gözden geçirilerek düzenlenmiş sonrasında ise analiz için nitel analiz programı olan Maxqda 18 kullanılmıştır. Verilerde kodlama yapılırken metinler üzerinde detaylı olarak çalışılarak vurgu yapılan konular çıkarılmış, araştırmada hedeflenen konular ve anketlerde ifade edilen, iç denetim sisteminin doğru ve etkin uygulanması önünde engel teşkil eden hususlar ile uluslararası iç denetim standartlarının uygulanmasını engelleyen hususlarla ilgili toplanan veriler bir arada değerlendirilerek kod yapısı belirlenmiş, bu kod yapısına göre kodlamalar yapılmıştır. Kodlamalardaki frekanslar, kodlamanın kelime sayısı olarak büyüklüğünden bağımsız olarak her bir ayrı kodlamayı göstermektedir. Kodlama yapılırken olabildiği ölçüde devam eden cümleler tek kod olacak şekilde kodlama yapılmıştır. Temalar ile kodlar ve açıklamaları Tablo 54'de verilmiştir

Tablo 54: Açıklamalı Temalar ve Kodlar

Tür	Kod Sistemi	Açıklama	Kodlu Bölümler	Belgeler
			498	15
Ana Kod/Tema	Standartlara Uyum	Uluslararası iç denetim standartlarına uyumla ilgili konuları içermektedir		
Kod	Yönetim/Denetim Kurulu	Yönetim veya denetim kurulunun olmaması standartlara uyum noktasında kamudaki önemli bir eksikliktir. Bu konu ile ilgili ifadeler bu kodda ele alınmıştır.	14	10

Kod	Kalite Güvence	İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan bir kalite güvence ve geliştirme programı hazırlamak ve bunu sürdürmek zorundadır. Bir kalite güvence ve geliştirme programı, iç denetim faaliyetinin Standartlara uygun olarak değerlendirilmesini ve iç denetçilerin Etik Kurallarını uygulayıp uygulamadığının değerlendirilmesini mümkün kılmak amacıyla tasarlanır. Program ayrıca, iç denetim faaliyetinin verimliliğini ve etkinliğini değerlendirir ve geliştirme için fırsatları belirler. İç denetim yöneticisi kalite güvence ve geliştirme programının yönetim kurulu tarafından gözetimini teşvik etmelidir (1300). KGGP, iç ve dış değerlendirmeleri kapsar. İç ve dış değerlendirme konuları burada ele alınmıştır.	17	15
Kod	Bağlı Bulunulan Yönetim Kademesi	İç Denetim Yöneticisi, kurum içinde, iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını yerine getirmesine imkân sağlayan bir yönetim kademesine bağlı olmak zorundadır (1110). Bağlı bulunan yönetim kademesi ve etkileri ile ilgili ifadeler bu kodda yer verilmiştir.	19	14
Kod	Bağımsızlık	İç denetim faaliyeti bağımsız olmak zorundadır (1100). Bağımsızlıkla ilgili ifadeler bu kodda ele alınmıştır.	12	8
Kod	Kültürel Yapı (Standartlar)	Kültürel yapı nedeni ile standartlara uygun davranma hususları bu kodda ele alınmıştır. İç denetçiler, kişisel olarak, sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceri ve diğer vasıflara sahip olmak zorundadır. Yetkinlik, iç denetçilerin mesleki sorumluluklarını etkili bir şekilde yerine getirmeleri için gerekli olan bilgi, beceri ve diğer vasıfları ifade eden kolektif bir terimdir. İlgili tavsiye ve önerilere olanak sağlamak için; mevcut faaliyetler, eğilimler ve yeni konuların dikkate alınmasını kapsar. İç denetçiler, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ve diğer ilgili meslekî kuruluşlar tarafından verilen Uluslararası İç Denetçi (CIA) unvanı ve diğer unvanlar gibi uygun meslekî unvan sertifikası ve vasıfları edinerek yeterliliklerini ispatlamak için teşvik edilirler (1210). Standartlarla ilişkili iç denetçilerin yetkinliği ile ilgili hususlar ile uluslararası sertifika konuları bu kod altında ele alınmıştır.	15	11
Kod	Yetkinlik (Standartlar)	İç denetim faaliyeti de toplu olarak, kendi sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceri ve diğer vasıflara sahip olmak veya bunları edinmek zorundadır. İç denetim personeli, görevin tamamını veya bir kısmını yapmak için gereken bilgi ve becerilerin veya diğer vasıfların hepsine sahip değilse, İç Denetim Yöneticisi -birim veya kurum dışındaki- uzmanlardan nitelikli, tavsiye ve yardım temin etmek zorundadır (1210). Personel tedariki ile ilgili konular bu başlıkta ele alınmıştır.	23	15
Kod	Personel Tedariki	İç denetim faaliyeti de toplu olarak, kendi sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceri ve diğer vasıflara sahip olmak veya bunları edinmek zorundadır. İç denetim personeli, görevin tamamını veya bir kısmını yapmak için gereken bilgi ve becerilerin veya diğer vasıfların hepsine sahip değilse, İç Denetim Yöneticisi -birim veya kurum dışındaki- uzmanlardan nitelikli, tavsiye ve yardım temin etmek zorundadır (1210). Personel tedariki ile ilgili konular bu başlıkta ele alınmıştır.	18	11

Kod	İç Kontrol ve Risk Yönetimi	Kamudaki iç kontrol ve risk yönetimi yapısı ile ilgili konular bu kodda ele alınmıştır.	16	10
Ana Kod/Tema	İç Denetimin Etkinliği	İç denetimin amaçlanan hedeflere ulaşması, kuruma değer katması, kuruma fayda sağlaması, raporların gereğinin yapılması ve süreçlerin iyileştirilmesi ile ilgili konulara bu bölümde yer verilmiştir.		
Kod	Yetkinlik (Etkinlik)	İç denetçilerin yetkinliğinin iç denetimin etkinliğine etki eden konuları bu kodda değerlendirilmiştir.	18	13
Kod	Teşkilat Kanunu	1 numaralı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinde iç denetim birimlerine yer verilmemesi ile ilgili hususlar bu kod altında ele alınmıştır.	17	12
Kod	Politik ve Bürokratik Yapı	Yönetim iradesi, ülke yöneticilerinin iç denetime ilişkin tavrı, kamu kurumlarının örgüt yapısı, politik ve bürokratik etkenler ile yönetici değişikliklerinin etkileri bu kodda ele alınmıştır.	18	12
Kod	Kültürel Yapı (Etkinlik)	Kültürel yapının etkinlikle ilgili olan hususları bu kodda ele alınmıştır.	16	11
Kod	Üst Yönetimin Farkındalığı	Üst yönetimin iç denetim konusundaki bilgisi bu kodda ele alınmıştır.	30	13
Kod	Üst Yönetimin Desteği	Üst yönetimin iç denetime desteği ve etkinliğe etkisi ile ilgili konular bu kodda ele alınmıştır.	14	11
Kod	İç Denetim Algısı	Çalışanların iç denetim konusundaki bilgisi, algısı ve etkileri hususları bu kodda ele alınmıştır.	22	12
Kod	Yaptırım Gücü	İç denetçilerin yaptırım gücünün etkinliğe etkisi konusu bu kodda ele alınmıştır.	17	12
Kod	İletişim	İç denetimin çalışanlar, diğer birimler veya yönetimle iletişiminin etkinliğe etkisi bu kodda değerlendirilmiştir.	22	11
Kod	Müfettiş veya Kontrolör Kökenli İç Denetçiler	Özellikle ilk denetçi grubunda olanlar eskiden müfettiş veya kontrolör olan kişilerden oluşmakta idi. Bu nedenle onların sahip olduğu bakış açısı iç denetimin etkinliği ve algı üzerinde etkili olabilmektedir. Bu konu ile ilgili hususlar bu kodda ele alınmıştır.	4	4
Kod	Bilgisayar Destekli Denetim	Denetim yazılımları, analiz araçları vb. ifadelerin yer aldığı kısımlar bu kodda ele alınmıştır.	3	3
Ana Kod/Tema	İDBB Yapısı	İç denetim birim başkanlığı ve başkanların kadrosu, yapısı ve konumu ile iç denetçilerin motivasyonu, kariyer ve özlük hakları ile ilişkili konuları içermektedir.		
Kod	Başkanlık Kadrosu	İç denetim birim başkanının kadro yapısı ile ilgili değerlendirmeler bu kodda ele alınmıştır.	9	8
Kod	Motivasyon	İç denetçilerin veya İDBB'lerin motivasyonu ile doğrudan ilgili konular bu kısımda ele alınmıştır.	9	6
Kod	Kariyer ve Özlük Hakları	İç denetçilerin veya İDBB'lerin kariyer ve özlük hakları ile ilgili konular bu kısımda ele alınmıştır.	7	7
Ana Kod/Tema	İDKK	İDKK'nın yapısı ve etkinliği konularındaki yorumları içermektedir.		

Kod	İDKK Etkinliği	İDKK'nın etkin roller üstlenmesi, koordinasyon görevi ve mevzuat düzenlemelerinde gerekli faaliyetleri yapmaları gibi hususlar bu kodda değerlendirilmiştir.	21	12
Kod	Dış Değerlendirme	KGPP kapsamında dış değerlendirme koordinasyonu İDKK'nın görevidir. Bu nedenle dış değerlendirme burada ele alınmıştır.	15	15
Kod	İDKK'nın Kurumsal Yapısı	İDKK Hazine ve Maliye Bakanlığı altında görev yapmaktadır. Bu konudaki ifadeler ve kurumsal yapısı ile ilgili konular burada ele alınmıştır.	22	14
Kod	İDDK üyeleri	İDKK üyelerinin tam zamanlı çalışmamaları, yetkinlikleri ve özlük hakları ile ilgili konular bu kodda değerlendirilmiştir.	11	10
Ana Kod/Tema	Etik Kurallara Uyum	Etik kurallara uyumla ilgili konuları içermektedir.		
Kod	Etik	Yeterlilik dışındaki etik kurallara uyumla ilgili diğer ifadeler	16	15
Kod	Yeterlilik	Ehil Olma: İç denetçiler, 4.1. Sadece görevin gerektirdiği bilgi, beceri ve tecrübeye sahip oldukları işleri üstlenmelidirler, 4.2. İç denetim hizmetlerini, Uluslararası İç Denetim Standartlarına uygun bir şekilde yerine getirirler, 4.3. Kendi yeterliliklerini ve hizmetlerinin etkinlik ve kalitesini devamlı geliştirirler. Bu nedenle ulusal sertifika, BT denetçisi eksikliği gibi denetim yapmayı engelleyici yeterlilik konular bu kodda ele alınmıştır.	12	10
Ana Kod/Tema	Teftiş Kurulları ile İlişkiler	İç denetimin teftiş kurulları ve diğer denetim unsurları ile ilişkileri, çakışan görevler ve çatışmalar ele bu tema altında ele alınmıştır.		
Kod	Çakışan Görevler ve Çatışmalar	Denetim birimlerinin görev tanımlarından kaynaklı çakışan görevler ve çatışmalar bu bölümde değerlendirilmiştir.	27	15
Kod	Personel Algısı	Çalışanların farklı denetim birimleri ile ilgili algıları bu kodda değerlendirilmiştir.	13	7
Kod	Üst Yönetim Algısı	Üst yöneticilerin farklı denetim birimleri ile ilgili algıları bu kodda değerlendirilmiştir.	5	5
Kod	Karşılıklı Tutum	Teftiş kurullarını ile ve iç denetim birimlerinin birbirleri ile ilgili tavır, düşünce ve iletişimleri bu kodda ele alınmıştır.	16	11

Standartlara uyum, iç denetimin etkinliği, İDKK'nın etkinliği, etik kurallara uyum ve teftiş kurulları ile ilişkiler mülakatlarda ele alınan temel konuları oluşturmaktadır. İç denetim birim başkanlığının yapısı mülakatlar esnasında katılımcılar tarafından özellikle vurgulandığı ve diğerlerinden farklı bir başlık oluşturduğu için ayrı bir tema olarak değerlendirilmiştir.

Kültürel yapı ve yetkinlik hem standartlara uyum hem de iç denetimin etkinliği ile ilişkilidir. Bu nedenle her iki temada da kod olarak yer verilmiş, olabildiği ölçüde ilişkili kodun altında değerlendirilmiştir.

Standartlar ve etik kuralların Türkçe çevirisinde yetkinlik ve yeterlilik konusunda bazı hata ve tutarsızlıklar göze çarpmaktadır. Etik kurallarda yer alan “*competency*” kelimesi “*the ability to do something successfully or efficiently*”, “*bir şeyi başarılı veya verimli yapabilme kabiliyeti*” anlamına gelmektedir. Standartlarda 1200 ve 1210 maddelerinin altında yer alan “*proficiency*” kelimesi ise “*a high degree of competence or skill; expertise*”, “*bir şeyi başarılı veya verimli olarak yapabilmenin veya becerinin yüksek bir derecesi; uzmanlık*” anlamına gelmektedir. Bu iki kelimenin Türkçe karşılıkları yeterlilik ve yetkinlik olarak ele alınmaktadır.

Yeterlilik ve yetkinlik kelimelerinin TDK’daki karşılıkları aşağıda verilmiştir.

Yeterlilik: 1. Yeterli olma durumu, yeterlik. 2. Bir işi yapma gücünü sağlayan özel bilgi, ehliyet, yeterlik. 3. Görevini yerine getirme gücü, kifayet, yeterlik.

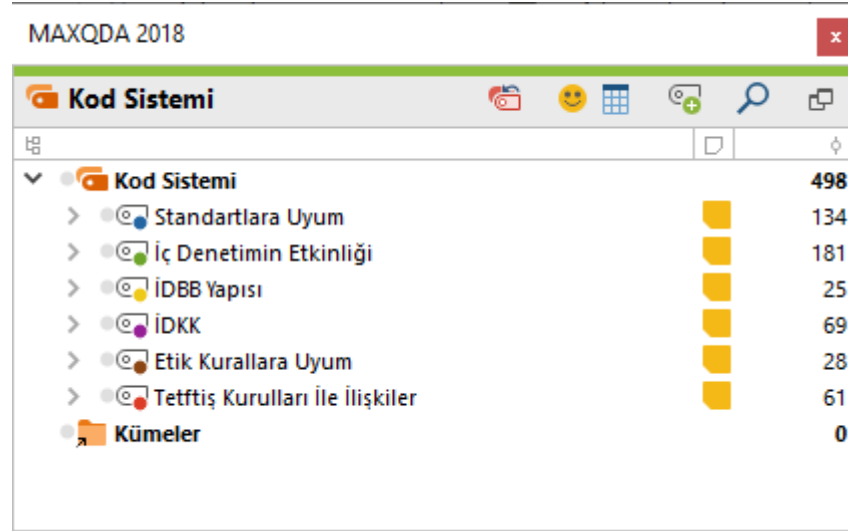
Yetkinlik: Yetkin olma durumu, olgunluk, kemal, mükemmeliyet.

Etik kuralların ve standartların Türkçe çevirine bakıldığında etik kurallarda yer alan “*competency*” kelimesinin yetkinlik, standartlar 1200 ve 1210 maddelerinde yer alan “*proficiency*” kelimesinin ise 1200 ve 1210 madde metinlerinde yeterlilik, 1210 maddesinin yorum bölümünde ise yetkinlik olarak çevrildiği görülmektedir. Buna karşın esasen “*competency*” kelimesi *yeterlilik*, “*proficiency*” kelimesi ise *yetkinliği* ifade etmektedir. Bu yanlış ve çelişkili durum etik kuralların ve standartların Türkçe metinlerini hazırlayan TİDE ile e posta aracılığı ile paylaşılmış, tespitin komite tarafından değerlendirileceği bilgisi cevaben verilmiştir. Bu çeviriden kaynaklı durum nedeni ile kod yapısında etik kurallara uyum temasında yeterlilik, standartlara uyum temasında ise yetkinlik şeklinde kodlama yapılmıştır.

Bundan sonrasında mülakatlardaki soru yapısına uygun olarak temalar üzerinden nitel analizlere geçilecektir.

4.4.1. Genel Bulgular

Tüm mülakatlardaki kelimelerin kelime bulutuna bakıldığında Şekil 13’deki görüntü ortaya çıkmaktadır. Kelimelerin çekim eki almış olanları birleştirilmiştir. Şekil 13’de 10’un üzerinde frekansa sahip olan kelimeler görünmektedir.



Şekil 14: Tema ve Frekanslar

Temalara genel olarak bakıldığında en yüksek frekans değerinin iç denetimin etkinliğinde olduğu görülmektedir. Katılımcıların bahsettiği konuların çoğunluğu iç denetimin etkin çalışması üzerine odaklıdır. İkinci tema ise standartlara uyumdur. Standartlara uyum iç denetimin amacına ulaşması açısından önemlidir. Ayrıca standartlara uyum iç denetimin etkinliği ile de yakından ilişkilidir. Daha sonra İDKK teması gelmektedir. Hem standartlara uyum hem de iç denetimin etkin çalışması için İDKK'ya önemli görevler düşmektedir. Sonrasında ise teftiş kurulları ile ilişkiler gelmektedir. Hem iç denetim birimlerinin hem de teftiş kurullarının denetim yapması görev çatışmalarına yol açmaktadır. Devamında ise etik kurallara uyum gelmektedir. Etik kurallar standartlara göre çok kısa olduğundan ve sınırlı konu içerdiğinden doğal olarak daha az gündem olmaktadır. Son sırada ise iç denetim birim başkanlıklarının yapısı gelmektedir. Katılımcılar diğer konular kadar olmasa da yapısal bazı sorunlarına bu temada değinmişlerdir.

Katılımcıların ifadelerinin kodlanması sonrası doküman bazında kod karşılaştırması yapıldığında Şekil 15 ve Şekil 16'daki sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Renkler temaları ifade etmektedir. Şekil 15, soru bazında değerlendirmeye göre, şekil 16 ise belge uzunluğu standartlaştırıldığında ortaya çıkan sonuçtur. 10. soru katılımcının kaç yıldır görevi yürüttüğüne dair verdiği cevap olduğundan kodlanmamıştır. 11. soru ise isteğe bağlı olarak ilave cevap içerdiğinden her katılımcıda yoktur.

Kodlara genel olarak bakıldığında en yüksek frekansa sahip, 20 ve üzeri, kodlar Tablo 55'de verilmiştir.

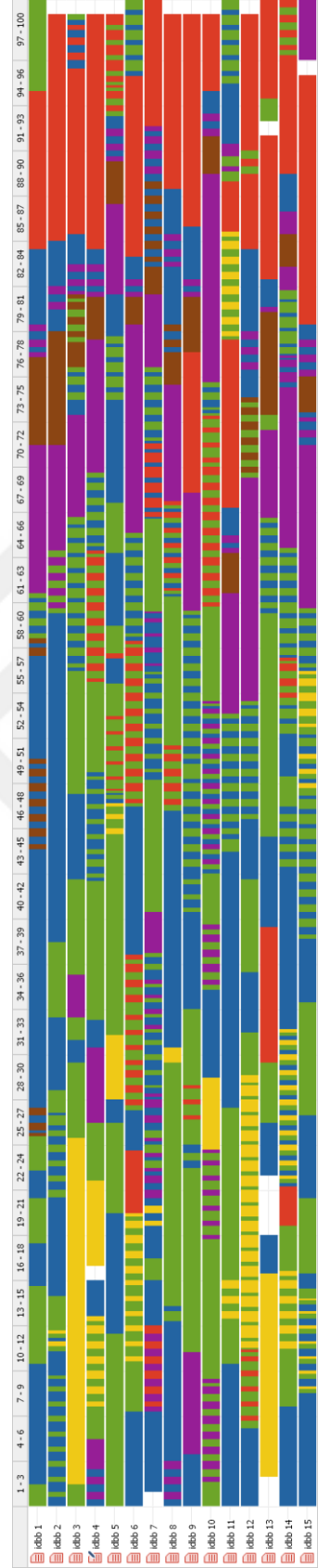
Tablo 55: Yüksek Frekanslı Kodlar

Sıra	Kod	Frekans	Yüzde
1	İç Denetimin Etkinliği\Üst Yönetimin Farkındalığı	30	6,02
2	Teftiş Kurulları ile İlişkiler\Çakışan Görevler ve Çatışmalar	27	5,42
3	Standartlara Uyum\Yetkinlik (Standartlar)	23	4,62
4	İDKK\İDKK'nın Kurumsal Yapısı	22	4,42
5	İç Denetimin Etkinliği\İç Denetim Algısı	22	4,42
6	İç Denetimin Etkinliği\İletişim	22	4,42
7	İDKK\İDKK Etkinliği	21	4,22

En yüksek frekans değerine sahip olan kod üst yönetimin farkındalığıdır. Üst yönetimin iç denetimin ne olduğu ve ne işe yaradığı konusunda bilgi sahibi olmasının önemi katılımcılar tarafından sıklıkla vurgulanmıştır. Sonraki kod teftiş kurulları ile çakışan görevler ve çatışmalardır. İç denetim 5018 sayılı yasa ile tanımlanırken teftiş kurullarının yapısını düzenleyen yasa dönemin Cumhurbaşkanı tarafından reddedildiği ve sonrasında yasa tekrar gündeme getirilmediği için çift başlı denetim yapısı ortaya çıkmıştır ve bu nedenle de görev çakışmaları ve devamında çatışmalar yaşanmaktadır. Bu konu katılımcılar tarafından ön plana çıkarılmıştır.



Şekil 15: Mülakatların Kod Grafiği



Şekil 16: Mülakatların Standardize Edilmiş Kod Grafiği

Sonraki kod, yetkinlik (standartlar)'tir. İ denetçilerin verilen görevleri yetkinlikle yerine getirmesi ve sertifikalar bu bölümde ele alınmıştır. Sertifikalarla ilgili mülakatta özel soru olmasının da etkisi ile bu konu kendisine sıklıkla yer bulmuştur. Sonraki kod İDKK'nın kurumsal yapısıdır. İDKK Türkiye'deki kurumlarda iç denetimin etkinliği ve standartlara uyumu için hayati öneme sahiptir. İDKK'nın Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde yer alması ve yapısı katılımcılar tarafından önemli görülmüştür. Sonraki kod iç denetim algısıdır. İç denetimin çalışanlar tarafından tanınması, algısı ve yaklaşımı iç denetimin uygulanması açısından oldukça önemlidir ve katılımcılar bu hususla ilgili ifadeleri sıklıkla kullanmışlardır. Sonraki kod iletişimdir. İç denetim uygulamalarından iletişim çok önemli bir rol oynar. Gelişim ve ilerleme tarafların yapacağı katkıya bağlıdır ve güçlü iletişim önemli sonuçlar ortaya çıkarmada son derece etkilidir. Ayrıca st yönetici, çalışanlar ve teftiş kurulları ile ilişkilerdeki iletişimle ilgili hususlar da burada ele alınmıştır. Bu nedenle oldukça yüksek bir frekansa sahiptir. Sonraki kod İDKK etkinliğidir. İDKK'nın iç denetim için ne kadar önemli olduğu daha önce vurgulanmıştır. İDKK'nın mevzuat yapısını oluşturması, yol göstermesi, koordinasyon sağlaması ve tıkanan yerlere müdahale etmesi gibi hususlar bu kodda ele alınmış ve katılımcılar tarafından oldukça önemli görülmüştür.

Tüm kodların yapısı ve frekansları ise şekil 17'de verilmiştir. Bundan sonra her bir tema kendi içerisinde ele alınacaktır.

MAXQDA 2018			
Kod Sistemi			
▼	Kod Sistemi		498
▼	Standartlara Uyum		0
	Yönetim/Denetim Kurulu		14
	Kalite Güvence		17
	Bağlı Bulunulan Yönetim Kademesi		19
	Bağımsızlık		12
	Kültürel Yapı (Standartlar)		15
	Yetkinlik (Standartlar)		23
	Personel Tedariği		18
	İç Kontrol ve Risk Yönetimi		16
▼	İç Denetimin Etkinliği		0
	Yetkinlik (Etkinlik)		18
	Teşkilat Kanunu		17
	Politik ve Bürokratik Yapı		18
	Kültürel Yapı (Etkinlik)		16
	Üst Yönetimin Farkındalığı		30
	Üst Yönetimin Desteği		14
	İç Denetim Algısı		22
	Yaptırım Gücü		17
	İletişim		22
	Müfettiş veya Kontrolör Kökenli İç Denetçiler		4
	Bilgisayar Destekli Denetim		3
▼	İDBB Yapısı		0
	Başkanlık Kadrosu		9
	Motivasyon		9
	Kariyer ve Özlük Hakları		7
▼	İDKK		0
	İDKK Etkinliği		21
	Dış Değerlendirme		15
	İDKK'nın Kurumsal Yapısı		22
	İDDK üyeleri		11
▼	Etik Kurallara Uyum		0
	Etik		16
	Yeterlilik		12
▼	Tetfüt Kurulları İle İlişkiler		0
	Çakışan Görevler ve Çatışmalar		27
	Personel Algısı		13
	Üst Yönetim Algısı		5
	Karşılıklı Tutum		16
▼	Kümeler		0

Şekil 17: Kodlar ve Frekansları

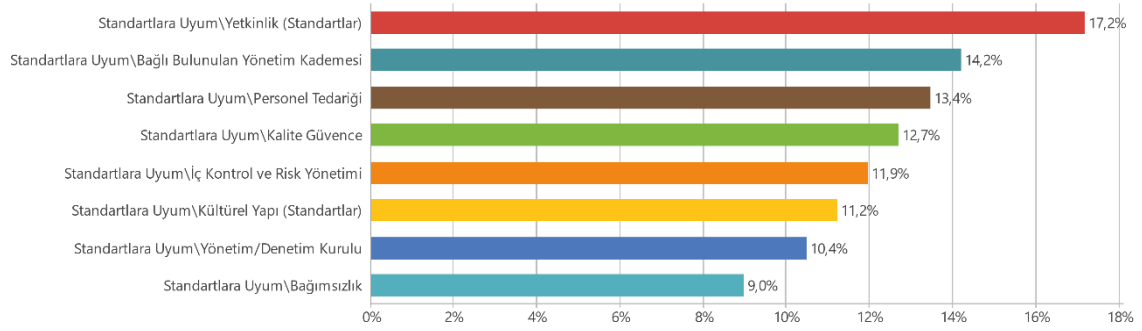
4.4.2. Standartlara Uyum

Bu tema katılımcıların standartlara uyum veya uyumsuzlukla ilgili ifadelerini kapsamaktadır. Standartlara uyum yönetim/denetim kurulu, kalite güvence, bağlı bulunulan yönetim kademesi, bağımsızlık, kültürel yapı (standartlar), yetkinlik (standartlar), personel tedariki, iç kontrol ve risk yönetimi kodlarından oluşmaktadır. Kelime bulutuna bakıldığında Şekil 18’deki sonuç görülmektedir



Şekil 18: Standartlara Uyum Kelime Bulutu

Tüm dokümanlar için daha önce kelime bulutu oluşturulmuştur. Burada oradaki ifadelerin dışında vurgulanan kelimeler üzerinde durulacaktır. Örneğin doğrudan (29) kelimesi doğrudan bakana bağlı olarak çalışmayı, komite (23) kelimesi denetim komitesine yapılan vurguyu, risk (22) risk yönetiminin uygulanmasını, bağımsızlık (21) bağımsız denetimin önemini, kurul (17) yönetim kurulu yapısına olan vurguyu göstermektedir. Bu konular her bir kodda ele alınacaktır. Standartlara uyum temasının altında bulunan kodların frekansları Şekil 19’da verilmiştir.



Şekil 19: Standartlara Uyum Kod Grafiği

Bundan sonrasında her bir kod tek tek ele alınacaktır. Sıralama frekansa göre değil, konu bütünlüğünü sağlayacak şekilde yapılmıştır.

4.4.2.1. Yönetim/Denetim Kurulu

Yönetim kurulları veya yönetim kurullarına bağlı alt komite olarak denetim kurulu veya komitesi, standartların istenen şekilde uygulanabilmesi için gerekli bir organdır. Yönetim/denetim kurulunun iç denetim açısından temel işlevi, icradan bağımsız olarak paydaş çıkarlarını koruyan, yönetişimden sorumlu olan gözetim organı olmasıdır. İdeal biçimde iç denetim birimlerinin fonksiyonel olarak yönetim/denetim kuruluna bağlı olması gerekmektedir. Buna karşın kamuda ve bakanlıklarda bu şekilde bir yapı yoktur. İç denetim birimleri, icranın içerisinde yer alan bakan veya bakan yardımcısına bağlı olarak görevlerini yerine getirmektedir.

Standartlara uyum, bağlı olunan yönetim kademesi ve iç denetimin etkinliği ile ilgili sorularda on İDBB yönetim/denetim kurulu yapısına değinmiştir.

İDBB 2: “... Standartlara uygunluk ve bağımsızlık için bir komite olması lazım. Sadece yönetim kurulu bile olması yeterli değil. Yönetim kurullarının çok fazla gündemi var ve üyeler sürekli değişiyor. Benzer şekilde doğrudan bakana bile bağlı olsak, çok fazla gündemin içerisinde denetim gereken önemi göremiyor. Birkaç ayda bir görüşme ile etkinlik sağlanamıyor...”

İDBB 4: “... Dört dördlük bir iç denetim isteniyorsa, birincisi bunun için denetim kurulu şeklinde yapı olmalı...”

İDBB 6: “... Arzu edilen ise özel sektördeki gibi ayrı bir komite olması. Bu şekilde bir yapı daha iyi olur...”

İDBB 3: “...Ayrı bir kurul olsa onlarla iletişim kursak daha iyi sonuç alırız diye düşünüyorum...”

İDBB 7: “...Kamu neden farkında değil. Denetim komitesi gerekli. Bu anlamda siyasi seçilmişlerin hemen yanında bir komite olursa farkındalık da artacaktır. Şu anda üst yöneticinin ilgisi ve alakası kadar iç denetim oluyor. Bu farkındalık kadar etkinlik oluyor. CB’nin yanında bir komite kurulması lazım...Bakandan ziyade üst bir makama bağlı olması lazım. Dış denetçi bakana bağlı olmayı uygunsuzluk olarak yazdı. Bakan icranın içinde ayrıca bakan tek kişi komite en az üç kişi. DDK komite görevi görebilir...”

İDBB 8: “...Ayrı bir denetim veya yönetim kurulu olsa daha uyumlu olabiliriz. CB’ye bağlı bir birim iç denetim konusunda yetkili olursa çok daha iyi olur...”

İDBB 14: “...Standartlarda yönetim kurulu var, CEO var, denetim komitesi var bir de iç denetim var. Bu temellerin üzerinde kurgulanmış bir yapı var. Ancak kamuda böyle bir yapı yok. CEO, yönetim kurulu, denetim komitesinin tamamı bakanda birleşmiş durumda. Standartlardan ayrılan en temel yapı burası...”

Katılımcılar gerek standartlara uyumun gerekse etkinliğin sağlanmasında, standartlarda ön görüldüğü şekilde bir denetim kurulu/komitesi yapısının öneminden bahsetmektedirler. Ayrı bir komite icranın dışında bir yönetim kademesine bağlı olunarak bağımsızlığın sağlanması, iç denetim konusunda bilgili olan ve doğru yönlendirmeler yapabilecek kişilerle muhatap olunması, görevleri yerine getirebilmek için gerekli güce sahip olunması ve yeterli iletişimin sağlanması için gereklidir. Arslan (2013) da kamu sektöründe denetim komitesi gibi bir komite/komisyonun var olmamasının eksiklik olarak görüldüğünü ifade etmektedir.

Kurul veya komite kamunun yeni yapısı itibari ile Cumhurbaşkanına bağlı olmalıdır. Bu konuda birkaç seçenek mümkün olabilir. Seçenekler, İDKK’nın Hazine ve Maliye Bakanlığından ayrılarak Cumhurbaşkanlığına bağlanması, iç denetimin DDK altında ihdas edilmesi veya yeni bir yapının kurulması olabilir. Bununla birlikte yeni bir kurum kurulmaması için kamuda iç denetimin DDK altında faaliyet göstermesinin en kabul edilebilir öneri olduğu değerlendirilmektedir. Bu konu ayrıca İDKK’nın kurumsal yapısı ile bağlantılıdır.

4.4.2.2. Bağılı Bulunulan Yönetim Kademesi

Katılımcılara bağılı bulundukları yönetim kademesi ve bunun standartlara uyuma olan etkisi ile ilgili sorular sorulmuştur. Müsteşarlık makamının kaldırılması ve bakan yardımcılığı makamının ihdası sonrası 5018 sayılı kanunda geçen üst yönetici kavramında boşluk oluşmuş, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile bakanın yanında bakan yardımcılar da üst yönetici olarak sayılmıştır. Bunun sonucunda bazı bakanlıklarda iç denetim birimi doğrudan bakana bağılı iken bazılarında bakan yardımcısına bağılı olması durumu ortaya çıkmıştır. Her ikisinin de avantaj ve dezavantajlarından katılımcılar bahsetmiştir. On dört İDBB bu hususa değinmiştir.

İDBB 1: “...5018 de üst yönetici müsteşar olarak tanımlandı. Şu anda bunu da ikiye böldüler bakan ve bakan yardımcısı. Bazı yerlerde bakana bazı yerlerde bakan yardımcısına bağladılar. Üst yönetici tanımı bile tam belli değil. Cumhurbaşkanlığı kararnamesinde bakana bağılı olanlar için üst yönetici bakandır, bakan yardımcısına bağılı olanlar için ise bakan yardımcısıdır dendi. Bakanlığın geneline denetim yapıyoruz ancak bu durumda bakan yardımcısına bağılı olan iç denetim birimi uyumsuzluk durumunda sorunun çözülmesi sorun oluşturuyor...Görevleri yerine getirirken en üst makama bağılı olmak gerekmektedir. Bununla birlikte tam tepeye bağılı olduğunda bir izin alırken bile sorun yaşanmaktadır. Çözüm olarak aslında esas konularda en üst makama günlük işlerde ise daha alt kademe ile işleri halletme gibi bir seçenek olsa daha iyi olur. Son yapılan düzenleme ile doğrudan bakana bağılı konuma geldik...”

İDBB 5: “...5018 sayılı kanunda bir tane üst yöneticiden bahseder. Bundan da kurumun en üst yetkilisini anlamak gerekir. Bu bakanlıklarda bakandır. Bizim yeni devlet yapılanmamızda bakan ve bakan yardımcılar da üst yönetici olarak zikredildi. Bu da bir karmaşaya sebep olmaktadır. İç denetimin doğrudan bakana bağılı olması gerekir...Görev alanları belli. Bu durumda sadece o yardımcıya bağılı olan yerleri denetler mantığı çıkmaktadır. Bu sorunu aşmak için denetim programlarını bakana onaylatıyoruz...”

İDBB 6: “...Biz doğrudan bakana bağılıyız. Bunun olumlu yanlarını görüyoruz. Bakanın onayladığı hususlar güç veriyor. Olumlu ve olumsuz yanları var. Bir özgüven var. Bir bakan yardımcısına bağılı olarak başka bir bakan yardımcısının alanını denetlemenin zorlukları var. Bakanın yoğunluğu ve görüşme imkânında zorluk da doğrudan bağılı olmanın dezavantajları...”

İDBB 7: “...Bazıları görüşme rahatlığı nedeni ile bakan yardımcısına bağlı olmayı savunuyor. Ancak bence doğrudan bakana bağlı olması lazım. Objektif ve bağımsızlık bu durumdan etkileniyor. Bu konu tavizsiz olmalı. Bakanın görüşmesi ve ilgi duyması her ne kadar bakanla ilgili olsa da sizin bakana ne sunduğunuzla da ilgili. Siz işine yarayacak malzeme verirsiniz bunu kullanır. Çift taraflı etkileşim var...”

İDBB 9: “...Doğrudan bakana bağlıyız. Avantajı var dezavantajı var. Ben önceden hazır olduğum için bakan gelir gelmez hazırladığım dokümanı imzalattım. Doğrudan bakana bağlandık. Bakan yardımcısına bağlı olanlar ise daha fazla görüşme noktasında daha avantajlı. Çok sayıda birim ve genel müdürlük var. Bakana ulaşma ve zaman ayırma noktasında çok sorun oluyor. Bakana bağlı olunca da daha güçlü ve etkili oluyorsunuz...”

İDBB 10: “... Kurumsal imajla ilgili olarak yine üst yönetici kavramının kamu kurumlarında oturmamış olması önemli bir sorun. Üst yöneticinin en tepedeki kişi olması farklı bir şey, idari faaliyetlerde işlerini daha kolay yürütmek için birine bağlı olmak farklı bir şey. İdari konularda en üst yöneticiye ulaşmak mümkün olmuyor. Ancak raporların arzı, yayınlanması, yönetmelik gibi konularda en tepe olması gerekir. Basit idari rutin işler için başkanın doğrudan imzası ile yapabilmeli. Ağırlık olsun diye üst yönetici denmiş ama fiiliyatta işler tıkanıyor...”

İDBB 11: “...Bakan yardımcılarını kurumun tamamında yetki sahibi değil. O yüzden bakana bağlı olması daha mantıklı. Başka birimlerin denetiminde sorun olabilir...”

İDBB 13: “...CB sistemi öncesi üst yönetici müsteşar idi ve tekti. Şimdi Bakan Yardımcısına bağlıyız. Bu durumda başka bir Bakan Yardımcısının birimini denetlerken sorun olmasın diye programlarımızı ve rapor sonuçlarını Bakan beye götürüyoruz ancak idari konularda Bakan Yardımcısına gidiyoruz. İzin konusu gibi. Bakan beyle her konuyu görüşmek mümkün değil. Bu yapı da mantıklı...”

İDBB 14: “...doğrudan bakana bağlı olması gerekir. Yardımcıya bağlı olunması durumunda diğer yardımcılara bağlı birimlerde iç denetim yapılması konusunda nasıl bir yetkisi var tartışmalı durumda. Fakat bakana bağlı olunca da raporlama anlamında bazı sorunlar var. Doğrudan bakana rapor yapmak çok kolay olmuyor. Çok yoğun insanlar ve raporların sunulması haricinde de iç denetimle ilgili başka konular var, planın onaylanması gibi. İç denetimin bakana bağlı olması ancak uyumsuzluk

durumlarında bakan yardımcıları ile muhatap olunması daha mantıklı. Bizler doğrudan bakana bağlı olarak kurulduk...”

İDBB 15: “...Bağımsızlıktan anlaşılan fonksiyonel bağımsızlık. Bakan yardımlarına bağlı olması doğru değil. Doğrudan bakana bağlı olması lazım. Biz doğrudan bakana bağlıyız. Fonksiyonel bağımsızlık açısından önemli...”

Mülakatlardaki ifadelerden, 5018 sayılı kanunda tanımlanan üst yönetici kavramının bakan yardımcılarının da üst yönetici olarak sayılması nedeni ile karmaşık hale geldiği, farklı bakanlıklarda farklı uygulamaların olduğu anlaşılmaktadır. Doğrudan bakana bağlı olmak, güç ve algı açısından önemli iken bakanın yoğunluğu nedeni ile görüşme noktasında yaşanan sorunlar ise doğrudan bakana bağlı olmanın getirdiği dezavantaj olarak ortaya çıkmaktadır. Ekiz (2011) de iç denetçilerin üst yönetim ile istediği zaman görüşemediğini, üst yönetime yakın bir hiyerarşik kademe ile görüştüğünü, Arslan (2013), iç denetçi ile üst yöneticinin makul sürelerde görüşmelerinin sağlanamadığı, hatta üst yönetici ile hiç görüşemeyen azımsanmayacak oranda iç denetçinin olduğu ifade etmektedir.

Esasen bu sorun, denetim komitesi yapısının kamuda bulunmaması ile yakından ilgilidir ve bazı katılımcılar bu hususa atıfta bulunmuştur. Uygulama açısından ilk istenen denetim komitesi veya benzer bir bağımsız yapı kurularak iç denetimin buraya bağlanması, bunun olmaması halinde ise güç ve algı için doğrudan bakana bağlı iken, daha basit kararlarda kendi yetkileri ile hareket edebilme veya izin gibi konularda bakan yardımcısının onayı ile hareket edebilme şeklinde bir yapı olmasıdır. Bu durum, standartlarda da iç denetimin fonksiyonel olarak yönetim/denetim kuruluna idari olarak ise, izin gibi, CEO ya bağlı olması şeklinde önerilmektedir. Benze şekilde bakanlıklarda iç denetim birim başkanlıklarının yıllık planın onaylanması, kaynak tahsisi, raporların onaylanması gibi fonksiyonel konularda bakana bağlı olarak çalışırken, izin almak gibi basit idari konularda bakan yardımcısı onayı ile iş yapmaları daha mantıklı olarak görünmektedir. Ayrıca iç denetim birim başkanlarının kendilerinin karar verebilecekleri idari konularda onay almadan da hareket edebilmesinin önünün açılmasının verimliliği arttıracığı ön görülmektedir. Tüm bunların yapılabilmesi için işleyişlerin açık olarak yazılı ve onaylı dokümanlarda belirtilmesi gerekmektedir. İDKK'nın bu konuda da yardımcı olması beklenmektedir.

4.4.2.3. Bağımsızlık

İç denetimi ayrıcalıklı kılan en temel özelliği bağımsızlıktır. İcranın içerisinde yer alan veya icradan emir alan bir iç denetimin bağımsızlığı zedelenecek, varlığı anlamını yitirecektir. Katılımcılar bağımsızlıkla ilgili ifadelerde bulunmuşlardır ve bu nedenle ayrı bir kod olarak tanımlanmıştır. Sekiz İDBB bu hususa değinmiştir.

İDBB 2: “...Standartlara uygunluk ve bağımsızlık için bir komite olması lazım...Hesap verme mekanizması ve etkinlik açısından da icranın içerisinde olan bir yönetim kademesine raporlama yapmak bağımsızlık ve etkinlik açısından sorun teşkil etmektedir...”

İDBB 6: “...İcranın içerisindeki bir birime veya kişiye bağlı olmak bazı riskler içeriyor. Genelde bu yapıya bağlı hususlarda uyumsuzluk oluyor. Hali hazırda bakanın bize olan bakışı olumlu olduğundan çok sorununuz yok ancak daha sonra bu durum değişebilir. Daha öncesinde bize bu konuları denetlemeyin, denetim yapmayın danışmanlık hizmeti yapın veya bunu böyle ifade etmeyin denilen durumlar olabiliyordu...”

İDBB 7: “...Dış denetçi bakana bağlı olmayı uygunsuzluk olarak yazdı...”

İDBB 9: “...Bende üst yöneticiye bağlıyım denetlenen de ona bağlı o nedenle aralarındaki ilişki denetimi olumsuz etkileyebilir...”

İDBB 12: “...En büyük sorun bağımsızlık. Bizler idarenin kararlarına bağlıyız. İdare bize ne kadar müsaade ederse bizler o kadar denetim yapabiliriz. Gerçekten riskli alanlar yerine basit yerlere yönlendirebilir ama tam tersi çok önemli noktalara da yönlendirebilir...”

İDBB 14: “...Standartlarda yönetim kurulu var, CEO var, denetim komitesi var bir de İç denetim var. Bu temellerin üzerinde kurgulanmış bir yapı var. Ancak kamuda böyle bir yapı yok...Bu aktörler iç denetimin bağımsızlığı güçlendiren yapılar. İç denetim CEO'nun faaliyetlerini denetliyor. Biz bunların hepsini tek yer yaptığımız zaman özellikle belediye, üniversite gibi yerlerde bağımsızlık sorunları ortaya çıkıyor. Başkanın ve rektörün istemediği hiçbir konu denetlenemiyor...İç denetim konusunda eksiklerine rağmen en iyi uygulamalar yine bakanlıklarda görülmektedir. Taşralarda belediye ve üniversitelerde durum çok daha kötü durumda...”

İDBB 6'nın “...Daha öncesinde bize bu konuları denetlemeyin, denetim yapmayın danışmanlık hizmeti yapın veya bunu böyle ifade etmeyin denilen durumlar olabiliyordu

...” ve İDBB 14’ün “...*Başkanın ve rektörün istemediği hiçbir konu denetlenemiyor...*” ifadeleri dikkat çekicidir. Bu ifadeler bağımsızlığın önemini net bir şekilde ortaya koymaktadır. Bağımsızlığın zedelenmesi planın onaylanmaması, denetlenmesi gereken konuların denetlenmemesi, raporlara müdahale edilmesi, raporların onaylanmaması, bulguların gereğinin yapılmaması şeklinde sonuçlar doğurabilir. Bu konulara bakıldığında bağımsızlığın önemi anlaşılmaktadır. Özdemir (2015), Ekiz (2011) ve Akçay (2012), iç denetimin bağımsızlığı konularında sorunlar olduğundan bahsetmişlerdir. Buna karşın Tufan (2012), çalışmasında ankete katılanların çoğunun bağımsız hareket edebildiklerini ifade ettiklerini belirtmektedir.

Bağımsızlık icranın içerisinde yer alan yönetim kademesine bağlı olmakla doğrudan ilişkilidir. Yukarıda zikredilen başlıklarda olduğu gibi standartlara uygun bir bağımsızlığın sağlanabilmesi için iç denetim birimlerinin icranın üzerinde olan bir yapıya, yönetim/denetim kurulu veya benzer bir yapı, bağlı hareket etmesi önemlidir. Bağımsızlık yönetim/denetim kurulu yapısı ve bağlı bulunulan yönetim kademesi ile yakından ilişkilidir.

4.4.2.4. Kültürel Yapı

Katılımcılara kültürel yapımızın standartların uygulanmasında oynadığı rol ile ilgili sorular sorulmuştur. On bir katılımcı bu konuda katkı sağlayacak açıklamalarda bulunmuştur.

İDBB 1: “...*Bizim kültürümüzde insani ilişkiler daha ön planda tutulmaktadır. Bizler ilişkiler uğruna yeri geldiğinde bazı kuralları çiğnemek zorunda dahi kalabilmekteyiz...*”

İDBB 2: “...*İç denetim sistemi dışarıdan gelen zorlama ile olduğundan iç mekanizma ile olmadı. Taklit ederken kendimiz inanmıyoruz. Metotları alırken kendimize fayda sağlayacak şekilde geliştirmemiz lazım...Batı toplumu kültüründe, sınıflı yapı, zorla alınan haklar, hesap verebilirlik gelişmiş. Batı, sınıflı yapısı neticesinde haklarını mücadele ile almış, bu mantık üzerine yapılar kurmuş. Çatışmadan uzlaşmaya geçen ve denetlenen bir mantıkları var. Bizde ise alttan gelip gelişen bir yapı yok. Bunun neticesi olarak batı mantığında standartlara uyum sağlanamıyor. Kimse denetlenmek istemiyor. Denetçi kadrolarını dahi dolduramıyoruz. Örgütlü toplum değiliz. Hesap verme mekanizması yok. Kendi kendine hesap verme mekanizması olabilir mi? Bir de bizde dinamik bir yapı yok. Birilerinin dayatması ile ancak yol alınabiliyor. Yönetim sistemimiz zamanla her şeyi kendine benzetiyor...*”

İDBB 3: “...Sistemin toplumsal yapımıza uyduğunu düşünmüyorum. Bizim kültürel kodlarımız zorlayıcılık üzerine kurulu. Birilerinin bizi zorlaması, iç denetimin de birilerini zorlaması lazım. Riski üstlendi demekle iş biter mi? Biz öneri sunuyoruz, sen ne diyorsun ben ne diyorum geliyor olay...Biz de korku önemli bir faktör...”

İDBB 4: “...Avrupa birliğinden alınan iç denetim bizim kamuya büyük geliyor. İç kontrol yapısı kurulmamış, kurumsal kapasite tam sağlanmamış, teftiş ağırlıklı bir denetim görmüş bir ülkede iç denetim kendini etkili verimli ve ekonomik çalışması için zemin bulamıyor...”

İDBB 5: “...Bizim kültürümüzde aile büyüğü otoritedir. Milli kültürümüzde de devlet yöneticisine itaat edilir. Dolayısıyla ile klasik denetim yapısına uygun bir kültürümüz var. Bu yüzden de iç denetim mantığı anlaşılmadı. Ancak bu durum da doğru bilgilendirme ile aşılabılır...”

İDBB 9: “...Kültür olarak bizde kimse denetlenmekten hoşlanmaz. Bende üst yöneticiye bağılım denetlenen de ona bağılı o nedenle aralarındaki ilişki denetimi olumsuz etkileyebilir. Görev veren ile denetlenen farklı yönetimler olduğu için yönetimler değiştiğinde geçmişe dönük işlerde denetim çok olurdu. Uzun süreli yönetimlerde yönetimin kendi kendini denetlettirmesi çok da olası değil. Statükoculuk, bensiz olmaz mantığı, kurumsal hafızanın oluşmasını engelliyor. Yönetmelikte, bilgi paylaşımı olmadığında üst yönetici tedbir alır diyor. Diyelim ki bilgi paylaşımı olmadı bunların kaçını bakana götürebilirsiniz...”

İDBB 11: “...Bizim iş yapma tarzımıza göre her şey zihnimizde dokümanite yapı zayıf. Standartlarda ise doküman çok fazla... Biz kültür olarak kolayımıza geleni yapmayı seviyoruz...”

İDBB 12: “...Standartlar Anglosakson bir yapı kültüründen geliyor. Bu nedenle uymayan tarafları olabilir. Standartlar çok sert ama bizler gevşek yapıyı seviyoruz. Bizler yapı olarak bağımsız olamıyoruz...”

İDBB 13: “...Burada kariyer meslek ***. Bunun yansıması olarak da burada standartlara uygun olunması, belge alınması gibi kavramlar öncelikli değildir...denetimden ziyade danışmanlık hizmeti vermekteyiz...”

İDBB 15: “...Kamu idarelerinin yapısı teftiş sopasına daha uygun. İnsanın olgunluk düzeyi yükseldikçe kurallara bile ihtiyaç duymaz. Şu anda kamu idarelerinin olgunluk

düzeyi düşük ve biz bunda sorun yaşıyoruz. Ödüllendirmeden ziyade cezaya ağırlık verilmiş...”

Batı toplumundaki hak mücadelesine karşın bizdeki otoriteye saygı, insan ilişkilerine verdiğimiz önem, denetimden çekinen ve denetlenmek istemeyen yapı, buna bağlı olarak geleneksel güce dayalı denetim anlayışına uygun hareket etme ve işbirliğine kapalı olma, gelişim için öneri sunulurken ilgili tarafın kendinin şikayet edildiğini düşünmesi, dokümantasyon ve yazı işlerinden hoşlanmama, detaylı planlar yerine doğrudan sonuca gitme isteği, gevsek yapılardan hoşlanma, ikili ilişkilerin işe olan etkisi gibi hususlar katılımcıların değindiği, standartlara uyumu etkileyen kültürel faktörler olarak ön plana çıkmaktadır. Ayrıca İDBB 13’ün ifadesinden farklı kurumlarda o kurumun kendine özgü kültürünün de standartlara uyum üzerinde etkili olduğu görülmektedir.

Kültürel etkiler uzun zamanla oluşur ve değişimi de zordur. Ancak üst düzey yöneticilerin iç denetime verdiği önem ve güçlü iletişim ile kültürel yapımız, iç denetime uygun hale getirilebilir.

4.4.2.5. Yetkinlik

Katılımcılara uluslararası sertifika sahiplerinin işlerini daha iyi yapıp yapmadıkları ve bu konudaki düşünceleri sorulmuştur. Ayrıca standartlara uygun denetim yapma noktasında yetkinlikle ilgili ifadeler de bu kod altında ele alınmıştır. Tüm katılımcılar bu konuda görüş beyan etmişlerdir.

İDBB 1: “...Her ne kadar denetçiler soruşturma yapmasa da kırmızı bayrakları tespit edebilmelidir...Denetçiler standartlarda olduğu şekilde kendilerini geliştirmeleri gerekirken bu husus da eksiklikler yaşanmaktadır... Sertifika her şey değil ancak önemli de bir katkısı var. Sertifika alırken işin uygulanması konusunda veya teorik olarak bilgi edinilmektedir. Ancak esas olan işi yapan kişinin yeteneği ve tecrübesinin işe katkısı daha fazladır. Bununla beraber zaten yetenekli ve işe katkısı olan çalışan belge aldığı anda bir miktar daha faydası artmaktadır. İş düzgün yapmayan birisi belge aldıktan sonra işini iyi yapacak anlamına gelmemektedir. Belgeli olan denetçi standartlara göre etik kurallar açısından fark etmelidir. Belgeli denetçi hangi olaylarda nasıl davranması gerektiği konusunda da bilgi edinmektedir. Ayrıca işimizi yaparken standartların bilinmesi elimizi kuvvetlendirmekte ve işlerimize meşruiyet kazandırmaktadır...”

İDBB 2: “...Sertifika önemlidir. Tek başına yeterli değildir ama işini doğru yapma noktasında önemli bir etkisi bulunmaktadır. Sertifika liyakat göstergesidir...”

İDBB 3: “...İç denetim etkin olmadığı için sertifikalı olmak da anlamını yitiriyor. Aslında önemli bir değer ancak ortam onları değersizleştiriyor...”

İDBB 4: “...Sertifikanın tabi ki etkisi olur. Ancak kamu kurumlarının standartlarının da yükselmesi lazım. Belge olsa bile kamu ilgisiz ve beklentisiz olunca çok da anlamı olmuyor...”

İDBB 5: “...Önemlidir. İşe olumlu etkileri olmaktadır. Biz de teşvik ediyoruz...”

İDBB 6: “...Arkadaşların yarıya yakınında CGAP var. Ancak bu belgeye sahip olanların daha başarılı olduğu yönünde bir kanaatimiz yok. İş performansına doğrudan bir katkısını gözlemlemedik. Ancak CIA olanların daha yetkin olacağını öngörüyoruz. CGAP almak kolay olduğu için katkısı da az oluyor. Kişinin kişisel özellikleri ve özverileri daha değerli. Faydası olur ancak belgeyi tek başına almakla bir şey değiştirmiyor...”

İDBB 7: “...Aynı kişi sertifikayı aldıktan sonra işini daha iyi yapar hale geliyor. Ancak tek başına yeterli değil. Sertifika işini doğru yapacağı anlamına da gelmez. Kişiyi geliştiriyor ama iş yapmayan adamı iş yapar hale getirmiyor...”

İDBB 8: “...Önemli. Standartlarla, UMuÇ’la ilgili iş yaparken arkadaşlar hâkim oluyorlar ve buna uygun hareket etmeye çalışıyorlar. Bence teftişten ayrılan en temel şeylerden biri de bu. Konuya hâkim olunca ihtiyaç olduğunda detaylı olarak kaynaklara bakma imkânı da olmaktadır...”

İDBB 9: “...Aracı ehliyet sürmez. Katkısı mutlaka vardır ancak benim için çok önemli bir kriter değil. Hatta bazen dezavantaja dahi dönüşebiliyor. Bu işi çok iyi bilirim diyerek, kendini süreç sahibinin yerine koyabiliyor veya dayatmacı olabiliyor. Bu herkes için geçerli değil ama olabiliyor. Kişinin kendi yetiştirme tarzı ve yapısı uygun ise sertifika da değer katar. Ama bunlar yok ise sertifikanın da bir anlamı yok. İletişim ve mütevazilik daha önemli. Bilgiyi yumuşak bir tavırla yaklaşırsanız alabilirsiniz. Sadece belge var tutumda sorun varsa yıkıcı olabiliyor...”

İDBB 10: “...Tabi ki sertifikalı olanlar konularına daha hâkim oluyorlar. Kendini bu işe adanmış insanın sertifikalı insanın raporları daha kaliteli oluyor...”

İDBB 11: “...İşin kalitesine katkısı var ancak bu katkı sertifikalardan mı yoksa gelişme iradelerinden mi emin değilim. Muhtemelen kendini geliştirmek isteyen denetçiler sertifika da alarak bilgilerini ispat etmiş oluyorlar...”

İDBB 12: “...Bence sertifikaların iş yapışına etkisi yok. Neticede rehber aynı, kurallar aynı, A1 le A4 arasında iş olarak bir fark yok. Kültürel olarak hangi denetçisinin kaç yıllık olduğu daha önemlidir...”

İDBB 13: “...Sertifikalar olsa bile önemli olan işe yansımaları...”

İDBB 14: “...Bence sertifika çok etkili, Vizyon katıyor. Geçmişte müfettiş olan kişiler iç denetçi olarak çalışmaya başladı. 20 yıl müfettiş olan kişiye yarın denetçisin dedik. Bu kişiler çok değişemedi. Bu değişimi yaşayanlara baktığımda bunların genelde sertifika sahibi olduklarını görüyorum. Bu sertifika hazırlık süreci farklı bir mantık ve bakış açısı getiriyor. Bu alanda çalışmayan denetçiler eski alışkanlıklarına daha bağlı hareket edebiliyor. Sertifikalar hem bilgi birikimi hem de zihinsel dönüşüme katkı sağlıyor. İç denetimde takip, araştırma ve yenilikçilik önemli...”

İDBB 15: “...Mutlaka bir etkisi var ancak tek başına yeterli değil. Denetim tecrübesi ve saha tecrübesi çok önemli...”

İfadelere bakıldığında genel olarak, sertifikaların önemli olduğu ve katkı sağladığı buna karşın sertifikanın katkı sağlamadığı görüşünün de olduğu, bunun yanında kişinin kişisel yapısının, birikiminin ve işe karşı tutumunun çok önemli olduğu, sertifikanın bu özelliklere sahip kişilere değer kattığı, zaten bu yapıya uygun kişilerin sertifika alma gayreti içerisinde oldukları özet olarak ifade edilmektedir.

Sertifikalar standartların özümsemesi, daha detaylı teknik denetimler yapılabilmesi ve denetçinin kendi içinde bulunduğu kültürden çıkarak ana kaynaklardan beslenmesi açısından denetçiye değer katmaktadır. Ancak asıl önemli olan bu katkının işe yansımalarıdır. Katkının işe yansımaları sadece sertifika ile değil, kişinin yapısı, birikimi ve tutumu ile doğrudan ilişkilidir. Benzer içeriğe rağmen İDBB’lerin sertifikalar konusunda tamamen zıt fikirlere sahip olabildiği de görülmektedir. Bu durum kişisel yaklaşım ve yerel kültürün etkilerini de göstermektedir.

İDBB 14’ün “...20 yıl müfettiş olan kişiye yarın denetçisin dedik. Bu kişiler çok değişemedi. Bu değişimi yaşayanlara baktığımda bunların genelde sertifika sahibi olduklarını görüyorum...” ve İDBB 8’in “...Bence teftişten ayrılan en temel şeylerden biri de bu...” ifadeleri dikkat çekicidir. Uluslararası sertifika sahibi olmak denetici bakışı ve bilgisine önemli katkı sağlamak ve standartları ve sertifikasyon sistemi ile iç denetim teftişten ayırmaktadır.

Anket sonuçlarında CGAP belgesi olanlar ile olmayanlar arasında görüş ayrılığı yok iken CIA belgesi olanların farklı görüşler ortaya koyduğu görülmüştür. Bu durum mülakatlarda İDBB 6'nın da ifade ettiği şekilde daha kolay elde edilen sertifikaların katkısının da daha az olduğunu göstermektedir. CGAP belgesi IIA tarafından başvurulara kapatılmıştır.

4.4.2.6. Personel Tedariki

Standartlara göre (1210), *“İç denetim faaliyeti kendi sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceri ve diğer vasıflara sahip olmak veya bunları edinmek zorundadır. İç denetim personeli, görevin tamamını veya bir kısmını yapmak için gereken bilgi ve becerilerin veya diğer vasıfların hepsine sahip değilse, İç Denetim Yöneticisi - birim veya kurum dışındaki- uzmanlardan nitelikli, tavsiye ve yardım temin etmek zorundadır.”*

Katılımcılar, uygun personel tedarik etme ve denetim yapabilme konusunda ifadelerde bulunmuşlardır ve bu ifadeler bu kod altında toplanmıştır. On bir İDBB bu konuda görüş beyan etmiştir.

İDBB 1: *“...Kamuda BT denetçisi eksikliği var. Denetçi havuzunda birim olarak tüm ihtiyaçları karşılayabilecek şekilde farklı yetkinliklerde denetçiler olması lazım. Standartlara göre her denetçi her yetkinliğe sahip olamaz...İstediğimiz özelliklerde ve yetkinlikte personel tedarikinde sorun yaşamaktayız. İstediğimiz niteliklerden ziyade üst makamın yönlendirmeleri ile tedarik yapılmaktadır...”*

İDBB 2: *“...Etkinlik insan kaynakları yönetiminden başlar. İhtiyaca ve işe uygun alım önemli...Kimse denetlenmek istemiyor. Denetçi kadrolarını dahi dolduramıyoruz...”*

İDBB 4: *“...İç denetçi sayımız az. Kadrolara göre görevlendirme yapılmadı. Sayımız az olduğu için bu sayıya göre program yapıyoruz...”*

İDBB 5: *“...Kurumlarda iç denetçi kadrolarına atama yapılırken en az yarısının kurumdan yetişmiş, kültürünü almış, kurumun faaliyetlerini bilen kişilerden atama yapılması daha uygun olurdu. Bu şekilde daha faydalı olur. Nerede hata yapılabilir, nereler iyileştirilebilir, biliyor. Kalanların da değişik uzmanlık alanlarından dışarıdan olması mantıklı...Kadroların önemli bir kısmı boş. Bu kadrolara uygun kişiler getirilmeli...”*

İDBB 6: “...İç denetçi sayıları ve kadroları dolu değildir. Bunun vermiş olduğu bir zayıflık var. Bizde geniş iş süreçleri var ama sayımız az. Dolayısı ile yüksek riskli alanların hepsine eğilemiyoruz...Sayımız yeterli olmadığından sadece sistem denetimi yapabiliyoruz...”

İDBB 7: “...İç denetim mesleğinin özendirilmesi gerekiyor. Yetkin personelin bu alana çekilmesi lazım...Bakanlık içerisinde kişinin yetkinliği nedeni ile hep aynı yere gönderiyorsunuz. Bu durum etik sorunlar çıkarabilir. Çünkü sürekli o bakıyor. Merkezi yapıda bu sorun da ortadan kalkabilir. İdare denetçi konusunda da fikir sahibi olup bu adam şunlara bakar diyebiliyor. En tehlikelisi yerelleşme, samimiyet, arkadaşlık...”

İDBB 8: “...BT uzmanı eksikliğimiz var. Kadromuz var. Ancak kadroya atanma yapılamıyor. İç denetimin bu anlamda istisnaya alınması gerekir. İhtiyaç olsa uygun personel bulunsa dahi alamıyorsunuz. Kotalara ve engellere takılıyoruz. İşlere yetişemiyoruz. Yetiştirdiğimiz ölçüde risk öncelikli hareket ediyoruz...”

İDBB 10: “...Bir başkası personel sorunu. Yeteri kadar iç denetçi havuzda var ancak iç denetçi almakta sorun yaşıyoruz. Malum çok sayıda kişi atıldı. Havuzda kalanlarla ilgili olarak da özellikle *** de personel sorunu olduğundan iç denetime çekmekte sorun yaşıyoruz. Teftiş çok kalabalık iken bizim az sayıda çalışan ile olmamız doğru değil...”

İDBB 11: “...boş iç denetçi kadrolarının doldurulması gerekmektedir. Boş kadrolar nedeni ile genelde yaşı büyük denetçiler var. Kadroların doldurulması ve bir heyecan gelmesi lazım...”

İDBB 14: “... İç denetçi kadrosu olsa bile yönetici atama yapmadığında bir şey olmuyor. İDKK'nın burada bir yaptırım veya denetim yapma gibi bir durumu yok...”

İDBB 15: “...Kapsamlı görüş vermek konusunda yeterli sayıda denetim yapamadığımız için görüş veremiyoruz...”

İfadelere bakıldığında iç denetim birimlerine uygun nitelik ve yeterli sayıda personel tedarikinde sorunlar yaşandığı anlaşılmaktadır. Bu durum bölüm başında verilen kadrolar ve mevcut denetçi sayılarından da anlaşılmaktadır. Daşkaya (2014) da kadro tahsisine rağmen atama yapılmayan iç denetçi kadrolarından bahsederken Gökalp (2013), iç denetçi alım politikaları nedeni ile sorunlar yaşandığı ve iç denetçi yaş ortalamasının yükseldiğinden bahsetmektedir.

Personel tedariki konusunda hem İDKK'nın hem de üst yöneticilerin gereken desteği sağlamaktan uzak olduğu, işe uygun denetçiden ziyade yöneticilerin belirlediği kişilerin işe alımının yapıldığı, uygun ve nitelikli personelin iç denetimi tercih etmesini sağlayacak cazibenin olmadığı genel olarak ifade edilmektedir. Uygun nitelikte ve sayıda personel olmaması durumunda yeterli denetim yapılamaması, uygun güvence görüşlerinin verilememesi, BT gibi özel birikim gerektiren alanlarda uygun denetimler yapılamaması, personel tedarik edememenin sonuçları olarak görünmektedir. Personel tedariki ile üst yönetimin desteği ve İDKK'nın etkinliği ilişkilidir.

4.4.2.7. İç Kontrol ve Risk Yönetimi

İç denetimin görevini yerine getirebilmesi için kurumlarda iç kontrol ve risk yönetimi konusunda bir temel olması önemlidir. Zira iç denetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmektedir. İç kontrol, yönetim tarafından riskli alanlarda zafiyeti önlemek için yapılan faaliyetleri içermektedir. Majör eksiklikler iç denetimin uygulanmasını da engellemektedir. Bu konuya özel soru sorulmasa da katılımcılar bu konuyu önemli gördüklerinden, on İDBB bu hususlara değinmişlerdir.

İDBB 3: “...Kurumlarda iç kontrol sistemleri de oturmadı. O olmayınca iç denetim de olmuyor. İç kontrol ile iç denetim farkını bilen bile yok. Yöneticilerin çoğu ikisini aynı sanıyor...”

İDBB 4: “...İç kontrol yapısı kurulmamış, kurumsal kapasite tam sağlanmamış, teftiş ağırlıklı bir denetim görmüş bir ülkede iç denetim kendini etkili verimli ve ekonomik çalışması için zemin bulamıyor...”

İDBB 6: “...İç kontrol noktasında strateji başkanlığı sorumlu ancak bu konuda çok eksikleri var. Tam belli bir noktaya işler geliyor derken yöneticiler sürekli değişiyor. Bunun sonucunda da kavramlara ve birimlere hakimiyet noktasında yöneticilerde ciddi eksiklikler oluyor...”

İDBB 7: “...İç kontrol doğal olarak var ama düzenli ve bilinçli değil. Temel neden iç kontroldeki eksiklik değil. Bu yapı olmuş olsa idi iç kontrol da kurulmuş ve etkin olurdu. Bu yapıyı kurduktan sonra büyük özel şirketlerle görüştük. İç denetim, risk yönetimi kontrol birimleri iç denetime bağlı. Bizde iç denetim bizim altımızda ama iç kontrol ve risk yönetimi strateji geliştirme başkanlıklarında kalmış. Birbiri ile ilişkili hususlar kopartılmış gözüküyor...”

İDBB 8: “...İç denetim iç kontrolün bir unsuru, kamuda iç kontrol tam olarak kurulmadığı için iç kontrole ilişkin farkındalık eksikliği var...”

İDBB 9: “...Kamuda iç kontrol standartları oturmadağı için herkes işini doğru yaptığını zannediyor. Kamu iç kontrol standartlarının mutlaka kamuda oturması gerekiyor. Yeni bir şeyi oturtmak zor. Ehliyet ve liyakat konusunda sorunlar olduğı için oturmuyor...İç kontrolün oturması lazım. Bütün yetkiler bir kişide toplanmış, bazen de kimse de yetki yok...”

İDBB 14: “...İç denetim, iç kontrolün yapılandırıldığı kurumlarda iş görür duruma geliyor. Bu konuda kamu istenen seviyede değil, risk yönetimi algısı zayıf, iç kontrolde yapı zayıf. İç denetim de bu alanları test edeceğinden bu alanda belli bir olgunluk seviyesi olması gerekir...”

İDBB 15: “...İç kontrol ve kurumsal risk yönetiminin yerleşmesi ile sistematik bir şekilde çalışması uygun olursa iç denetim etkin olur...iç kontrol olgunluk düzeyi konusunda eksikler var...Fazla sayıda denetim de fazla şey ifade etmiyor. İç kontrol düzeyi ve risk yönetim düzeyi yeterli olmadığı için denetimin çok olması da anlamlı değil. İç kontrolün yerleşmesi ve kurumsallaşması gerekiyor. Olgunluk düzeyi kamuda bu anlamda yetersiz...”

İfadelerden, kamuda iç kontrol ve risk yönetimi sistemlerinde önemli eksikler olduğu, bu anlamda yapılan çalışmaların yarım kaldığı ve gereken önemi göremediğı anlaşılmaktadır. Gökalp (2013) de kamuda iç kontrol sisteminin kurulmadığından bahsetmektedir.

Kurumların amaçlarına ulaşılması ve suistimalin önlenmesinde iç kontrol önemli bir yere sahiptir. Buna karşın ifadelerden, üst düzey yöneticilerin bu konularda yeterli bilgiye ve farkındalığa sahip olmadığı da anlaşılmaktadır. İç kontrol ve risk yönetiminin uygulanması ile üst yönetimin farkındalığı ilişkili hususlardır.

4.4.2.8. Kalite Güvence

Kalite güvence ve geliştirme programı, standartlarda yer alan, iç ve dış değerlendirmeleri kapsayan, gerek yapılan denetimlerin belli bir seviyede kalite beklentilerini karşılaması gerekse iç denetimin iyileştirmeye açık alanlarının tespiti için standartlarda tanımlanmış bir konudur. Katılımcılara kalite güvence geliştirme programı kapsamında neler

yaptıkları sorulmuş, genelde iç ve dış değerlendirmeler üzerine tüm katılımcılar tarafından yorumlar yapılmıştır.

İDBB 1: “...Dış değerlendirme henüz yapılmadı. Beş yılda bir olması gerek ama on yıl oldu hala dış değerlendirme yapılmadı. Ancak iç değerlendirme yapıyoruz. İç değerlendirme kapsamında bir denetçiyi görevlendirip değerlendirme yapmasını istiyoruz. İDDK'nın kamu iç denetim kalite güvence ve geliştirme rehberini referans alarak yapmaktayız. Bu çalışma da standartlara uyuma katkı sağlamaktadır. Genelde risk esaslı plan, BT kontrol ve riskleri ile yetkinlik kısımlarında eksiklik görülüyor...”

İDBB 2: “...Her yıl iç değerlendirme yapıyoruz. Ancak bir dış değerlendirme yapılmadı. İç değerlendirme neticesinde küçük çaplı iyileştirme ve eğitimler yapıyoruz. Yapısal bir değişikliğin iç değerlendirme ile çıkması mümkün değil...”

İDBB 3: “...2012 de dış değerlendirme yapıldı. Büyük ölçüde uyumlu çıktık. Kendi içimizde de yıllık değerlendirme yapıyoruz...”

İDBB 5: “...İDDK 5-6 yıl önce bir dış değerlendirme yaptı. İDKK bir fetret dönemi yaşadığı için bu süreç sekteye uğradı. Biz her yıl kendi iç değerlendirmemizi yapıyoruz...”

İDBB 6: “...2012 yılında bir dış değerlendirme oldu. Her yıl da iç değerlendirme yapıyoruz. Eksikleri tespit ediyoruz ancak bizim dışımızdan kaynaklı eksiklikler de oluyor...”

İDBB 7: “...Henüz dış değerlendirme olmadı. İPA fonları için bir dış değerlendirme oldu. Standartları baz aldılar. Bu da dış değerlendirme sayılır...”

İDBB 12: “...Dış değerlendiricilerin yetkin ve özel kişiler olması lazım. Bu kişilerin iyi seçilmesi gerekir. Bir denetçi havuzu kurumlardan eşit seviyede, homojen kişilerden oluşması gerekir. Başka bir kurumun normal denetçisinin gelip de burada dış değerlendirme yapması uygun değil...”

İDBB 14: “...AB fonu kullanan kurumların iç denetimden geçirilmesini istiyor. Bu nedenle dokuz bakanlığın iç denetim birimini denetlendi. Bu da aslında bir dış değerlendirmedir...”

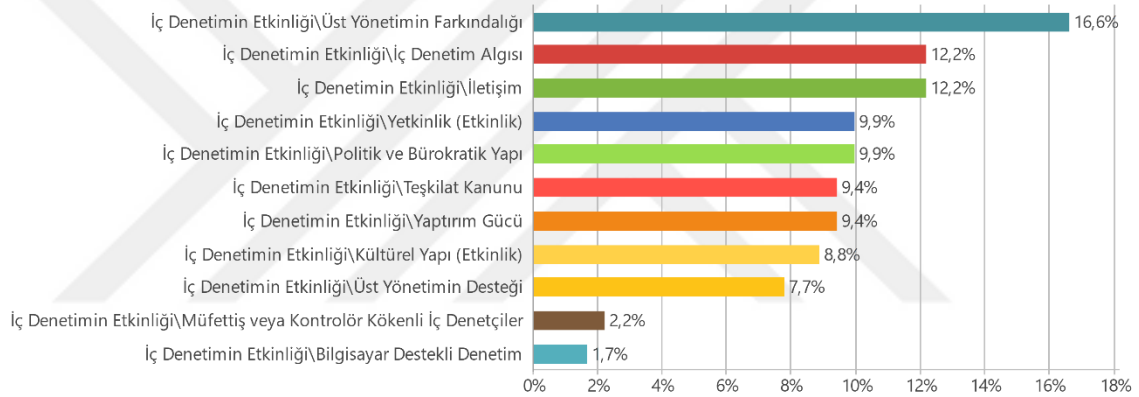
Daha önceki zamanlarda bazı bakanlıklarda İDKK tarafından dış değerlendirme yapıldığı ancak bazılarında hiç yapılmadığı bununla birlikte Avrupa Birliği fonları kullanan bakanlıklarda Avrupa Birliği denetçileri tarafından dış değerlendirme yapıldığı

4.4.3. İç Denetimin Etkinliği

280

Yine ana tema nedeni ile en çok geçen kelimeler denetim (242) ve iç (231) kelimeleridir. Bunların dışında yönetici (79), yapı (61), üst (56), birim (52), denetçi (50), sorun (47), bakan (44), teftiş (42), sertifika (31), kamu (30), algı (28), teşkilat (27), yönetim (25), farklı (23), bağlı (21), kontrol (21), müfettiş (21), sahiplenme (21) farkındalık (20) sık tekrar eden kelimeler olarak göze çarpmaktadır.

Sorun kelimesinin çok geçmesi sorunlardan bahsedilmesinden algı, iç denetim algısı üzerinde çok durulmasından teşkilat, kanuna yapılan vurgudan kontrol, iç kontrol sistemine değinilmesinden teftiş ve müfettiş, teftiş kurulları ile olan çatışmalardan ve kültürel yapıdan sahiplenme ve farkındalık ise üst yönetimin farkındalığı ve desteğinin öneminden bahsedilmesinden dolayı sık tekrarlamaktadır. İç denetimin etkinliği temasının altında yer alan kodların frekansları Şekil 21’de gösterilmiştir.



Şekil 21: İç Denetimin Etkinliği Kod Grafiği

En yüksek değere sahip olanlar üst yönetimin farkındalığı, iç denetim algısı ve iletişim olarak görülmektedir. Şimdi kodlar tek tek ele alınacaktır. Ancak sıralama frekansa göre değil, yapısal olan konulardan başlayarak yapılacaktır.

4.4.3.1. Politik ve Bürokratik Yapı

Yönetim iradesi, ülke yöneticilerinin iç denetime ilişkin tavrı, politik ve bürokratik etkenler ile yönetici değişikliklerinin etkileri bu kodda ele alındığından ve tüm diğer konularla ilişkili olduğundan politik ve bürokratik yapı ile başlanmıştır. On iki İDBB bu konudan bahsetmiştir.

İDBB 2: “...İç denetim sistemi dışarıdan gelen zorlama ile olduğundan iç mekanizma ile olmadı. Taklit ederken kendimiz inanmıyoruz...Bakan değiştiğinde tüm birikim de onunla gidiyor...”

İDBB 3: “...Üst yöneticiler değiştiği zaman öneriler yerine getirilemiyor. Önceki yönetici ile anlaşıyoruz daha sonrakinin bilgisi olmuyor...”

İDBB 5: “...İlk kurgulanma zamanında yeterli farkındalık oluşturulmadı. Öncelikle 5018 kanunu ve iç denetimi üst düzey devlet yöneticilerine sonra bakanlık üst düzey bürokrasisine anlatmak gerekirdi. Bu yapılmadı...İç denetim klasik denetimden farklıdır. Klasik denetim idareye karşıdır ve geriye doğru denetler. Bir kısmını denetleyebilir. Ancak bundan da bir kısmını tespit edebilir. İç denetim ise yönetimin yanındadır ve amacı yönetime değer katmaktır. Danışmanlık rehberlik hizmeti verir. Hata olmadan önlemeyi hedefler. Bu yönü üst kadrolara bürokrasiye anlatılamadı. Onlar da sıcak bakmadılar. AB istiyor diye göstermelik kuruldu...Üst düzey bürokrasinin, daire başkanı ve üzeri, çok değişken olması kurumsal hafızayı etkiliyor, kültüre ve iç denetime zarar veriyor. Değişimde her şey sıfırdan başlıyor...”

İDBB 6: “...Tam belli bir noktaya işler geliyor derken yöneticiler sürekli değişiyor...”

İDBB 9: “...On iki yılda sekizinci bakanla çalışıyorum. Her gelen iç denetimi bilmeden geliyor her seferinde yeniden anlatmak gerekiyor...Eskiden genel müdür olmak için on yıl çalışma şartı vardı. Şimdi bunlar kalktı. Gelen yöneticiler gereken kamu tecrübesine sahip olmadığından kurumdaki yapıları ve görevlerini bilmeden işe başlıyorlar. Ehliyet liyakat çok önemli...”

İDBB 11: “...5018’le yeni yapı kuruldu ancak bu yapıda yer alan unsurların hepsi aynı düzeyde gelişmedi. İç denetim geri kalan hususlardan oldu...”

İDBB 14: “...İç denetim kamuda AB’nin istemesi üzerine çıkan bir kavram olarak algılandı. Aslında bu tam doğru değil. Bugün AB üyesi olmayan yerlerde veya başka şirketlerde iç denetim olgusu var...”

İDBB 15: “...İç denetçilerden kamu idarelerinin yararlanması gerekir. Bu anlamda strateji birimleri ile koordineli iş yapılabilir...”

İfadelerde dikkat çeken kısımların, iç denetim kurulurken AB yasalarına uyum için kurulmuş ve gerçek amacının ve faydasının anlaşılamamış olması, iç denetimi kuran iradenin iç denetimin sağlayacağı yararın farkında olmaması, politik etkilerle sık sık yönetici değişikliklerinin olması ve buna bağlı olarak gelen yöneticilerin konuyu bilmemelerinden kaynaklı tüm sürecin başa dönmesi, kurumlara genel müdür düzeyinde yönetici ataması yapılırken kamu birikimi olmayan veya liyakat sorunları olan kişilerin

atanması olduğu gör÷lmektedir. İç denetimin etkinliğinin arttırılması için devletin en üst kademesinden başlayarak iç denetimin ne olduğu ve ne işe yaradığının ilgili paydaşlara anlatılması, y÷netici değişikliklerinde y÷neticilere zorunlu oryantasyon eğitimleri verilmesi ve eğitim içerisine iç denetimin dahil edilmesi ayrıca yeni gelen y÷neticilere mevcut durumu anlatan eğitici dok÷manlarla sunum yapılmasının fayda sağlayacağı değerlendirilmektedir.

4.4.3.2. Teşkilat Kanunu

10/7/2018 tarih ve 30474 sayılı Resmî Gazetede yayınlanan 1 numaralı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile devlet kurumlarının yapıları yayınlamıştır. S÷z konusu kararnamedeki bakanlıklar ve bağlı birimler (Genel M÷d÷rl÷kler, Başkanlıklar, M÷d÷rl÷kler, M÷şavirlik vb.) tek tek izah edilmiştir. İç denetim birim başkanlıkları ve iç denetim birimleri s÷z konusu kararname içerisinde yer almamaktadır. Bu durum iç denetimin yapısal sorunlarından biri olarak gör÷lmektedir. Kararnamede geçmemesinden dolayı, i denetim birimleri kendilerinin bakanlığa bağlı bir birim olduğunu ifade etmek zorunda kalmakta ve bağımsız b÷te oluşturamamaktadır. On iki İDBB bu konuda gör÷ř beyan etmiştir.

İDBB 1: “...Her t÷rl÷ yetkiyi y÷netmelikten almalıyız ancak g÷c÷m÷z÷in esasını da teşkilat kanunundan almaktayız. Teşkilat kanununda yer almamak önemli bir eksikliktir...”

İDBB 4: “...Teşkilat yapımız g÷l÷ değil. Kuruluş kanunlarında isimlerimiz sayılmamış. G÷revlendirme ile yapılıyor. Kadro cetvelinde birimin adı yok...”

İDBB 5: “...Teşkilat kanunlarında ve şemalarında net olarak yer almalı. Teşkilat şemalarında g÷steriliyor ama kanunda birim başkanlığı gibi bir pozisyonu yok. Kanunun bu yapıya uygun olarak yapılması gerekir. AB ilerleme raporlarında bu konu dile getiriliyor...”

İDBB 6: “...Bakanlıklarda teftiş ve iç denetim birimleri var. Teftiş g÷l÷ bir yapı olarak teşkilat kanunlarında yer alıyor. Ancak iç denetim teşkilat kanunu olan CB’nin 1 numaralı kararname ve bakanlıkların teşkilat kanununda yok. Bu durum işlerimize olumsuz yansıyor. Bunan dolayı i denetim Başkanı da kadrolu değerdir...”

İDBB 7: “...T÷rkiye’nin sorunları var. Birincisi iç denetim birimleri teşkilat şemalarında yok. Bu ciddi bir eksiklik...”

İDBB 8: “...Organizasyon şemalarında varız ancak teşkilat kanunlarında yokuz. Bu da ciddi bir sorun teşkil ediyor. 655 de yoksunuz nedir diye soruyorlar. 5018’e göre varız diyoruz. Bütçenin kullanımı anlamında da sorun oluyor. Harcama yetkilisiyim ancak param özel kalemin altında. Diğer bakanlıklarda da bu şekilde. Teşkilat kanununda ismimiz yer almadığı için bağımsız bütçemiz yok o yüzden özel kalemin altında yer alıyoruz...İç denetimin pazarlanması da önemli. 1 no’lu kararnamede yokuz diye kapatıldık sandılar. Devlette itibar için yerinizin somut ve iyi bir konumda olması lazım...”

İDBB 10: “...1 numaralı kararnamede yer almıyoruz. En temel sorun bu. Siz kararnamede bile yoksunuz diye teşkilatlarda göstermiyorlar. Hadi gösterdiler diyelim. İsmimiz yok, siz yoksunuz diyorlar. 5018 sayılı kanunda varız ancak yeterli değil...Hukuki dayanağınız olmadan kamuda yer edinemiyorsunuz. İDKK’dan en büyük beklentimiz budur...”

İDBB 11: “...Yapısal ilk sorun kurumların teşkilat kararnamelerinde iç denetim ayrı bir olarak sayılmıyor. Bundan dolayı her yapılanma sürecinde yeniden başlamak zorunda kalıyoruz...”

İDBB 12: “...Teşkilat kanunlarında iç denetim birimi tanımlanmamış durumda. Bu en büyük sorun...”

İDBB 13: “...Cumhurbaşkanlığı sistemine geçildiğinde iç denetim birimi kararnamede sayılmadı. Arkadaşların bazıları arayıp kapandınız mı diye sordular. Bu durum büyük bir sorun...”

İDBB 14: “...İdari örgütlemeyen karşılığınızın olmaması kendinizi anlatma ve farkındalık sağlama görevi getiriyor. Bakanlıkta çalışan herkes çalıştığı birimi bilir ve nerede çalıştığını ifade eder. Ama bize sorulduğunda her seferinde fazladan açıklama yapmak zorunda kalıyoruz...”

İç denetime politik bakış ve yaklaşımın bir yansıması olarak iç denetimin kurumların teşkilat yapılarını anlatan kararnamede yer bulmadığı görülmektedir. Bunun yansımaları ise iç denetim birimlerinin tanınmaması, yok sayılması, ayrı bütçe verilmemesi, değersiz görülmesi, gereken desteği alamaması olarak sayılabilir. Teşkilat kanunu konusu, politik ve bürokratik yapı, üst yönetimin farkındalığı, üst yönetimin desteği, iç denetim algısı, İDBB yapısı ve İDKK ile etkileşimlidir. İç denetimden beklenen faydanın sağlanması için mutlaka teşkilat kanununda yer edinmesi gerekmektedir. Gökalp (2013)

Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemi öncesinde de benzer sorunun bulunduğu bahsetmiştir. Ekiz (2011), Arslan (2013) ve Gökalp (2013), iç denetim birimlerinin bağımsız bütçelerinin olmadığından ve bunun oluşturduğu olumsuzluklardan bahsetmişlerdir.

4.4.3.3. Üst Yönetimin Farkındalığı

Bakanlıklarda üst yönetim, bakan ve bakan yardımcılardan oluşmaktadır. Üst yönetimin iç denetim konusunda bilgi sahibi olması ile ilgili konular bu kodda ele alınmıştır. İç denetimin ne olduğunu bilmeyen bir yönetici doğal olarak iç denetimin sağlayacağı faydadan habersiz olacak ve destek veremeyecektir. On üç İDBB bu konudan bahsetmiştir.

İDBB 3: “...Yeni gelen üst yönetici iç denetimin ne olduğunu bilse kaldığımız yerden devam edebiliriz... Her gelen siz kimsiniz diyor. Gelenler konuyu bilmiyorlar. Uzun dönem çalışan müsteşara bağlı iken daha etkindik. Müsteşar gidince siz kimsiniz denmeye başlandı... İç kontrol ile iç denetim farkını bilen bile yok. Yöneticilerin çoğu ikisini aynı sanıyor... Bizi zorlayan bir yönetici ve isteği de olmadı. Bilen yönetici bu anlamda zorlayabilir...”

İDBB 5: “...Kurum üst yöneticileri iç denetimin ne olduğunu bilmediği için kullanamadı. İç denetçileri alanı dışında işlerde görevlendirdi...”

İDBB 6: “...Üst yönetici farkındalığı iyi ise sonuç iyi olur. Kamuda genelde bu konuda eksiklik vardır...”

İDBB 7: “...Şu anda üst yöneticinin ilgisi ve alakası kadar iç denetim oluyor. Bu farkındalık kadar etkinlik oluyor...”

İDBB 8: “...Yöneticinin de farkında olması ve destek vermesi gerekir... Yönetimlerde farkındalık olmadığı için yeni gelen kişiler raporları dahi istemiyor...”

İDBB 9: “...Üst yönetimin farkındalığı ve desteği çok önemli...”

İDBB 10: “...Beş tane üst yönetici var. Birinin bilgisi var diğerinin yok... Üst yöneticiler bizim yaşlarımızda iken sadece müfettişlik vardı. Onlar iç denetimi görmedi...”

İDBB 11: “...İç denetim gelişimi için kurumsal sahiplenme ve farkındalığın arttırılması lazım...”

İDBB 12: “...İç denetimin çalışması, etkinliği, yapısal sorunlar haricinde tamamen üst yöneticiye bağlıdır. İsterse çok iyi çalıştırır istemezse iç denetim hiçbir şey yapamaz...”

İDBB 15: “...Yöneticiler için iç denetim çok faydalı ancak biz bunun faydasını anlatamadık farkındalığı sağlayamadık. Bunun sağlayacağı faydayı anlatabilsek hem kendilerine fayda sağlayacağını görecekler hem de iç denetim daha faydalı hale gelecektir...”

İç denetimin etkin olarak çalışabilmesi için üst yönetimin farkındalığı hayati önemdedir. İç denetim büyük ölçüde bağlı olunan yönetim kademesine bağlıdır. İç denetimi kullanmak istemeyen veya bilmeyen bir yönetim iç denetimi tamamen âtlı bırakabilir. İç denetimin etkinliğinin artırılması için devletin en üst kademesinden başlayarak iç denetimin ne olduğu ve ne işe yaradığının ilgili paydaşlara anlatılması, yönetici değişikliklerinde yöneticilere zorunlu oryantasyon eğitimleri verilmesi ve eğitim içerisine iç denetimin dahil edilmesi ayrıca yeni gelen yöneticilere mevcut durumu anlatan eğitici dokümanlarla sunum yapılmasının bu konuda da fayda sağlayacağı değerlendirilmektedir. Hamidi (2019) ve Akçay (2012) da üst yönetimin farkındalığının sağlanması için eğitimler verilmesi gerektiğini ifade etmektedirler.

4.4.3.4. Üst Yönetimin Desteği

Üst yönetimin farkındalığı üst yönetimin desteği için ön şarttır. Bununla birlikte farkındalık olsa bile destek verilmemesi söz konusu olabileceğinden bu iki konu ayrı ele alınmıştır. İç denetimin etkinliği için temel gereksinimlerden biri de üst yönetimin desteğidir. Destek, tıkanan noktaların aşılması, etkin denetimler yapılması ve bulguların yerine getirilmesi için çok önemlidir. On bir İDBB bu konudan bahsetmiştir.

İDBB 1: “...Üst yönetimin desteği gereklidir...”

İDBB 2: “...Yöneticinin yaklaşımı ve iç denetime önem vermesi çok kritik. Eski yönetici varken geç saatlere kadar çalışırdık. Şimdi yılda iki kere görüşüyoruz... En üst makama bağlı olursa ancak makam ilgilenmese iç denetim amacına ulaşmaz...”

İDBB 4: “...Bakanlığımızda iç denetime gereken önem veriliyor. Çalışanlar teftişin korkutucu, ürkütücü yaklaşımından dolayı istemediği, iç denetimin ise faydalı yapısı nedeni ile istendiği bir durumdayız. Bunun temel nedeni üst yönetici ile birim başkanının uyumlu ve koordineli çalışmasıdır...”

İDBB 6: “...Çalışmanızın temel faktörü üst yöneticidir. Onun sahiplenmesi, denetime bakışı doğrudan işimizi etkilemektedir...”

İDBB 7: “...Şu anda üst yöneticinin ilgisi ve alakası kadar iç denetim oluyor. Bu farkındalık kadar etkinlik oluyor...”

İDBB 9: “...Üst yönetimin farkındalığı ve desteği çok önemli...”

İDBB 12: “...İç denetimin çalışması, etkinliği, yapısal sorunlar haricinde tamamen üst yöneticiye bağlıdır. İsterse çok iyi çalıştırır istemezse iç denetim hiçbir şey yapamaz...”

İDBB 15: “...Başlıklar halinde sayacak olursak; 1. Güçlü bir yönetici desteği... uygun olursa iç denetim etkin olur...”

Üst yönetici desteğinin önemi ifadelerden de anlaşılmaktadır. İDBB 12’nin “...İç denetimin çalışması, etkinliği, yapısal sorunlar haricinde tamamen üst yöneticiye bağlıdır. İsterse çok iyi çalıştırır istemezse iç denetim hiçbir şey yapamaz...” ifadesi konuyu özetlemektedir.

Üst yöneticinin destek verebilmesi için konunun farkında olması, iç denetime inanması ve tepedeki tonu aşağıya aksettirmesi gereklidir. Üst yönetici desteğinin farklı bakanlıklardaki etkileri de İDBB 4’ün “...Bakanlığımızda iç denetime gereken önem veriliyor. Çalışanlar teftişin korkutucu, ürkütücü yaklaşımından dolayı istemediği, iç denetimin ise faydalı yapısı nedeni ile istendiği bir durumdayız. Bunun temel nedeni üst yönetici ile birim başkanının uyumlu ve koordineli çalışmasıdır...” ifadesinden anlaşılmaktadır. Gereken desteği gören iç denetim daha etkin ve faydalı olmakta, çalışanların yaklaşımı da bundan etkilenmektedir.

Hamidi (2019) ve Parmak (2019), iç denetim birimlerinin gerekli desteği alamadığını ifade ederken Tufan (2012), iç denetim birimlerinin %85’inin gereken desteği aldığını ifade etmiştir. Bu durum zaman ilerledikçe iç denetime yapılan desteğin azaldığı izlenimi oluşturmaktadır.

4.4.3.5. Kültürel Yapı

İç denetime olan yaklaşım ve tepki nedeni ile kültürel yapı iç denetimin etkinliği üzerinden etkilidir. Etkinlikle ilgili olan kültürel yapılardan kaynaklı olan ifadeler bu kod altında ele alınmıştır. On bir İDBB bu konudan bahsetmiştir.

İDBB 1: “...mevcut çalışan ve yöneticiler elinde sopa olan kişilerden çekinmektedirler...”

İDBB 3: “...Yapıldı yapıldı. Yapılmadı, yapılmadının hesabı sorulmuyor. Bakana yakın olan sevimli görünüyor. Eli sopalı adamlar lazım. Kamu yapımız maalesef bu kültüre ulaşmadı...”

İDBB 4: “...Avrupa birliğinden alınan iç denetim bizim kamuya büyük geliyor. İç kontrol yapısı kurulmamış, kurumsal kapasite tam sağlanmamış, teftiş ağırlıklı bir denetim görmüş bir ülkede iç denetim kendini etkili, verimli ve ekonomik çalışması için zemin bulamıyor... Yaptırım gücü olmayınca istenen fayda sağlanamıyor. Mecbur olunmayan bir şeyi yapıyoruz. Yani çalışanların gözünde denetim olmasa da olur...”

İDBB 5: “...kanunda birim başkanlığı gibi bir pozisyonu yok. Kanunun bu yapıya uygun olarak yapılması gerekir. AB ilerleme raporlarında bu konu dile getiriliyor. Yapılmamasının nedeni yerleşik kültürün izin vermemesi. Denetim 5018 ve ikincil mevzuatı ile oldu. Ancak sahip çıkılmadı. Sahip çıkılmamasının nedeni de bakanlıklardaki yerleşik kültürün direnci... Bizim kültürümüzde aile büyüğü otoritedir. Milli kültürümüzde de devlet yöneticisine itaat edilir. Dolayısıyla klasik denetim yapısına uygun bir kültürümüz var. Bu yüzden de iç denetim mantığı anlaşılamadı. Ancak bu durum da doğru bilgilendirme ile aşılabılır...”

İDBB 7: “...İç denetimin kabul görmemesinin nedenlerinden biri elinde bir sopa veya cezasının olmaması. Bu bir zayıflık olarak görünüyor algı ve farklılaşma düzeyini zorlaştırıyor...”

İDBB 9: “...Kültür olarak bizde kimse denetlenmekten hoşlanmaz. Bende üst yöneticiye bağıyım denetlenen de ona bağlı o nedenle aralarındaki ilişki denetimi olumsuz etkileyebilir... Bizler kültür olarak bildiklerimizi uygulamaktan aciziz veya çok fanatığız. Yapı, uyum, tutum çok önemli...”

İDBB 10: “...En büyük beklentilerimden biri de iç denetim kelimesini kamuda değiştirmek. Bunda da İDKK'ya önemli görevler düşüyor. İç değer katıcı, iç değerlendirici gibi bir isim olsa daha iyi olurdu. Bu kültürel bir sorun. Saha çalışmasında çalıştıkça algı değişiyor ancak kültür değişimi uzun süren bir süreç... Bizde iki tarafın da kazanacağı bir yapı yerine kurumları birbiri ile rekabet içine sokan bir yapıda hareket ediyoruz... Sopa olmayınca iş yapma noktasında sorun yaşayan bir kültürümüz var. Bunun yerine albenisi olan reklamı olan işler yapayım diyorlar...”

İDBB 13: “...Ben *** beni nasıl denetlersin denmemesi için bizler de *** veya ***... önyargı kültürü işimizi etkilemektedir. Alışkanlıklarımız var. Neden böyle yapıyorsunuz deyince hep öyle yapıyoruz deniyor. Yeniliğe, yeni şeylere açılmak kolay olmuyor... Bizim kültürümüzde yapı ne kadar yukarıda ise o kadro etkili olur...”

İDBB 15: “...İnsanın olgunluk düzeyi yükseldikçe kurallara bile ihtiyaç duymaz. Şu anda kamu idarelerinin olgunluk düzeyi düşük ve biz bunda sorun yaşıyoruz. Ödüllendirmeden ziyade cezaya ağırlık verilmiş...”

Denetlenmeyi sevmeyen, şeffaflık istemeyen yaklaşım, önyargı ve alışkanlıklara bağlılık, faydaya dönük iş birliği yerine yaptırım gücü olanın dediklerini yapma, iletişime ve iş birliğine dayalı denetim yerine klasik denetime alışkanlık, faydaya odaklanmak yerine talimatın geldiği yere ve kişiye bakmak gibi kültüre dayalı konular iç denetimin etkinliği üzerinde olumsuz etkilere sahip olmaktadır. Ancak bunun yanında üst yönetimin desteği ile iç denetimin olumlu yanlarını görenlerin iş birliğine açık hale geldikleri daha önce ifade edilmiştir. Kültür değişimi uzun zaman alan bir süreçtir. Bu değişimin sağlanması da ancak tepedeki tonun bu yönde olması, insanların iç denetimin önemsendiği görmeleri ve bu yapıdan faydalanmaları ile mümkün olabilecektir.

4.4.3.6. İç Denetim Algısı

Çalışanların iç denetime bakışı, algısı, desteği ve yaklaşımı iç denetimin etkinliği üzerinde etkilidir. İş birliğine açık, paylaşımcı ve yapıcı yaklaşımlar etkinliğe katkı sağlarken, tersi durumlar olumsuz etki göstermektedir. Çalışanların iç denetim konusundaki bilgisi, algısı ve etkileri kod olarak ele alınmış, on iki İDBB bu hususta görüş bildirmiştir.

İDBB 1: “...Denetimde rapor yazılınca bizim eksiklerimiz yukarı raporlanıyor şeklinde bir algı da oluşuyor ve zaman zaman olumsuz duygulara neden olabiliyor. Ancak zamanla yaptığımız önerilerin gerekli olduğu anlaşılıyor...İç denetimin doğru anlaşılması ve çatışmaları önlemek için iletişim önemli. İletişim ne kadar iyi olursa algı da o kadar olumlu oluyor...”

İDBB 4: “...Çalışanlar teftişin korkutucu, ürkütücü yaklaşımından dolayı istemediği, iç denetimin ise faydalı yapısı nedeni ile istendiği bir durumdayız. Bunun temel nedeni üst yönetici ile birim başkanının uyumlu ve koordineli çalışmasıdır...Denetim hayatımın üçte ikisi (20) yılı müfettişlikte geçti. Son 10 yılı üçte biri iç denetimde geçti. Son on yılımı diğer yirmi yılımdan daha fazla önemsiyorum. İç denetimin on yıl içinde yaptığım

çalışmalarımın kamu için eğitimsel, rehberlik ve etkinlik bakımından daha fazla yarar sağladığına inanıyorum. Ama bu konuda bilgisi olmayanlar iç denetimin kapatılması gerektiğini bile düşünüyorlar...”

İDBB 6: “...Toplum ve kamu olarak iç denetim mantığına aşına değiliz. Genelde teftiş mantığına daha yakınız. Bizde iletişim ve paylaşımcı bir yapı var. Bizim toplum mantık olarak henüz buna hazır değil. Bu rahat iletişimi gören kamu görevlileri bunların teftiş yapısı yok diye bilgi paylaşımı yapmak istemiyor. Bu algı iş bilirliğine ve paylaşım olumsuz etki ediyor. Belge istiyoruz bunu almaya yetkiniz var mı diye soranlar oluyor. Müfettişe veriyoruz size de vermemiz gerekir mi diyebiliyorlar...”

İDBB 8: “...İç denetimi iyi anlatmak lazım. Teftişle karıştırılıyor. Başlangıçta müfettişlerden geçişler olmuş, iç denetçi olmuşlar. Bu durum iç denetimin doğru anlaşılmasının önünde engel...”

İDBB 10: “...Bakanlığımızda ise yanlış algılardan dolayı, iç denetim biriminin bir teftiş olmadığını, kişisel veya birimsel açıklarını aramayacağımızı, görevimizin onlara yardımcı olmak olduğunu anlatmak zorunda kalıyoruz... Denetim adı ile gittiğimizde algı sorunu oluyor. Aslında audit dinleme kelimesinden geliyor. İletişim önemli. Ama bunlar bize denetime geldi, açığımızı arayacak gibi bir yaklaşım sergiliyorlar...”

İDBB 11: “...Eski bürokratik yapı ve teftiş anlayışı değişmiş değil, teftiş anlayışında bir denetim bekliyorlar. Bu dönüşümün olmaması stratejik yönetim yapısının olmaması nedeni ile iç denetimin faydası kurumlar tarafından bilinmiyor...Teftiş kurulu başkanı üçlü kararname ile genel müdür ataması gibi yapılıyor. Ancak iç denetim başkanı bakanın görevlendirmesi ile yapılıyor. Bir olur ile görevlendirilip hemen bir olurla görevden alınabilirsiniz. Görevlendirme yazısı nedeni ile iç denetim birim görevlisi yazmışlar. Ciddi bir algı sorunu mevcut...”

İDBB 12: “...Başlangıçta kurumsal olarak iç denetime karşı denetim olmasından kaynaklı tepkiler vardı ancak sonradan alıştılar. Şu anda bizim amacımızın etkinlik, verimlilik olduğunu, soruşturma yapmadığımızı anlayınca ilişkiler daha iyi duruma geldi...”

İDBB 13: “...Müfettiş ürkütücü bir karakter. Denetim deyince neticede siz de müfettişsiniz şeklinde algı oluşmaktadır. Yıllardır kendimizi anlatmaya çalışıyoruz. Neticesinde bazı birim yöneticileri gelin bizi de denetleyin diyebilecek hale geldi. Onların arz edemediği izah edemediği konuları gidip biz raporlayıp bakan beye sunmaktayız...”

İDBB 14: “...Çalışanlar açısından denetimin teftiş, Sayıştay veya iç denetçi tarafından olması algısal olarak farklı değil. Onlar için hepsi denetim. Burada iç denetçinin iç denetimin farklı olduğu karşı tarafa iyi aktarılması gerekmektedir...”

Çalışanlar açısından bakıldığında farklı denetim birimlerinin arasındaki ayrımı yapmakta zorlandıkları, bazılarının iç denetime teftiş gibi baktıkları ve paylaşımcı olmak yerine kapalı hareket ettikleri, başlangıçta müfettiş kökenli çalışanların denetçi olmasının bu algı üzerinde etkili olduğu, çalışanların denetim denince açıklarının arandığını veya üst makamlara şikâyet edileceklerini düşündükleri, bazılarının ise yaptırım gücü olmaması nedeni ile iç denetime bilgi vermeyi önemsiz görebildiği, iç denetimin yapacağı katkıyı bazı çalışanların kavrayamadığı dikkat çeken vurgulardır. Buna karşın İDBB 12 ve İDBB 13’ün ifadelerinden bazı bakanlıklarda iç denetimle ilgili olumsuz algıların zamanla olumluya döndüğü ve çalışanların iş birliğine açık hale geldikleri de anlaşılmaktadır. İç denetimle ilgili algıların olumluya dönebilmesi için üst yönetimin farkındalığı ve desteği sağlanarak çalışanlara, iç denetimin katkılarının anlatılması ve sonuçlarının kendilerine de yarar getireceğinin gösterilmesi gerekmektedir. Bunun için iletişim çok önemlidir.

4.4.3.7. Yaptırım Gücü

İç denetçilerin katkı sağlayabilmesi için bilgi ve belgelere erişmesi, çalışanların gerekli verileri sağlaması ve ortaya konulan bulguların gereğinin yapılması gerekmektedir. Bununla birlikte daha önceki başlıklarda kültürel olarak yaptırım gücü olmayanlara çalışanların gereken desteği vermediği de ifade edilmiştir. Bu nedenle yaptırım gücü önemli bir araç olarak ortaya çıkmaktadır. On iki İDBB yaptırım gücünden ve etkinliğe katkısından bahsetmiştir.

İDBB 1: “...mevcut çalışan ve yöneticiler elinde sopa olan kişilerden çekinmektedirler...”

İDBB 3: “...Hedefler konulurken yaptırımlar olmadığı için kimse isteneni yapmıyor. Bunun bir karşılığı olsa idi çekinirlerdi. İç denetimi amaca ulaşmak ve ulaşılamayan hedeflerin gerekçesi olarak kullanabilirlerdi. Yapıldı, yapıldı. Yapılmadı, yapılmadının hesabı sorulmuyor. Bakana yakın olan sevimli görünüyor. Eli sopalı adamlar lazım. Kamu yapımız maalesef bu kültüre ulaşamadı...Biz de korku önemli bir faktör...”

İDBB 4: “...yaptırım gücü olmalı...İç denetçi yine geldi ama etkisi yok, bize izleme veriyorlar, yerine getirmesek de bize bir şey olmuyor diyorlar. Yaptırım gücü olmayınca

istenen fayda sağlanamıyor. Mecbur olunmayan bir şeyi yapıyoruz. Yani çalışanların gözünde denetim olmasa da olur...”

İDBB 6: *“...Raporlamalarda yeterli yaptırım yok. Altışar ayda bir izleme yapıyoruz. Ama teftişten giden şeylerle bizim gönderdiklerimizin yerine getirilmesi arasında fark var...”*

İDBB 7: *“...İç denetimin kabul görmemesinin nedenlerinden biri elinde bir sopa veya cezasının olmaması. Bu bir zayıflık olarak görünüyor...”*

İDBB 9: *“...Gerekleri yerine getirilmediği zaman bizim yaptırım gücümüz yok...Rapordakileri yapmak yerine neden hesap sorulursa ona yöneliyorlar...”*

İDBB 10: *“...Sopa olmayınca iş yapma noktasında sorun yaşayan bir kültürümüz var. Bunun yerine albenisi olan reklamı olan işler yapayım diyorlar...”*

İDBB 11: *“...Yazanı kişi isterse uyguluyor, isterse uygulamıyor. Neden yapmıyorsun diyen yok...”*

İDBB 14: *“...Yaptırım ve yetkiler gücü de beraberinde getiriyor. Bu durum kültürle bağlantılı. Çalışanlar yaptırım gücünüz olmadığında size karşı tavrı farklı oluyor. Teftişin yazdığı yazıya verilen cevapla bize verilen cevap farklı...”*

İDBB 15: *“...İç kontrol güvence beyanı veremeyince ne oluyor. Bir yaptırımı yok. Herkes iç kontrol beyanı veriyor. Neden ve nasıl olduğu araştırılmıyor...Gücü olanın önünde insanlar daha dikkatli olurken yaptırım gücü olmayan yerlerde daha az dikkatli olma eğilimi var...”*

İfadelerden de anlaşıldığı üzere kültürel yapımızın bir sonucu olarak çalışanlar yaptırım gücü olmayan veya hesabı sorulmayan işleri yapmamayı tercih etmektedirler. Zira çalışanlar nezdinde neyin hesabı soruluyor ise onların dediğinin daha önemli olduğu şeklinde bir algı oluşmaktadır. Kuruma iç denetim aracılığı ile yapılan katkının ödüllendirilmediği bir ortam olduğu da düşünüldüğünde, geriye sadece yaptırım veya ceza gücü kalmaktadır. Yaptırım gücü aynı zamanda üst yönetimin farkındalığı ve desteği ile de ilişkilidir. Üst yöneticinin desteği olması halinde işlerin sonucunun sorulacağı algısı oluşmaktadır. Yaptırım gücünün olmaması, iç denetimi teftiş kurulları karşısında zayıf duruma düşürmektedir. Üst yöneticiler kritik işlerde bu güç dolayısı ile teftiş kurullarını daha çok kullanmaktadır.

4.4.3.8. İletişim

İletişim iç denetimde önemlidir. Zira iç denetimin sonuçları için karşılıklı iş birliğine açık olmak ve diyalog kritik role sahiptir. Klasik teftişte müfettişin istediği belgeler üzerinden kontroller yapılarak sorgulayıcı bir yaklaşım sergilenir. Karşı taraftan beklenen sadece sorulara net cevap vermesidir. İç denetimde ise etkinlik ve verimlilik odaklı iyileştirme yolları aranır. Bunun için çalışanların katkı sağlaması gerekir. Zira bir işi en iyi bilen kişi o işi yapandır. Bunlara ilave olarak bu kodda iç denetimin üst yöneticilerle olan iletişimi ve teftiş kurulları ile iletişim de ele alınmıştır. İletişimin önemi ile ilgili olarak on bir İDBB açıklamalarda bulunmuştur.

İDBB 1: “...Etkin bir iç denetim için denetlenen birimin iş birliğine açık olması gereklidir...İç denetimin doğru anlaşılması ve çatışmaları önlemek için iletişim önemli. İletişim ne kadar iyi olursa algı da o kadar olumlu oluyor...”

İDBB 2: “...İletişim her konuda temel sorun. Kademeler arasında gerekli bilgi geçişi sağlanamıyor. Tespit ettiğimiz bulguların yerine getirilmesinde de bu kapsamda sorunlar yaşayabilmekteyiz...”

İDBB 3: “...Bakanla görüşemiyoruz. Eskiden müsteşara bağlı iken daha rahat görüşebiliyorduk...”

İDBB 4: “...Bakan beyle iletişimde bir sorun yok görüşüyoruz. Kendisi birimize gereken önemi veriyor ve gereken zamanı ayırıyor...”

İDBB 5: “...Teftişle çok fazla kontağımız yok. Bununla birlikte görev ayrımları tam net olmadığı için zaman zaman çatışma oluyor. Bunu aşmak için iletişimi güçlü tutmaya çalışıyoruz...Denetimi biz zaten yapıyoruz, iç denetime çok da gerek yok mantığına sahip oluyorlar. Performans denetimi işine girmemeleri gerekir ancak giriyorlar. Sayıştay da performans denetimine giriyor. Çalışanlar bizimle daha rahat iletişim kuruyorlar...”

İDBB 7: “...İç denetimin kabul görmemesinin nedenlerinden biri elinde bir sopa veya cezasının olmaması. Bu bir zayıflık olarak görünüyor algı ve farklılaşma düzeyini zorlaştırıyor. Bununla beraber idare iç denetimle iş birliğini arttırabiliyor...”

İDBB 8: “...Bizim işimizin yarısı iletişim. Yöneticilere iyi ki bu konuyu denetletmişim dedirtmek lazım. Yöneticinin de farkında olması ve destek vermesi gerekir...”

İDBB 9: “...Ben, Müfettiş kökenliyim. Denetimlerde zorluklarla karşılaşmıyorum. İkili ilişkiler ve diyaloglarla işlerimizi yürütüyoruz...İnsanlar görünüşleri ile karşılanırlar,

sohbetleri ve becerileri ile uğurlanırlar...İletişim ve mütevazilik daha önemli. Bilgiyi yumuşak bir tavırla yaklaşırsanız alabilirsiniz...”

İDBB 10: “...Aslında audit dinleme kelimesinden geliyor. İletişim önemli...”

İDBB 12: “...Başlangıçta kurumsal olarak iç denetime karşı denetim olmasından kaynaklı tepkiler vardı ancak sonradan alıştılar. Şu anda bizim amacımızın etkinlik, verimlilik olduğunu, soruşturma yapmadığımızı anlayınca ilişkiler daha iyi duruma geldi...”

İDBB 14: “...İç denetimde ayrıca geleneksel yapıdan farklı olarak daha fazla iletişim gerekli. Klasikte getir dosyaları bakayım mantığı var. Denetlenen ve denetçinin birlikte çalışması ile sonuç alınabilir...”

Daha önce değinildiği için üst yönetici ile bağlı bulunan yönetim kademesinden kaynaklı iletişim ifadelerine burada tekrar değinilmeyecektir. Ancak doğrudan bakana bağlı olduğunda İDBB 3’ün ifadesinden görüşmekte zorluklar yaşandığı, İDBB 4’ün ifadesinden ise istendiğinde görüşülebildiği anlaşılmaktadır. Bu durum üst yönetici yaklaşımının iletişimde de önemli rol oynadığını göstermektedir. İDBB 8’in ifadesinden ise yöneticilere olan yaklaşımın, gereken zamanın ayrılması ve destek için gerekli olduğu anlaşılmaktadır.

Teftiş kurulları ile sorun ve çatışma yaşanmaması için iletişimin önemli olduğu da İDBB 5’in ifadesinden anlaşılmaktadır. Güçlü iletişimi olan teftiş ve iç denetim birimleri daha az çatışma yaşamaktadır. Teftişle olan çatışmalar daha sonra detaylı olarak ele alınacaktır.

Alt birimler ve çalışanlarla olan iletişimde ise iç denetime etkin iletişimin yapacağı katkı İDBB 1, İDBB 7, İDBB 9, İDBB 10, İDBB 12 ve İDBB 14’ün ifadelerinden anlaşılmaktadır. Etkin bir iletişim ile çalışanların paylaşımcı olması ve iyileştirmeye katkı sağlaması mümkün olabilmektedir. Bunun için denetçilerin doğru ifadeler kullanmaları, yapıcı olmaları ve istedikleri bilgilerin ne tür katkılar sağlayacağı konusunda açıklayıcı olmaları gerekmektedir.

4.4.3.9. Yetkinlik

Etkin bir iç denetim için denetçinin yetkinliği çok önemlidir. Denetçi yaptığı işte ne kadar bilgili ve tecrübeli ise yapacağı katkı da o oranda fazla olacaktır. Yetkinlik hem standartlara uyum hem de etkinlik için önemli olduğundan iki temada da yer verilmiştir. Bununla birlikte olabildiği ölçüde standartlar ve etkinlik arasında ayırım yapılmaya

çalışılmıştır. Burada katılımcıların ifadelerine yer verilirken de tekrarlardan kaçınılmaya çalışılmıştır. On üç katılımcı yetkinliğin etkinlikle ilgili kısmı hakkında görüş bildirmiştir.

İDBB 1: “...Etkin bir iç denetim için 1.İç denetçinin yetkinliği gereklidir...Belgeli denetçi hangi olaylarda nasıl davranması gerektiği konusunda da bilgi edinmektedir. Ayrıca işimizi yaparken standartların bilinmesi elimizi kuvvetlendirmekte ve işlerimize meşruiyet kazandırmaktadır...”

İDBB 7: “...Aynı kişi sertifikayı aldıktan sonra işini daha iyi yapar hale geliyor. Ancak tek başına yeterli değil. Sertifika işini doğru yapacağı anlamına da gelmez. Kişiyi geliştiriyor ama iş yapmayan adamı iş yapar hale getirmiyor...”

İDBB 10: “...Tabi ki sertifikalı olanlar konularına daha hâkim oluyorlar. Kendini bu işe adanmış insanın sertifikalı insanın raporları daha kaliteli oluyor...”

İDBB 11: “...İşin kalitesine katkısı var ancak bu katkı sertifikalardan mı yoksa gelişme iradelerinden mi emin değilim. Muhtemelen kendini geliştirmek isteyen denetçiler sertifika da alarak bilgilerini ispat etmiş oluyorlar. Bence bu durum mesleki gelişimlerinin bir yansıması...”

İDBB 15: “...Gerekli nitelikte ve nicelikte iç denetçi kaynağı...uygun olursa iç denetim etkin olur...”

Yetkinlik konusuna standartlar temasında değinildiğinden burada ifadeler uzun tutulmamıştır. Yetkinlik, standartların karşılanması için gerekli olmakla birlikte iç denetimin etkinliği için de çok kritiktir. Katılımcıların çoğu denetçi yetkinliğinin öneminden ve sertifikaların katkısından bahsetmiştir. Denetimlerde ortaya çıkan sonuçlar denetçilerin çabaları ve kişisel yargılarının bir ürünüdür. Bu nedenle iç denetçilerin kişisel gelişimlerinin sağlanması, sertifika almalarının desteklenmesi gerekmektedir. Sertifika almak her yıl asgari olarak eğitim almayı da gerektirdiğinden sürekli mesleki gelişim sağlanmış olur.

4.4.3.10. Müfettiş veya Kontrolör Kökenli İç Denetçiler

İç denetim sisteminin kurulması aşamasında ortaya çıkan iç denetçi ihtiyacının karşılanması için müfettiş veya kontrolör olan kişilere denetçi olma hakkı verilmiş ve başlangıçta özlük hakları daha cazip tutulmuştur. Bu konuda özel bir soru sorulmasa da dört İDBB bu konudan ve etkilerinden bahsetmiştir.

İDBB 1: “...Çalışanların unvanı iç denetçi olmasına karşın, eskiden müfettiş veya kontrolör olan çalışanlar genelde bakış açısı olarak hala eski mantığı taşımaktadırlar. Bu kişiler iç denetime evirilemedi. Bu kişiler kendilerini müfettişlerle karşılaştırmaktadırlar...”

İDBB 5: “...İlk atamalar yapılırken hızlı bir şekilde iç denetçi atandı. Maliye bakanlığı kendi vergi denetim elemanlarına atanma yolu açtı. Ancak bunlar sadece vergi bilen insanlardı ve iç denetim yapmaya uygun değildi. Bu kültüre uygun değildi. Kurumları ve mevzuatlarını bilmiyorlardı. Kendilerini maliyenin ajanı gibi görüp idareleri karşlarına aldılar. Kendi kurumlarına vergi borçları çıkardılar. Kendi kurumlarını şikâyet ettiler. Zor duruma soktular. Kurumdaki diğer konulara hâkim olamadılar. Belediyeye gittiler belediye ile ilgili hiç bilgileri yoktu. Bu durum iç denetime olumsuz algı oluşturdu...”

İDBB 12: “...İç denetçilerin çoğu müfettiş kökenli bundan dolayı müfettiş gibi davranmalarından dolayı sorun yaşadık ancak bunların dışında etik kurallarla ilgili bir sorun yaşamıyoruz. Şu anda da bu kişiler artık iç denetçi olarak bu yapıya alıştılar...”

İDBB 14: “...Geçmişte müfettiş olan kişiler iç denetçi olarak çalışmaya başladı. 20 yıl müfettiş olan kişiye yarın denetçisin dedik. Bu kişiler çok değişemedi. Bu değişimi yaşayanlara baktığımda bunların genelde sertifika sahibi olduklarını görüyorum...”

İfadelerden ilk denetçi olan kişiler arasında vergi denetim elemanları olduğu ve bunların iç denetim mantığına göre değil önceden bildikleri işlere göre hareket ettikleri hatta kurumlarının aleyhine çalıştıkları, müfettiş kökenli olanların da eski teftiş mantığına uygun denetimler yapmaya devam ettikleri, bunların bir kısmının hala yapılarının değişmediği bir kısmının ise zamanla gereken değişimi gösterdiği, bu değişimde sertifikaların ve kültürün etkili olduğu anlaşılmaktadır. İç denetim algısının olması gerektiği şekilde ortaya çıkmaması ve iç denetime olumsuz bakışın sebeplerinden birinin de müfettiş veya kontrolör kökenli kişilerin gösterdiği tavır olduğu ifadelerden görülmektedir. Zamanla daha genç ve denetçi mantığına sahip kişilerin çalışması, kültürel değişim ve motivasyon ile başlangıçta yaşanan olumsuz tablonun değişmekte olduğu ve değişimin devam edeceği de anlaşılmaktadır. Var olan olumsuz algının güçlü ve olumlu iletişim ile aşılabacağı düşünülmektedir.

4.4.3.11. Bilgisayar Destekli Denetim

İç denetimin etkinliği başlığı altında ifadeler alınırken üç İDBB etkin bir iç denetim için bilgisayar destekli denetim tekniklerinden bahsetmiştir.

İDBB 2: “...Bilgisayar destekli denetim yazılımları olursa daha iyi olur...”

İDBB 5: “...Artık her bakanlık bilişim işlerini aktif olarak kullanmaktadır. Kamu hizmetlerinin e ortamda sunulması ile ilgili bir tebliğ var. İçden diye bir program var. Web tabanlı olduğu için de erişim açısından riskler içeriyordu. Ne kadar güvenlik önlemi alınırsa alınsın bilgiler çalınabilir. Yazılımın kapalı devre olması ve internet erişimi olmaması lazım...”

İDBB 7: “...Yapay zekâ ile denetçinin yaptığı testleri yazılım yapabiliyor. Dijital raporlama olabiliyor. Anlayışın yeniden ele alınması lazım. Bakanlıkta toplamda alt birimlerle birlikte çok fazla iç denetçi var. Bu da verimsizliğe yol açıyor. Merkezi bir yapı ve yapay zekâ ile çok daha verimli bir iç denetim olabilir...”

İDBB 2 ve İDBB 7 ifadelerinde bilgisayar destekli denetimin etkinliğe katkı sağlayacağını hatta İDBB 7 yapay zekanın kullanılabileceğini ifade etmiştir. İDBB 5 ise içden programı olduğunu ve web tabanlı yapısının bazı güvenlik riskleri içereceğinden bahsetmiştir. Yazılım üzerinden denetimlerin yürütülmesi etkinliğe katkı sağlayabilir ancak yukarıda zikredildiği üzere kurumların özel bilgilerini içeren yazılımlarla ilgili güvenlik risklerinin de göz önünde tutulması gereklidir.

4.4.4. İDKK

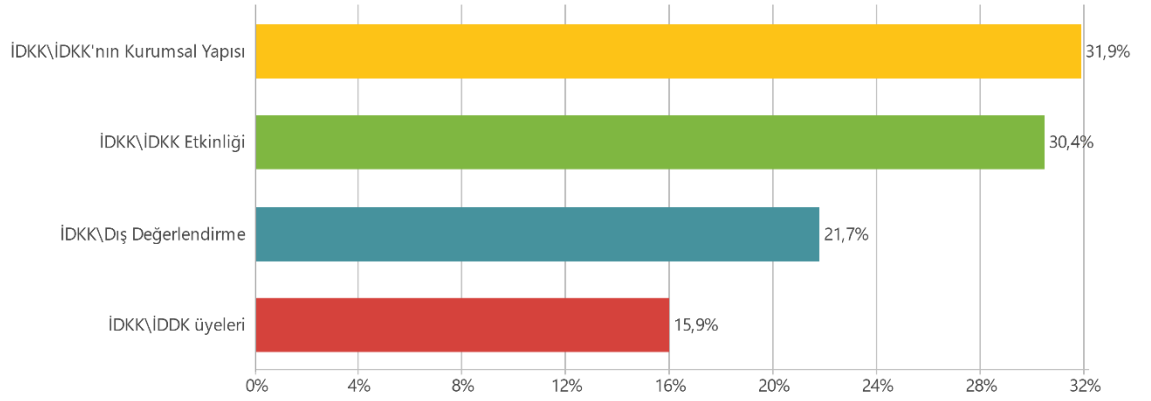
İç denetim koordinasyon kurulu, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini düzenlemek, izlemek, geliştirmek, uyumlaştırmak ve koordine etmekle görevli bağımsız ve tarafsız bir yapıdır. Kurul, Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı bir yapı olarak kurulmuştur. İDKK iç denetimin etkin uygulanması için hayati öneme sahiptir. Kural koyucu, yetkilendirici, koordinasyon sağlayıcı görevleri vardır. Ancak katılımcıların ifadelerinden de anlaşıldığı üzere uzun zamandır aktif olarak görevlerini yerine getirememektedir. Bu durum iç denetimin etkinliğini olumsuz etkilemekte ve iç denetimi sahipsiz bırakmaktadır.

Katılımcılara İDKK'nın etkin çalışıp çalışmadığı, çalışmıyorsa sebepleri ve çözüm yolları sorulmuştur. Gelen cevaplara göre İDKK temasının altında İDKK Etkinliği, Dış Değerlendirme, İDKK'nın Kurumsal Yapısı ve İDDK üyeleri kodları oluşturulmuştur. İDKK temasının altında yer alan kelimelerin kelime bulutuna bakıldığında Şekil 22'deki gibi bir sonuç çıkmaktadır.



Şekil 22: İDKK Kelime Bulutu

Bulutta iç ve denetim kelimeleri haricinde göze çarpan kelimeler idkk (46), bağlı (34), yapı (31), maliye (25), kurul (24), CB (20), dış (20), bakanlık (18), bakan (15), gerekir (12), kişiler (12), üye (12), ddk (11), sorun (11), üst (11) olarak ortaya çıkmaktadır. İDKK, iç denetim koordinasyon kurulunu ifade etmektedir ve doğal olarak yüksek frekansa sahiptir. Bağlı, yapı, maliye ve bakanlık kelimeleri İDKK'nın yapısı anlatılırken sıklıkla ifade edilmiştir. Bakan, iç denetim birimlerinin bakana bağlı olmasına karşın İDKK'nın bakan yardımcısına bağlı olmasını CB ve kurul, cumhurbaşkanlığına bağlı bir kurul yapısı beklentisini gerekir ise olması gereken yapının ifadesini işaret etmektedir. Kişiler ve üye ise İDKK üyelerinin durumunu anlatmak için zikredilmiştir. DDK devlet denetleme kurulunu ifade etmektedir. Sorun kelimesinin sıklıkla tekrar edilmesi bu başlık altında sorunlu alanlara işaret etmektedir. Üst kelimesi ise İDKK'nın üst bir yapı olması beklentisinden kaynaklıdır. Tema altında yer alan kodlara ve frekanslarına bakıldığında ortaya çıkan durum Şekil 23'de verilmiştir.



Şekil 23: İDKK Kod Grafiği

En yüksek frekansa sahip olan kod, İDKK'nın kurumsal yapısıdır. Hemen ardından İDKK etkinliği gelmektedir. Dış değerlendirme İDKK'nın yapması gereken dış değerlendirmeyi, İDKK üyeleri ise kurulun üyelerin durumu ve statüsü ile ilgilidir. Şimdi bu kodlara yakından bakılacaktır.

4.4.4.1. İDKK Etkinliği

Katılımcılara İDKK'nın görevlerini yerine getirip getirmediği, etkin olup olmadığı değilse nedenleri ve çözüm yolları sorulmuştur. On iki katılımcı bu kod altında ele alınabilecek cevaplar vermiştir.

İDBB 1: “...Sorunlara gelince, mesela üst yönetici tanımında belirsizlik varken bu konuda aksiyon alınmadı...”

İDBB 2: “...Maalesef yerine getiremiyor. İsteseler de etkin olamıyorlar. Türkiye'nin iç dinamikleri ve yönetim mantığı olduğu için olduğunu düşünüyorum...”

İDBB 3: “...Maalesef etkin çalışmıyor. Etkin çalıştığını kimse söyleyemez. Bütün kamu kurumları ile bizim bilgilerden faydalanarak çalışmalar yapsa, raporlamalar yapsa daha iyi olur. Sadece dokümanlar hazırlandı ve sertifikalar verildi. Sonra bir şey yapılmadı. Bunlara uyuluyor mu etkin mi diye bir çalışma yok. On yıldır hiçbirinde değişiklik yok...”

İDBB 4: “...Öncelikle İDKK usulen kurulmuş bir yer. Bir çatı olmak, koordinasyon sağlamak görevlerini yerine getiremiyor. Meslek birliğini, mesleğin gereklerini çok fazla yerine getiren bir yer değil...”

İDBB 6: “...İDKK’nın ciddi bir etkinliği yok. Belli dönemlerde bir eğitim yaparlardı. Uzun zamandır o da olmuyor. Girişteki sınavlar ve eğitimler haricinde bir etkinliği yok. Pasif bir yapıda... İçden yazılımı bile uzun zamandır güncelleme bekliyor...”

İDBB 9: “...İDKK yok olmasın diye hep birlikte çalışıyoruz...”

İDBB 10: “...İDKK ile kurumlar arasında koordinasyon sorunu var. Kurumlarla koordinasyon yok. Kurumların görüşü alınmadan iş yapılamaz. Görüş alınması lazım. Neticede uygulama sorunları oluşuyor...”

İDBB 12: “...İDKK, CB denetim sistemi içerisinde yer bulamadı. Son üç yıldır zaten görev yapamıyordu. Yeni yönetimle belki bir şeyler olabilir diye bekliyoruz...”

İfadelerden İDKK’nın görevlerini yerine getiremediği, başlangıçta yapılan düzenleme ve eğitimler sonrası uzun süre atıl olarak kaldığı anlaşılmaktadır. Gökalp (2013) ve Akçay (2012) da İDKK’nın görevini etkili şekilde yürütemediğini ifade etmektedir. İDBB 4’ün “İDKK usulen kurulmuş bir yer” ifadesi iç denetimin ve İDKK’nın AB yasalarına uyum için, iç denetim devlet iradesi tarafından benimsenmeden yapıldığına işaret etmektedir. İDKK’nın etkinliği için öncelikle bu yapıyı kuran iradenin iç denetime ve kurula gereken önemi vermesi gerekmektedir. Bu inanç ve destek olmadan kurulun etkin olması da mümkün görünmemektedir. İDBB 1’in ifadesinden İDKK’nın tıkanan yerlerde gerekli aksiyonları alamadığını, İDBB 10’un ifadesinden İDKK’nın koordinasyon görevlerini yerine getiremediği anlaşılmaktadır. Bunun yanında İDBB 12’nin “yeni yönetimle belki bir şeyler olabilir diye bekliyoruz” ifadesi ise İDKK’da yakın zamanda yapılan görev değişikliklerinin umut ışığı oluşturduğu anlaşılmaktadır. İDKK’nın etkinliği, iç denetimin etkinliği ile yakından ilgilidir. İDKK’nın pasifliği iç denetimin sahipsiz kalmasına yol açmaktadır.

4.4.4.2. İDKK'nın Kurumsal Yapısı

İDKK’nın etkin olabilmesi için yapısal sorunlarının çözülmesi gerekmektedir. Bu nedenle katılımcılar İDKK’nın kurumsal yapısı üzerine yorumlar yapmışlardır ve on dört katılımcı bu konuda görüş beyan etmiştir.

İDBB 1: “...İç denetim uyumlaştırma daire başkanlığı var. İDKK’nın sekreteryasını yürütüyor. Buralarda iç denetim kökenli çalışan yok. İDKK’nın bağımsız bütçesi yok. Ayrı bir tüzel kişiliği yok. Bu kişilerin asli işleri iç denetim değil. Örneğin Devlet Denetleme Kurumu ayrı bir tüzel kişilik ve görevi var...”

İDBB 2: “...Maliye Bakanlığına bağlı olması da ayrı bir sorun. Yeni yapıda mantıken doğrudan Cumhurbaşkanlığına bağlı olması lazım. Bu nedenle de sanki iç denetim maliyenin bir unsuru gibi duruyor...”

İDBB 4: “...Maliye bakanlığından ayrılarak CB'ye bağlı olması daha mantıklı ve işlevsel olur...”

İDBB 5: “...İDDK'nın maliyenin içinde bünyesinde olmaktan çıkartılıp müstakil bir kimliğe kavuşması gerekir...”

İDBB 6: “...Bütün bakanlıklardaki iç denetimi de organize eden bir üst yapının CB'ye bağlı olması gerekir. DDK'da olduğu gibi. Ayrıca üyelerin dört tanesi maliyeden yani maliyenin bir bünyesi gibi. Bakan yardımcısı başkanı... İDKK'nın CB'ye bağlı olması üyelerinin de iç denetim alanında yetkin kişiler olması önemli. CB'ye bağlı merkezi tüm iç denetim birimlerini kuşatan, bakanlıklar, üniversiteler, belediyeler. Bunlara bakan bir yapı olması gerekir...”

İDBB 7: “...İDKK, bir bakan yardımcısına bağlı biz ise bakana bağlıyız. Doğru yerde konumda değil... pasif bir birim. Daha aktif, özlük hakları konusunda dahi karar veren bir yer olması lazım. Ama CB'ye bağlı birim olması daha mantıklı...”

İDBB 8: “...İDDK şu anda maliye bakanlığına bağlı, onlar da bir bakanlık. Orası da bir bakanlık burası da bir bakanlık. İDDK da şu anda bağımsız değil...”

İDBB 9: “...Maliye bakanlığına bağlı. Üyelerine ayrı bir ücret ödenmiyor. Mutlaka üst kuruluş şeklinde CB'ye bağlı bir yapı olması lazım. İDKK aslında çalışanların gayreti ile büyük destek verdi. Çalışanlar özverili ancak yapısal sorunlardan dolayı istenenler yapılamıyor. İDDK, Hazine ve Maliyede Bakan Yardımcısına bağlı bir kurum. Bakan yardımcısına bağlı bir kurulun tüm Türkiye'ye hitap etmesi mümkün değil. Bize bakana bağlanın diyorlar ama kurul bakan yardımcısına bağlı. Devlet denetleme kurulu ile İDKK karışıyor...”

İDBB 10: “...Maliye Bakanı kurulu kendi teşkil etmiş. Halbuki CB'nin imzasının olması lazım. İDKK'nın da CB'ye bağlı olması lazım. En önemlisi kamuda denetimin isminin konması lazım. Bir tarafta DDK var bir tarafta ombudsman var, teftişler var, iç denetim var. Her birinin görevinin tam olarak netleşmesi gerekir. Amaçları aynı ise hepsinin tek çatı altında toplanması lazım. DDK sanırım ben varım iç denetim birimlerinin çok da anlamı yok şeklinde bir yorumu olabilir bu durumda da bizim kapanmamız lazım...”

İDBB 11: “...İDDK’nın misyonunu yerine getirecek şekilde bağımsız bir organizasyon yapısı olmaması iç denetimi olumsuz etkiliyor... CB’ye bağlı bir yapı olsa daha iyi olur...”

İDBB 12: “...İDKK’nın maliyeye bağlı olması ve üyelerinin onlar tarafından atanması ciddi bir sorun. Bir bakan bize siz maliyenin adamısınız, onlara neden raporlarımızı veriyoruz şeklinde tepki vermişti. Bakanlar raporları neden gönderiyorsunuz, maliye benim yaptığım ihaleleri neden inceliyor şeklinde tepki verebilmektedir. İDKK’nın bağımsız CB’ye bağlı olması lazım. Belki DDK’ya entegre olabilir veya onun gibi bir kurum olabilir. Denetimin kişilerden, yönetici değişikliklerinden etkilenmeyecek bir yapıda olması daha sağlıklı olur...”

İDBB 13: “...İç denetim sanki maliyenin altında bir faaliyet gibi algılanıyor. İç denetim sadece mali hesaplarla ilişkili değil. İç denetim çok daha geniş bir alan. Örneğin bizde yatırım karlılık diye kavramlar yok. Verimlilik var. Bu nedenle bu yapının üst bir yapı olması lazım. Maliyede olunca iç denetiler maliyenin ajanı gibi algılanıyor. Cumhurbaşkanına bağlı diyanet veya DDK gibi bir yapı olması gerekir. Farklı bakanlıklardan temsilcilerin olduğu güçlü bir yapının olması gerekir...”

İDBB 14: “...Hazine ve maliyenin diğer bakanlıklardan bir farkı yok ancak İDKK’nın tüm bakanlıklar üzerinde bir sorumluluğu var. CB sistemi sonrası aslında İDKK’nın DDK’nın içerisine yer alması mantıklı...”

İfadelere bütün olarak bakıldığında İDKK’nın Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı olmasının hatta bakan yardımcısına bağlı olmasının en temel sorun olduğu görülmektedir. İç denetim tüm kurumlara hitap ederken İDKK bir bakanlığın altında faaliyet göstermektedir. Bu durum iç denetim algısı açısından da olumsuz görülmektedir. İDBB 12’nin “bir bakan bize siz maliyenin adamısınız, onlara neden raporlarımızı veriyoruz şeklinde tepki vermişti. Bakanlar raporları neden gönderiyorsunuz, maliye benim yaptığım ihaleleri neden inceliyor şeklinde tepki verebilmektedir” ifadesi oldukça dikkat çekicidir. İDKK’nın Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı olması fonksiyonu dışında algısal olarak da sorun teşkil etmektedir.

Katılımcıların ortak görüşü Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemi sonrası doğru olanın İDKK’nın Cumhurbaşkanlığına bağlı bir birim olarak varlığını devam ettirmesi şeklindedir. Bazıları iç denetimin var olan bir kurul olan DDK altında yürütülebileceğini ifade etmektedir. İDBB 9 ise DDK ile İDKK’nın karıştırıldığını söylemektedir. İDKK’nın

kurumsal yapısı düzenlenmeden etkin olabilmesi buna bağılı olan iç denetimin de beklenenleri verebilmesi mümkün görünmemektedir.

Özdemir (2015), Parmak (2019), Arslan (2013), Gökalp (2013), Tufan (2012), Akçay (2012) ve Daşkaya (2014) da İDKK'nın bağımsız bir kurum olarak var olması gerektiğinden bahsetmişlerdir.

4.4.4.3. İDKK Üyeleri

Katılımcılar İDKK'nın etkinliğı konusunda bilgi verirken İDKK üyelerinin durumu, statüsü ve özlük hakları konusunda da açıklamalarda bulunmuşlardır. Bu nedenle bu kapsamda ayrı bir kod oluşturulmuştur. On İDBB bu konuda katkı sağlamıştır.

İDBB 1: “...Bu kurulun üyelerinin esas işleri bunlar değıl. Sahiplenme yoktu. İç denetimden gelen ve bu işten anlayan kişiler yoktu. Ancak yeni bir yapılanma oldu. İç denetim konularını bilen kişiler kurula atandı. Tabi ki bu kişilerin nasıl işler yapacağı zamanla görülecek...”

İDBB 4: “...Daha öncesinde iç denetimle ilgisi olmayan kişiler kurula atanmakta idi. Şimdi ilgili kişiler atandı. Gelişeceğine inanıyorum...”

İDBB 5: “...Kurul üyelerinin asli işleri farklı, burayı ikincil üçüncül işi olarak zaman ayırabildiğı kadar bakabiliyor...İşi bilen kişilerin olması çok önemli. En az yarısının iç denetçilerden oluşması gerekir...”

İDBB 8: “...kurul üyelerinin esas işleri değıl. Eskiden ayrıca iç denetimden anlamayan kişiler üye idi. Şimdi en azından işten anlayan kişiler var. Şu ana kadar beklenenleri karşılamadı ama yeni atamalardan sonra ümitliyiz...”

İDBB 9: “...Üyelerine ayrı bir ücret ödenmiyor...İDKK aslında çalışanların gayreti ile büyük destek verdi. Çalışanlar özverili ancak yapısal sorunlardan dolayı istenenler yapılamıyor...”

İDBB 14: “...İDKK genel olarak bakanlık temsilcilerinden oluşuyor ancak mahalli idarelerden temsilciler yok. Bu konuda yeterli bilgi birikim olmayabilir...”

İDKK üyelerinin asli işlerinin yanında ek bir görev olarak kurul üyesi şeklinde atandığı, bu görev için ek bir ücret almadıkları ifadelerden anlaşılmaktadır. Bu durum iç denetime bakış ve sahiplenmemin de bir sonucu olarak yorumlanabilir. Usulen kurulmuş, etkinliğı önemsenmeyen bir algı oluşmaktadır. Bunlara ilaveten kurulun Hazine ve Maliye

Bakanlığına bağlı olması nedeni ile üyelerin bu bakanlık ağırlıklı olduğu, daha önceki dönemlerde iç denetimi bilmeyen kişiler kurul üyesi olarak atanırken yakın zamanda iç denetimi bilen kişilerin atandığı ve bu durumun katılımcılarda ümitlenmeye sebep olduğu da ifadelerden anlaşılmaktadır. İç denetimi koordine etmek ve geliştirmekle görevli bir kurulun üyelerinin iç denetimi bilmeyen kişilerden oluşması dikkat çekicidir. Bununla birlikte bu konuda düzeltici adımlar atıldığı da anlaşılmaktadır.

Parmak (2019) ve Gökalp (2013) de İDKK üyelerinin asli görevi İDKK üyeliği olan ve iç denetim konusunda yetkin kişiler olması gerektiğini vurgulamaktadır.

4.4.4.4. Dış Değerlendirme

Dış değerlendirme, kalite güvence geliştirme programı kapsamında İDKK'nın yapmakla yükümlü olduğu görevlerindendir. Katılımcılara kalite güvence geliştirme programı kapsamında neler yapıldığı sorulmuştur ve dış değerlendirme konusunda verilen cevaplar bu kod altında ele alınmıştır. Katılımcıların tamamı bu soruya cevap vermiştir.

İDBB 1: “...Dış değerlendirme henüz yapılmadı. Beş yılda bir olması gerek ama on yıl oldu hala dış değerlendirme yapılmadı...”

İDBB 2: “...dış değerlendirme yapılmadı...”

İDBB 3: “...2012 de dış değerlendirme yapıldı...”

İDBB 4: “...2012 de dış değerlendirme oldu...”

İDBB 5: “...İDDK 5-6 yıl önce bir dış değerlendirme yaptı. İDKK bir fetret dönemi yaşadığı için bu süreç sekteye uğradı...”

İDBB 6: “...2012 yılında bir dış değerlendirme oldu...”

İDBB 7: “...Henüz dış değerlendirme olmadı. İPA fonları için bir dış değerlendirme oldu. Standartları baz aldılar. Bu da dış değerlendirme sayılır...”

İDBB 8: “...2012 de dış değerlendirme yapıldı. Ancak o günden sonra tekrar olmadı...”

İDBB 9: “...İDKK tarafından bir kere dış değerlendirme yapıldı. İkinci kez yapılamadı...”

İDBB 10: “...İDDK tarafından 2014 yılında dış değerlendirme geldi ve kamu standartlarına uygundur belgesi aldık...”

İDBB 11: “...2013 yılında yapılmıştı daha sonra yapılmadı...”

İDBB 12: “...Dış değerlendirme yıllar önce bir kere yapıldı ancak sonradan bir daha yapılmadı...”

İDBB 13: “...Dış değerlendirme istemedik ve yapılmadı...”

İDBB 14: “...Dış ve iç değerlendirme yapılmadı. Sebebi bakanlık yapısının değişimi sonrası bu yıla kadar yeterli sayıda denetçimiz olmadı...”

İDBB 15: “...2012 de son dış değerlendirme yapıldı. İlk yapılan beş birimden biriyiz. O zamandan beri dış değerlendirme olmadı...”

İfadelere bakıldığında 2012-2013 ve 2014 yıllarında on bakanlıkta İDKK tarafından dış değerlendirme yapıldığı ancak bu tarihlerden sonra dış değerlendirme yapılmadığı görülmektedir. Bu sonuç da İDKK’nın uzun zamandır âtil durumda olduğunun göstergesidir. İDBB 7, “...İPA denetimi geçirdiğini...” ifade ederken diğer bakanlıkların tersine İDBB 13’ün “...dış değerlendirme istemedik...” ifadesi dikkat çekicidir. Bu durum bu bakanlıkta tutumun farklılığına işaret etmektedir.

4.4.5. İç Denetim Birim Başkanlıklarının Yapısı

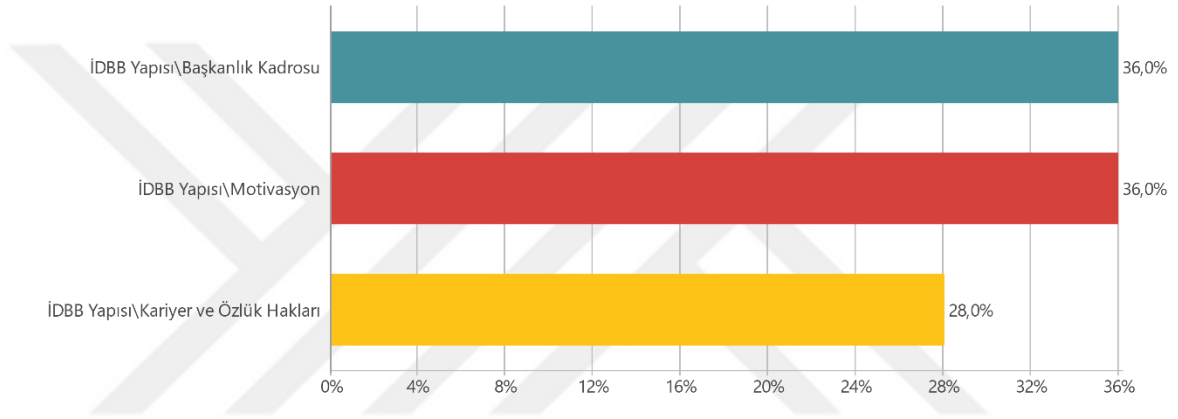
Katılımcılar iç denetimin etkinliği konusunda açıklama yaparken İç Denetim Birim Başkanlıklarının (İDBB) yapısından bahsetmişlerdir. İDBB yapısı, nasıl kurulduğu, başkanlık kadrosu, denetçi motivasyonu ile kariyer ve özlük hakları genel içeriği oluşmaktadır. İDBB yapısı temasında yer alan kelimelerin kelime bulutuna bakıldığında sonuç Şekil 24’de verilmiştir.



Şekil 24: İç Denetim Birim Başkanlıklarının Yapısı Kelime Bulutu

İç denetim dışında sıkça tekrar eden kelimeler denetçi (26), birim (21), başkan (18), teşkilat (18), kanun (16), bakana (13), kadro (13), sorun (13), teftiş (10) olarak görünmektedir. Denetçi, İDBB başkanının da denetçi olması ve denetçi motivasyonu, birim ve bakan, bakanın onayı ile birim kurulmasını, başkan, İDB başkan, teşkilat ve kanun teşkilat kanununda yer almamanın etkilerini, sorun kelimesi sıklıkla sorunlu alanlardan bahsedilmesini, teftiş ise teftiş kurullarının yapısı ile karşılaştırılmasını içerdiğinden sıklıkla tekrar edilmiştir.

Tema başkanlık kadrosu, motivasyon ve kariyer ve özlük hakları kodlarından oluşmaktadır ve frekans grafiği Şekil 25’de verilmiştir.



Şekil 25: İç Denetim Birim Başkanlıklarının Yapısı Kod Grafiği

Başkanlık kadrosu ve motivasyon daha fazla kodlamaya sahiptir. Şimdi kodlar tek tek ele alınacaktır.

4.4.5.1. Başkanlık Kadrosu

İDBB iç denetçiler içerisinde bakan onayı ile atanmaktadır ve özel bir kadroya sahip değildir. Politik ve bürokratik yapının yaklaşımının bir sonucu olarak teftiş kurullarında olduğu gibi güçlü bir yapı iç denetim birimlerinde yoktur. Bu nedenle mülakat katılımcıları bu konuyu önemli gördüğünden, sekiz katılımcı bu konuda görüş beyan etmiştir.

İDBB 3: “...Başkanlığın iç denetim başkanı şeklinde resmi bir kadrosu yok. İç denetçiler arasından başkan seçilir diyor. Aslında diğer iç denetçilerden farkınız yok. Sınıf başkanı statüsündesiniz. Çalışanlara baskı yapamıyorsunuz. Buna karşın bütün sorumluluklar bizde. Hesabı biz veriyoruz...”

İDBB 5: “...İç denetçi olarak kadrolar var ama kanun birim kurulabilir diyor. Birim amirliği, birim kadrosu verilmesi lazım. Diğer teftiş kurulu gibi emsallerine denk. Özlük yönüyle de denk olmalı. Birim amirliği kadrosu olması lazım...”

İDBB 6: “...Bakanlıklarda teftiş ve iç denetim birimleri var. Teftiş güçlü bir yapı olarak teşkilat kanunlarında yer alıyor. Ancak iç denetim teşkilat kanunu olan CB'nin 1 numaralı kararname ve bakanlıkların teşkilat kanununda yok. Bu durum işlerimize olumsuz yansıyor. Bunun dolayı iç denetim başkanı da kadrolu değildir...”

İDBB 8: “...İç denetim birim başkanlıkları kadrolu bir görev değil. Tüm kamuda bu şekilde...”

İDBB 10: “...Bir başka sorun birim kelimesi. Kültürler örgütlere ve kişilere yön verirler. Birim kelimesi birden, küçücükten geliyor. Kurumsal imaj açısından değiştirilmesi gerekir. İç Denetim Başkanlığı olması lazım. Strateji geliştirme başkanlığı gibi...”

İDBB 11: “...İç denetim birimi bakanın oluru ile kuruluyor. Bu şekildeki yapı iç denetimin kurumsallaşması ve gelişmesinin önündeki en büyük engel...Teftiş kurulu başkanının ek göstergesi Genel Müdür seviyesinde ancak iç denetim birim başkanı öyle değil. Teftiş daha ağır görülüyor. Ama benzer görev yapanların benzer statülerde olması lazım. Teftiş kurulu başkanı üçlü kararname ile genel müdür ataması gibi yapılıyor. Ancak iç denetim başkanı bakanın görevlendirmesi ile yapılıyor. Bir olur ile görevlendirilip hemen bir olurla görevden alınabilirsiniz. Görevlendirme yazısı nedeni ile iç denetim birim görevlisi yazmışlar. Ciddi bir algı sorunu mevcut...”

İDBB 12: “...İç denetim birim başkanları da teşkilat kanununda tanımlı olmadığından görevlendirme ile çalışırlar. Kadrosu yok. Ben de esasen iç denetçiyim. Bu nedenle de cazip değil ve kimse başkan olmayı da istemiyor. İşin yükünü çekiyoruz lakin karşılığı yok...”

İDBB 14: “...İç denetime bakınca 5018'e bağlı olarak tanımlanmış bir yapı var ve sayısı üçü geçince bir birim kurulabilir diyor. Bunu nasıl yapıyoruz. Bakanın bir onayı ile kuruluyor. Normalde kamuda böyle bir birim ve yapı kurulmaz. Ama biz bakanın onayı ile kuruluyoruz. Bir ihale komisyonu veya bir başka komisyondan bir farkı yok. Bu kurumsal yapı en temel sorun...”

İfadelere bakıldığında iç denetimin teşkilat kanununda yerinin olmamasına bağlı olarak, birimin kurulması ve başkanlık yapısı ile başkanın özlük hakları ve yetkileri konusunda

da sorunlar olduğu anlaşılmaktadır. 5018 sayılı kanunda Bakan onayı ile iç denetim birimi kurulabileceği ifade edilmektedir. İDBB 14’ün ifade ettiği gibi bu yapının herhangi bir komisyondan kuruluş anlamında farkı yoktur. Buna bağlı olarak başkanın da özlük hakları denetçilerden farklı değildir. İDBB 3’ün kendisini “sınıf başkanı” benzetmesi dikkat çekicidir. Başkan olmanın getirisi olmamasına karşın sorumluluk yüklenmesi başkanlığı da cazip bir makam olmaktan uzaklaştırmaktadır. Uzun süre başkanlık yapılmasının temel nedenini bu olduğu düşünülmektedir. İDBB 11’in ifade ettiği gibi teftiş kurulu başkanlığı ve teftiş kurulu başkanları özel statü ve güçlü bir kurumsal alt yapıya sahip iken iç denetim birimleri basit bir onay ile oluşturulmaktadır. Bir başka dikkat çekici durum İDBB 10’un ifadesinde yer alan “birim” ismidir. Birim ismi algısal olarak da iç denetim için olumsuz bir imaj oluşturmaktadır. Kamunun genel yapısına aykırı kurulan iç denetim birimleri, çalışanlar nezdinde de zayıf bir yapı olarak görülmektedir. İç denetimin mevzuat yapısının güçlendirilmesi, teşkilat kanunlarında yer bulması, birim yerine başkanlık denmesi ve iç denetim birim başkanlarının gerekli statüye kavuşturulması gerekmektedir. Gökalp (2013) de iç denetim birim başkanlığı kadrosu tahsis edilmesi gerektiğinden bahsetmektedir.

4.4.5.2. Motivasyon

Bu konuda özel bir soru sorulmamasına karşın iç denetçilerin ve birim başkanlarının motivasyonu üzerine altı katılımcı yorumda bulunmuş, bu nedenle bu konu ayrı bir kod olarak ele alınmıştır.

İDBB 3: “...İç denetime inanmayıp sırf maaşı için burada yer alan kişiler var. İç denetimden anlamayan çalışanlar var ayıklanması lazım. Parası ve rahatı için gelinen yer durumunda görülmüş olanlar var. Zamanında atandılar iş isteyen yok, iş veren yok... Yıl boyu hiç iş yapmayan denetçi var...”

İDBB 4: “...Kamu iç denetim sertifikalarının arada bir tazelenmesi lazım. Bazıları ben A4 oldum bundan sonra ne yapayım diyor. Parası için gelmiş, rahat olur diye gelmiş çalışanlar var...”

İDBB 6: “...Üst yönetici farkındalığı iyi ise sonuç iyi olur. Kamuda genelde bu konuda eksiklik vardır. Bu durum iç denetçinin motivasyonunu da etkilemektedir. Denetçi yöneticinin raporları okuduğunu takip ettiğini görürse işini daha iyi yapmaktadır...”

İDBB 15: “...İç kontrolün motivasyonu ne, iç kontrolü benimseyen ve işlerini doğru yapan çalışanları motive edecek bir unsur yok...önerilerin hayata geçmemesi iç denetçi motivasyonu açısından da etkili...”

İDBB 3 ve İDBB 4’ün ifadelerinden iç denetçi olarak atanan bazı çalışanların işe katkılarının olmadığı, başlangıçta daha yüksek ücret verildiği ve burada rahat edeceğini düşündüğü için iç denetçi olanların bulunduğunu ifade etmektedir. Motivasyonu olmayan denetçilerin işe de katkısının olmadığı anlaşılmaktadır. Dikkat çekici bir başka husus da “...Atandılar iş isteyen yok, iş veren yok, yıl boyu hiç iş yapmayan denetçi var..” ifadesidir. Bu durum üst yönetimin ve bunun yansıması olarak iç denetim birim başkanlarının yaklaşımını özetlemektedir. Üst yönetimin önemsemediği bir ortamda diğer denetçilerden statü olarak farkı olmayan birim başkanları, iş yapmayan kişilerle çatışma yaşamaktansa, iş vermeyip çatışmadan kaçınmayı tercih edebilmektedirler. İş yapmak, denetçilerin kendi inisiyatifine kalmış gibi görünmektedir.

İDBB 6 ve İDBB 15’in ifadesinden ise, yöneticinin iç denetim sürecine ve raporlara önem vermesi ve önerilerin hayata geçmesi halinde iç denetçi motivasyonunun yükseldiği sonucu çıkmaktadır.

4.4.5.3. Kariyer ve Özlük Hakları

Bu konuda da özel bir soru sorulmamasına karşın iç denetçilerin kariyer yolu ve özlük hakları konusunda yedi katılımcı katkıda bulunmuştur.

İDBB 3: “...İç denetçi yardımcısı şeklinde bir kadro yok. Sertifika alan ve doğrudan atanan denetçiler birinci dereceden denetçi olup, yıllarca bekleyen adamla bir oluyor. A1 ve A4 arasında özlük olarak hiçbir fark yok. Kontrolör olmak için bir kariyer basamağından geçiyorduk. Meslek içi hiyerarşik örgütlenme yok. İş yapmasını bilmeyen bir adam yıllarca çalışmış adamla aynı maaşı alıyor...”

İDBB 4: “...İnsan kaynakları yönünden iç denetim gerekli motivasyonu sağlayamıyor. Bir kariyer yolu yok. İnsanlar buraya geldiklerinde yaşları geçmiş oluyor. Burada usta çırak, ilişkisi yok. Örneğin müfettişlerdeki gibi...”

İDBB 5: “...Başlangıçta özlük hakları diğer denetim birimlerinden daha fazla idi...”

İDBB 7: “...İç denetim mesleğinin özendirilmesi gerekiyor. Yetkin personelin bu alana çekilmesi lazım...”

İDBB 12: “...Personelimiz dahi geçici görevli olarak çalışıyor. Hiçbirinin kadrosu yok...”

İDBB 13: “...İç denetçi olmak için buraya özgü olarak iç denetçi olabilmek için İDDK’nın verdiği sertifika zorunlu değil... İç denetçilik, özlük hakları için tercih edilse de neticede çalışan denetçiler *** unvanına sahip kişilerdir. İç denetçi olsa bile mutlaka unvanında *** yazar...”

İDBB 14: “...İç denetçilerin istihdam modelinin getirdiği zorluklar da var. Müfettiş vb taraflarda yeni mezun geliyor, yardımcı olarak başlıyor devam ediyor. Bizde denetçi olmak için sertifika olacak sınava gireceksiniz, sekiz yıl uzman olarak çalışmış olma şartı var, talep edeceksiniz ve atamanız olursa olacak. Bu durum iç denetçilerin yaş ortalaması yükseliyor. Sürdürülebilir bir model değil...”

Katılımcı ifadelerinden iç denetim sisteminin kariyer ve özlük hakları sisteminde de sorunlar olduğu görülmektedir. İDBB 3’ün ifadesinden müfettişlerdeki gibi yardımcılıktan gelen bir pozisyon olmadığı, kamu sertifikaları arasında özlük açısından bir fark olmadığı, tecrübenin ve bilginin ücret verilirken göz ardı edildiği, İDBB 4’ün ifadesinden usta çırak ilişkisini yansıtacak, motive edici bir kariyer modeli olmadığı, İDBB 12’nin ifadesinden iç denetçilerde kadro sorunu olduğu, İDBB 14’ün ifadesinden ise istihdam modelinin ve kariyer yolunun uygulama açısından zorluklar çıkardığı, iç denetçi olmak için ağır şartlar gerektiği ve bu nedenle de yaş ortalamalarının yükseldiği anlaşılmaktadır. İDBB 13 ise diğer bakanlıklardan ayrılan bir kariyer modeli olduğunu ifade etmektedir.

İç denetçilerin kadro sorununun ve istihdam zorluklarının çözülmesi, yeni gelen kişiler ile kıdemli olanlarının ilişkisini düzenleyecek motive edici bir kariyer modeli geliştirilmesi ayrıca kıdem ve sertifikaya uygun ücret veya farklı haklar verilmesinin uygun olacağı düşünülmektedir.

4.4.6. Etik Kurallara Uyum

Katılımcılara etik kurallara uygun hareket edilip edilmediği ve ne tür sorunlar yaşandığı sorulmuştur. Etik kurallar dört ilke ve on iki davranış kuralından oluşmaktadır. Dört ilke dürüstlük, objektiflik, gizlilik ve yeterlilik (ehil olma) tir. Katılımcılar genel olarak ilkelere uygun hareket ettiklerini ifade ederken uyumsuzluk sorunlarının yeterlilik konusunda olduğu görülmüştür. Bu nedenle etik kurallara uyum teması etik (16) ve

4.4.6.1. Etik

Etik kurallara uyulup uyulamadığı, varsa uyulamayan noktalar katılımcılara sorulmuştur. Tüm katılımcılar soruya yanıt vermiştir. Bu kodda yeterlilik dışındaki dürüstlük, objektiflik ve gizlilik ele alınmıştır.

İDBB 1: “...Genel olarak etik kurallara uygun hareket edilmektedir. Bugüne kadar bu konu ile ilgili sorun yaşanmadı...”

İDBB 2: “...Genel olarak etik kurallarla ilgili sorun yaşamıyoruz. Denetim yaparken uygunluk, sistem ve iç kontrol denetimleri yapıyoruz. Örneğin yönetim ve sorun yaşanabilecek alanlara çok müdahale edemiyoruz. Belki bu alanlarda çok etkin olmadığımız için de sorun yaşamıyor olabiliriz..”

İDBB 4: “...Etik kurallar konusunda bir sorun yaşamadık...”

İDBB 7: “...Şekil şartları yerine getiriliyor. Beyannameler imzalıyoruz...”

İDBB 9: “...Denetim öncesi tarafsızlığı beyan edecek bir belge alıyorum. Sahada izleme yaparım. Sorun görürsem çekerim ama henüz böyle bir olay olmadı...”

İDBB 12: “...İç denetçilerin çoğu müfettiş kökenli bundan dolayı müfettiş gibi davranmalarından dolayı sorun yaşadık ancak bunların dışında etik kurallarla ilgili bir sorun yaşamıyoruz. Şu anda da bu kişiler artık iç denetçi olarak bu yapıya alıştılar...”

İDBB 14: “...Etik kurallara denetçiler uyuyor ancak etik konusunda denetim yapamıyoruz...”

İDBB 15: “...Etik ilkelere uyma konusunda bir sorun yok. Geçen yıl Bakanlığın etik sistemi ile ilgili güzel bir çalışma yaptık.”

Etik kurallara uyma konusunda genel olarak bir uyum olduğu ifadelerden anlaşılmaktadır. Etik kurallar standartlara göre çok daha kısadır ve davranışlara odaklıdır. Bu nedenle olağanüstü bir durum olmadıkça genel olarak uygun hareket edilmesi beklenir. Bununla birlikte İDBB 2, sorun yaşanabilecek alanlara müdahale edemediklerinden sorun yaşanmamış olabileceğini ifade etmektedir. İDBB 12, müfettiş kökenli olanların müfettiş gibi davranmasından dolayı daha önceki zamanlarda sorun yaşandığını ancak bu durumun düzeldiğini ifade etmektedir. İDBB 14, etik denetimi yapamadıklarını ifade ederken İDBB 15, etik sistemi ile ilgili çalışma yaptıklarını ifade etmektedir. Bu durum da farklı bakanlıktaki kültür ve yönetici yaklaşımının etkisini göstermektedir.

4.4.6.2. Yeterlilik (Ehil Olma)

Etik kurallar iç denetçilerin yeterli oldukları yani yeterli ehliyete sahip oldukları alanlarda denetim yapmaları gerektiğini vurgular. İDY'nin yeterli olunmayan bir alanda güvence denetimi yapabilmesi için uygun kaynağı temin etmesi gerekir. Danışmanlık hizmetlerinde ise yeterli kaynak olmaması halinde İDY'nin görevi reddetmesi gerekmektedir. Katılımcılar bu konuda ek bilgiler verdiklerinden bu konu ayrı bir kod altında ele alınmıştır. Standartların Türkçe çevirisindeki çeviri hatasından kaynaklı olarak katılımcılar yeterlilik yerine yetkinlik ifadesini kullanmaktadırlar. On katılımcı bu konuda görüş beyan etmiştir.

İDBB 1: “...Kamuda BT denetçisi eksikliği var. Denetçi havuzunda birim olarak tüm ihtiyaçları karşılayabilecek şekilde farklı yetkinliklerde denetçiler olması lazım... Belki yetkinlik kısmında eksikler olabilir. Her konuda yetkin çalışanlar yok. İhtiyaç halinde de dışarıdan hizmet alma noktasında sorunlar oluyor. Bu nedenle bazı durumlarda yeterli yetkinlik olmadan da denetim yapmak zorunda kalınabiliyor. İç denetçiler de genelde ben bilmiyorum demiyor...”

İDBB 3: “...Yetkinlik konusunda bizi aşan bir denetim talebi de henüz olmadı. Bizi zorlayan bir yönetici ve isteği de olmadı. Bilen yönetici bu anlamda zorlayabilir...”

İDBB 5: “...BT konusunda her yerde olduğu kadar biz de ihtiyaç olabiliyor...”

İDBB 7: “...bakanlık içerisinde kişinin yetkinliği nedeni ile hep aynı yere gönderiyorsunuz. Bu durum etik sorunlar çıkarabilir. Çünkü sürekli o bakıyor. Merkezi yapıda bu sorun da ortadan kalkabilir. İdare denetçi konusunda da fikir sahibi olup bu adam şunlara bakar diyebiliyor. En tehlikelisi yerelleşme, samimiyet, arkadaşlık...”

İDBB 8: “...yetkinlik konusunda BT uzmanı eksikliğimiz var. Kadromuz var. Ancak kadroya atanma yapılamıyor...”

İDBB 9: “...Yetkinlik konusunda da bir sorunumuz yok...”

İDBB 10: “...BT konularında da gerekli eğitimleri aldık. Yetkinlikle ilgili de sorunumuz yok...”

İDBB 11: “...BT konusunda yetkin personel konusunda eksiklik olabilmektedir. Bu kapsamdaki riskler tam olarak değerlendirilemiyor...”

İDBB 13: “...BT denetimi konusunda iş yapmamız gerektiği zaman uzmanlardan yardım aldık...”

İDBB 14: “...Yetkinlik konusuna da eksiklerimizi tamamlamaya çalışıyoruz. BT konusunda ve eksik olunan noktalarda yeni istihdamlar sağladık...”

İfadelere bakıldığında kamuda yeterlilik açısından en büyük eksikliğin BT denetimi alanında olduğu, İDBB 3, İDBB 9 ve İDBB 10 dışındaki ifadelerden BT denetimleri konusunda yeterlilikle ilgili eksiklikler olduğu anlaşılmaktadır. İDBB 3, yöneticinin yetkinliği zorlayıcı görev vermediğini ifade etmektedir. Bu durum yine üst yöneticinin iç denetimi etkin kullanıp kullanmadığı ile ilgilidir. Özdemir (2015), Parmak (2019), Arslan (2013) ve Gökalp (2013), bilgi güvenliği denetimlerinin bilgi eksikliğinden kaynaklı olarak yeterince yapılamadığını ifade etmektedirler.

İDBB 8, BT denetçisi eksiği olmasına rağmen istihdam sorunu olduğunu ifade ederken İDBB 13, dış kaynak kullandığını, İDBB 14 ise istihdam sağlandığını ifade etmektedir. Bu durum bizlere farklı bakanlıklarda yine yönetici desteğine bağlı olarak farklı sonuçlar alındığını göstermektedir. İDBB 7 konuya farklı bir açıdan yaklaşarak yeterli kaynak olmaması durumunda hep aynı denetçinin aynı kişilerle muhatap olmasından dolayı etik sorunlar yaşanabileceğine dikkat çekmektedir.

4.4.7. Teftiş Kurulları İle İlişkiler

Bakanlıklarda hem teftiş kurulları hem de iç denetim birimleri denetim yapan iki ayrı birim olarak yer almaktadır. Türkiye’de iç denetim başlığı altında iç denetimin AB uyum yasaları çerçevesinde gündeme geldiği, 5018 sayılı yasada teftiş birimlerinden bahsedilmediği, buna bağlı teftiş kurullarının yapısını şekillendiren yasanın dönemin Cumhurbaşkanı tarafından onaylanmadığı, sonraki dönemlerde ise ilgili yasanın tekrar onaya çıkmadığı ve kurumlarda denetim konusunda iki ayrı birimin yer aldığı detayları ile anlatılmıştı. Yine dördüncü bölümün başında teftiş kurullarının iç denetim sonrası iç denetime yakınsadığından ve isimlerine rehberlik ve denetim gibi ifadelerin eklendiğinden bahsedilmişti.

Kurumlarda hem teftiş kurullarının hem de iç denetim birimlerinin yer alması ve her iki birimin de denetimler yapması neticesinde görev karmaşası, çatışmalar ve algı sorunları olması da kaçınılmaz olmaktadır. Gerek anket verilerinde gerekse mülakatlarda teftiş kurulları ile yaşanan çatışmalar defaten gündeme getirilmiştir. Bu nedenle teftiş kurulları

ile ilişkiler ayrı bir tema olarak ele alınmış ve içeriğe göre çakışan görevler ve çatışmalar, personel algısı, üst yönetim algısı ve karşılıklı tutum kodları altında ifadeler işlenmiştir.

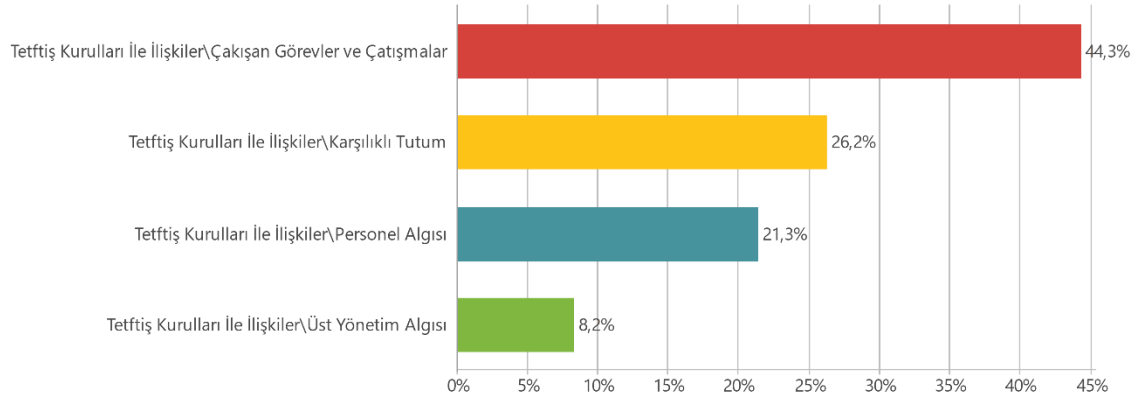
Teftiş kurulları ile ilişkiler temasının kelime bulutuna bakıldığında Şekil 28'deki görüntü elde edilmektedir.



Şekil 28:Teftiş Kurulları ile İlişkiler Kelime Bulutu

Kelimelerin frekansına bakıldığında denetim (135), teftiş (90), iç (65), birim (45), yapı (31), müfettiş (25), sorun (20), iki (19), görev (17), denetçi (15), soruşturma (15), taraf (15), onlar (14), çatışma (12), farklı (10), rehberlik (10) kelimelerinin sık tekrar ettiği görülmektedir. İç ve denetim kelimeleri iç denetimden, teftiş ve müfettiş kelimeleri teftiş kurullarından, birim, iç denetim birimlerinden, yapı, yapısal sorunlardan, sorun, sorun olan konulardan, iki, ikili denetim yapısı olmasından, görev, görevlerden, soruşturma, teftişin soruşturma yapısından, taraf, algısal yaklaşımlardan, onlar, teftiş kurulundan, çatışma, yaşanan veya yaşanmayan çatışmalardan, farklı, aradaki farklılıklardan, rehberlik, teftiş kurullarının değişen yapısından bahsedildiği için sık tekrar etmektedir.

Kod frekanslarına bakıldığında Şekil 29'daki gibi bir grafik oluşmaktadır.



Şekil 29: Teftiş Kurulları ile İlişkiler Kod Grafiği

En yüksek frekans çakışan görevler ve çatışmalarda sonrasında ise karşılıklı tutumda oluşmaktadır. Şimdi kodlar detaylı olarak ele alınacaktır.

4.4.7.1. Çakışan Görevler ve Çatışmalar

Aynı kurumda denetim görevi yürüten iki birimin bir arada faaliyet göstermesi çakışan görevler ve çatışma potansiyelini de beraberinde getirmektedir. Yapısal sorunlar, çatışmalar ve görevlerle ilgili konular, bu kod altında ele alınmıştır. Tüm katılımcılar bu konuda görüş beyan etmiştir.

İDBB 1: “...Bakanlığımızda bir çatışma yaşamadık. Bu da birimimizin kurulum aşamasında yetkili kişilerin etkisi ile oldu. Teftiş birimi genelde şikâyet ve talep üzerine çalışıyor. Bizde raporlama sonrası teftiş işlemi yapılması sadece bir kere oldu... Bununla birlikte genel müdürlüklerde iç denetim ve teftiş birimleri arasında görev çatışması yaşandığını duyuyoruz...”

İDBB 2: “...Sorunun temel kaynağı iletişimin sağlıklı olmaması. Aramızda bir güç mücadelesi yaşandığı oluyor. Aynı yerde iki ayrı sorgulayıcı birim olması sorun... Müfettiş olayda yer alanları doğrudan suçlu olarak nitelendiriyor ve gitsin hakkını mahkemede arasın mantığı ile hareket ediyor. Teftiş ile karşılaştırıldığından kesinlikle iç denetim kuruma daha faydalı. Ancak etkin olmadığı için gereken faydayı da tam olarak sağlayamıyor....”

İDBB 3: “...Zaman zaman teftiş bizim alanlara giriyor. Görev yetki çatışması oluyor. Bizim yaptığımız işleri yapmaya çalışıyorlar. Ancak biz onların alanlarına giremiyoruz. Teftiş bizim sayemizde bakış açısını değiştirmeye başladı. İsimlerinin önüne rehberlik konuldu. Bizim yaptığımız işlere yakınsamaya başladılar... İki başlı bir yapı

olmasındansa onları denetim mantalitesine dönüştürseler daha iyi olurdu. Müfettiş denmesinin kültürden gelen bir etkisi var. Standartlarda ayırım var ancak bizim yapımıza bu durum uymuyor. Biz de korku önemli bir faktör...”

İDBB 4: “...Görevler bizde net ayrılmış durumda. Bizler teftiş birimi ile sorun yaşamıyoruz. Soruşturmalık çok büyük bir olay olmadığı sürece de teftişe göndermiyoruz... Bir defa yolsuzluk tespit edildiğinden teftiş kuruluna dosya intikal ettirilmiştir. Bunda da bir sorun yaşamadık, teşekkür ettiler...”

İDBB 5: “...Klasik denetimle görev çatışmaları giderilemedi... Çok fazla kontağımız yok. Bununla birlikte görev ayrımları tam net olmadığı için zaman çatışma oluyor. Bunu aşmak için iletişimi güçlü tutmaya çalışıyoruz... Performans denetimi işine girmemeleri gerekir ancak giriyorlar...”

İDBB 6: “...Teftiş ve iç denetim görevleri örtüşüyor. Denetimin yaptığı işi teftiş de yapabilir, soruşturma hariç kalan işleri iç denetim de yapabilir. Bu durum kurumda ikilik yaratıyor... Aramızda bir iş birliği yok. Benzer işler yapmamıza rağmen iş birliği yapamıyoruz. Tam tersi çatışma oluyor... Zaman zaman aynı birimleri iki birimin de denetlediği oluyor bu bir kaynak israfıdır. Suiistimal olması halinde üst yöneticiye bildirmektediriz. On yılda bir kere oldu o da teftişe gitmedi. Aslında her ikisi de denetim yapıyorsa aslında iki ayrı birime ihtiyaç yok. Aynı çatı altında suiistimal denetimi ve iç denetim olarak yapı olabilir. Bu yapı da üst yöneticiye bağlanır...”

İDBB 7: “...Tek denetim birimine dönülmesi lazım. Tek birim altında, soruşturma, BT, süreç, uyum denetimi birimleri lazım. Standartlar da soruşturmacı ile denetçi ayrı olmalı. Ama tek çatı altında olmalı... İkili ilişkilerimiz iyi olduğu için sorun yaşamadık. Ama bu ilişkiden kaynaklı sorun olmayacağı anlamına gelmez. Çatışma var mı var. Her ikimiz de uyum denetimi yapıyoruz. Bu ayrıma kesin karar verilmesi lazım. Tek çatı altında toplanması önemli. Aynı yere aynı içerikte adam gönderme ihtimalimiz var. Birimlerde denetim yorgunluğu oluyor. Bir de üstüne Sayıştay var...”

İDBB 8: “...AB raporlarında da teftiş ve denetim görev ayrımının yapılmadığı yazıyor. Arada sorun olmaması için ikili ilişkilerle ilerliyoruz. Gidilen yerlerde çakışma olmasın diye beraber görevler öncesi görüşüyoruz...Teftiş, bizde denetim hizmetleri başkanlığı olarak geçiyor ama unvanları var. Bu yüzden ikimiz aynı birimmişiz gibi anlaşılıyor. Yazılar bile yanlış gelebiliyor...”

İDBB 9: “...Teftiş, denetim hizmetleri başkanlığı oldu. İç denetimle herkes karıştırıyor. Tek bir başlık altında teftiş ve denetimin bir arada olması güzel olur. Ancak bu seferde birbirlerini yemeye başlarlar, çekişirler diye düşünüyorum. Teftişin uluslararası kriterleri yok. Ama teftiş çoğunluğu oluşturuyor. Teftiş daha durağan bir yapıda. Bu yüzden bizi yutabilirler. Yirmi yıl önceki bilgileri ile teftiş yapan müfettişler var. Gelişim yok. İç denetimin en önemli özelliği geleceği görebilmek. Teftisiz olmaz ama işlerini yaparken kıran döken kişiler var. Önden biz gidiyoruz. Arkadan onlar dökülenleri topluyor...Biz direkt olarak teftişi karşımıza almayız. Biz süreç sahipleri ile muhatabız...Tüm denetim birimleri çok dağınık. Akli selim insanların bir araya gelerek bu yapıları yeniden tasarlaması ve karışıklığı ortadan kaldırması gerekir. Bir de ombudsmanlık var. Bunların hepsinin yeniden değerlendirilmesi lazım. Çok sayıda kurum ve yapı var ancak aralarındaki ilişki net değil. Bugün biri geliyor bir şey yapıyor, yarın başka biri gelip tersini yapıyor...”

İDBB 10: “...Denetimle ilgili farklı birimler var. Ortak bir amaç için hareket edilmesi lazım. Teftiş bakış açısı faaliyet açısından bakıyor, biz süreç açısından bakıyoruz. Bunların birbirini tamamlayan hususlar olması lazım. Bu kapsamda teftişle karşı karşıya geliyoruz. Böyle sorgulayıcı bir bakış açısı var. Bu durum kimsenin yararına değil...”

İDBB 11: “...Teftişin de iç denetimin rolünü üzerine alma gibi isteği var. Ancak zihinsel ve davranış olarak arada çok fark var. Kurumlarda denetimin iç denetim tarafından yapılarak teftiş sadece soruşturma yapması şeklinde tek yapı altında birleşebilir...Aslında iç denetim kadrosunun çok olup müfettişlerin sadece soruşturma yapması gerekir. Müfettişlerin denetim yapmaması gerekir. Sayıların da tersine olması lazım. Teftişin ismi rehberlik ve denetim, bir tarafta da iç denetim birimi var...”

İDBB 12: “...Bir bakanlıkta birden fazla denetim birimi olması sorun olmaktadır. Görev çatışması olmaktadır...”

İDBB 13: “...Teftişin alanına özellikle girmiyoruz. Merkez teşkilatına müfettiş gitmez. O yüzden bizler merkez teşkilatında denetim yaptığımız için sorun yaşamadık. Ben de müfettiş kökenliyim o yüzden yapıyı bilmekteyim. Ancak Teftiş bizim alanımıza girebilmektedir. Örneğin biz de performans denetimi yapmaktayız diyebilmekteler. Daha iç denetim olarak biz doğru yapamazken onlar yaptıklarını sanıyor. Biz yaparız diyorlar. Müfettiş mantığı ile bu işin yapılabilmesi mümkün değil. Biz sorunların kök nedenine,

süreçlere iniyoruz. Teftiş ise yapılan yanlış ve kimin yaptığını buluyor. Önemli olan süreci iyileştirmek başka türlü hatalar tekrarlar...”

İDBB 14: “...İç denetim ve diğer denetim birimleri arasındaki ayrımı netleştirilmelidir. Son zamanlarda teftiş kurullarının yönetmeliklerine baktığımızda iç denetim mekanizmalarının yönergelerinde yer aldığını görüyoruz. Denetim yapılacaksa onu da biz yaparız mantığı var. Burada ciddi bir karmaşa söz konusu...İç denetçiler soruşturma yapmıyor ancak müfettişler hem soruşturma hem denetim yapıyor. Müfettişler denetim alanına girince de çatışma alanı ortaya çıkıyor. Soruşturma gelirse olur ancak denetim sürekli bir faaliyettir...”

İDBB 15: “...Süreç bazlı denetimler yapmıyorlar ancak isteseler yaparlar. Çatışma yok ama iş birliği de yok. Aralarındaki iletişim ve görev ayrılığının nasıl olduğunun iyi izah edilmesi lazım. Aramızda gizli bir centilmenlik anlaşması var. Aslında birbirlerini tamamlayan bir yapıda hareket etmesi lazım. Maalesef yeterli koordinasyon yok. İç denetimin görev tanımına giren pek çok konunun teftiş yönetmeliklerinde yer aldığını görmekteyiz. Teftişe rehberlik rolü vermeye çalışmak mantıklı bir yapı değil. Her birisinin yapısı farklı...”

Bakıldığında İDBB 1, İDBB 4, İDBB 7 ve İDBB 5’in çatışma yaşamadıklarını ifade ettikleri görülmektedir. Çatışma yaşanmamasının nedenleri olarak ise ikili ilişkilerin iyi olması ve görev ayrımlarının net olması gösterilmektedir. İDBB 4’ün ifadesinden görevlerin net olarak ayrılmasının ve kurumdaki yönetici desteği ile kültürün etkili olduğu anlaşılmaktadır. İDBB 15 ise çatışma olmadığı gibi iş birliği de olmadığını bununla birlikte görev ayrımı gerektiğini de ifade etmektedir. Bu katılımcılar dışında kalanlar açıkça çatışma olduğunu ya da görevlerin çakıştığını ifade etmişlerdir. Ayrıca Hamidi (2019), Arslan (2013), Tufan (2012) ve Daşkaya (2014) teftiş kurullarının ve iç denetim birimlerinin birlikte var olmaları nedeni ile yaşanan sorunlardan bahsetmişlerdir.

İfadelere bütün olarak bakıldığında teftiş ve iç denetim birimlerinin görev ayrımlarının net olmadığı, her iki birimin de denetim yapmasından dolayı görev çakışmaları yaşandığı, aralarında güç mücadelesi olduğu, ortak bir amaç için birlikte hareket edilemediği, iç denetim teftişin alanına girmezken, teftiş birimlerinin iç denetimin alanına girdiği hatta isimlerinin içerisine rehberlik ve denetim gibi ifadeler koydukları, yönetmeliklerinin içerisine iç denetimin alanına giren denetimleri ekledikleri anlaşılmaktadır. Ayrıca katılımcılar teftiş ve denetimin olaylara bakışının ve değerlendirmesinin farklı olduğunu,

denetimin süreç iyileştirmesi üzerinde dururken, teftişin sorumlu aramaya meyilli olduğu da ifade edilmektedir.

Katılımcılar sorunların çözümü için ise özetle; dağınık denetim birimlerinin bir araya getirilerek koordine edilmesi gerektiğini, ayrı birimler olarak var olacaklar ise de görev ayrımlarının netleştirilmesi gerektiğini, iletişimin ve koordinasyonun güçlendirilmesini, teftiş birimlerinin soruşturma ve suiistimal işine odaklanırken, denetim faaliyetinin iç denetim birimleri tarafından yapılması gerektiğini, bu nedenle de esasen sürekli bir iş olması nedeni ile denetçi sayısının daha fazla olması gerektiğini ifade etmişlerdir.

4.4.7.2. Karşılıklı Tutum

Aynı kurumda denetim yapan iki birim olan teftiş ve iç denetim birimlerinin çakışan görevleri olması nedeni ile meydana gelebilecek çatışmalar, iletişim ve ilişkilere bağlı olarak birbirlerine karşı olan tutumlarının da önemli olduğu düşünülmektedir karşılıklı tutum ayrı bir kod olarak ele alınmıştır. Karşılıklı düşünce ve tavırlar bu kod altında ele alınmıştır. On bir katılımcı bu konuda görüş beyan etmiştir.

İDBB 1: “...teftiş birimi iç denetim birimini teftişe gitmiş sorun olmuş...”

İDBB 2: “...Teftiş birimi denetim birimini hafif görüyor...”

İDBB 3: “...Onların yaptığı işi biz de yaparız algısı oluşmaya başladı. Sorulduğunda biz de yapıyoruz yaklaşımı var zannımca. Bazıları ise gerçekten inanarak yapıyor olabilir...”

İDBB 4: “...Denetim hayatımın üçte ikisi (20) yılı müfettişlikte geçti. Son 10 yılı üçte biri iç denetimde geçti. Son on yılımı diğer yirmi yılımdan daha fazla önemsiyorum. İç denetimin on yıl içinde yaptığım çalışmalarımın kamu için eğitimsel, rehberlik ve etkinlik bakımından daha fazla yarar sağladığına inanıyorum. Ama bu konuda bilgisi olmayanlar iç denetimin kapatılması gerektiğini bile düşünüyorlar...Kurumlarda rehberlik ve teftiş adının verilmesi doğru değil. Onların rehberlik, eğitim diye bir derdi yok. Rehberlik esasen iç denetimin işidir...”

İDBB 5: “...İç denetim klasik denetimden farklıdır. Klasik denetim idareye karşıdır ve geriye doğru denetler. Bir kısmını denetleyebilir. Ancak bundan da bir kısmını tespit edebilir. İç denetim ise yönetimin yanındadır ve amacı yönetime değer katmaktır. Danışmanlık rehberlik hizmeti verir. Hata olmadan önlemeyi hedefler... Denetimi biz zaten yapıyoruz, iç denetime çok da gerek yok mantığına sahip oluyorlar...”

İDBB 6: “...Teftiş iç denetimi gereksiz görmektedir. Yani kendilerinin yaptığı işleri bu anlamda yeterli görmektedirler...”

İDBB 9: “...Teftişin uluslararası kriterleri yok. Ama teftiş çoğunluğu oluşturuyor. Teftiş daha durağan bir yapıda. Bu yüzden bizi yutabilirler. Yirmi yıl önceki bilgileri ile teftiş yapan müfettişler var. Gelişim yok. İç denetimin en önemli özelliği geleceği görebilmek. Teftisiz olmaz ama işlerini yaparken kıran döken kişiler var. Önden biz gidiyoruz. Arkadan onlar dökülenleri topluyor...”

İDBB 10: “...Teftişin de iç denetimin rolünü üzerine alma gibi isteği var...”

İDBB 12: “...Kendi içimizde sorunlu işi olan ve soruşturulması gereken denetçi personel olduğunda teftişin soruşturma yapmasını istemiyoruz. Çünkü müfettişler denetim birimini soruşturuyormuş diye söylenti çıkar ve itibar kaybı yaşarız diye bunu göze alamıyoruz...”

İDBB 14: “...Teftiş kurulu 100 yıllık köklü yapılar. İç denetim hiçbir zaman onlar kadar güçlü olamadı...”

İDBB 2 ve İDBB 6’nın ifadelerinden teftiş kurullarının iç denetimi gereksiz ve hafif gördüğü anlaşılmaktadır. İDBB 3, İDBB 5 ve İDBB 10’un ifadelerinden teftiş kurullarının kendilerinin de iç denetimin yaptığı işleri yapabileceğini düşündükleri ve buna göre hareket ettikleri anlaşılmaktadır. İDBB 4, İDBB 5 ve İDBB 9’un ifadelerinden teftiş kurullarının mantığının farklı olduğu, rehberlik faaliyetinin iç denetim tarafından yapılabileceği, teftiş kurullarının isimlerine rehberlik kelimesi eklemelerinin doğru olmadığı, teftiş kurullarının faaliyetinin arkadan geldiği, kuruma esas değer katan faaliyetin iç denetim olduğu, teftişin yapısının durağan olduğu, gelişmeye kapalı olduğu, idarenin karşısında yer aldığı anlaşılmaktadır.

İDBB 1 ve İDBB 12’nin ifadesinden teftiş kurullarının güçlerini kullanarak iç denetim birimlerini de denetlemeye gelebildikleri, İDBB 14’ün ifadesinden ise teftiş kurullarının iç denetime kıyasla daha güçlü yapılar oldukları anlaşılmaktadır.

İç denetim başkanlarının önemli bir kısmı da müfettiş kökenli kişilerden oluşmaktadır. Bu nedenle bu kişilerin iki yapı arasındaki mukayeseleri önemlidir. İDBB 4’ün “...Denetim hayatımın üçte ikisi (20) yılı müfettişlikte geçti. Son 10 yılı, üçte biri iç denetimde geçti. Son on yılımı diğer yirmi yılımdan daha fazla önemsiyorum. İç denetimde on yıl içinde yaptığım çalışmalarımın kamu için eğitimsel, rehberlik ve etkinlik bakımından daha fazla yarar sağladığına inanıyorum. Ama bu konuda bilgisi olmayanlar

iç denetimin kapatılması gerektiğini bile düşünüyorlar..” ifadesi oldukça dikkat çekicidir. İşin içinde olanlar iç denetimin katkılarını görürken bu yapıyı bilmeyen ve bu kültüre uzak olan kişiler, iç denetimi gereksiz görmektedir.

4.4.7.3. Personel Algısı

Kurumlarda birden fazla denetim biriminin olması ve teftiş kurullarının daha köklü yapılar olmasının, personel algısı üzerinde etkisi olduğu değerlendirilerek bu konu ayrı bir kodda ele alınmıştır. Yedi İDBB bu konuda görüş beyan etmiştir.

İDBB 6: “...*Bu iki birim neden var diyorlar. Çalışanlar bu iki birim arasındaki görev dağılımını bilmiyor...*”

İDBB 8: “...*İç denetimi iyi anlatmak lazım. Teftişle karıştırılıyor. Başlangıçta müfettişlerden geçişler olmuş, iç denetçi olmuşlar. Bu durum iç denetimin doğru anlaşılmasının önünde engel...Çalışanlar tarafında bir kafa karışıklığına neden oldu. İç denetçiye de müfettiş diyorlardı. Daha geçen gelip onlar da sordu tarzı şeyler oluyor. Teftiş, bizde denetim hizmetleri başkanlığı olarak geçiyor ama unvanları var. Bu yüzden ikimiz aynı birimmişiz gibi anlaşılıyor. Yazılar bile yanlış gelebiliyor...*”

İDBB 10: “...*teftiş denetimden üstte gibi bir izlenimi oluyor ancak bu da doğru değil...*”

İDBB 11: “...*Denetime başlayınca teftiş geldi bir de siz geldiniz denme ihtimali var...denetlenen taraf aradaki farkı görmüyor...*”

İDBB 13: “...*HSK’nın bir teftiş birimi var, adalet bakanlığının teftiş birimi var biz de biz varız, ayrıca kontrolörler var. Aynı yere hepsi denetime gidebiliyor. Bunun sonucu olarak da karşı taraf ne kadar çok denetim birimi var algısı oluşmaktadır...Çok yumuşak ve iletişim halinde iş yapmamıza rağmen yaptıklarımız diğer müfettişlerin yaklaşımı ile karıştırılabilmektedir...Denetim denince farklı bir algı oluşmaktadır...*”

İDBB 14: “...*Çalışanlar açısından denetimin teftiş, Sayıştay veya iç denetçi tarafından olması algısal olarak farklı değil. Onlar için hepsi denetim...*”

Genel olarak ifadelere bakıldığında birden fazla denetim birimi olmasının çalışanlarda kafa karışıklığına neden olduğu, başlangıçta müfettiş kökenli kişilerin iç denetçi olmasının bu algı üzerinde rol oynadığı, çalışanların farklı birimler tarafından sürekli denetlendiği ve denetim yorgunluğu olduğu, denetim ifadesinden dolayı çalışanların hepsini aynı olarak algılayabildiği anlaşılmaktadır. İDBB 10’un ifadesine göre ise

kurumların kendi kültürlerinin de etkisi ile teftiş birimlerinin iç denetimin üzerinde olduğu gibi bir algı oluştuğu anlaşılmaktadır.

4.4.7.4. Üst Yönetim Algısı

Birden fazla denetim birimi olmasının üst yönetici algısını da etkilediği görüldüğünden, bu konu ayrı bir kodda ele alınmıştır. Çalışanlarda olduğu gibi üst yöneticilerde de algısal durumlar ortaya çıkabilmektedir ve bu algı sistemin geneli açısından önemlidir. Beş İDBB bu konuda görüş beyan etmiştir.

İDBB 1: “...Bu işi teftişe havale ederken müsteşara konuyu imzaya çıkardığımızda göreve yeni gelmişti. Böyle bir konuyu imzaya çıkarttığımız için biraz algıda sorunlar yaşandı...”

İDBB 7: “...tek çatı altında olmalı. Ayrı olunca bakanın da kafası karışıyor. Siz necisiniz siz necisiniz diyor...”

İDBB 9: “...Her gelen iç denetimi bilmeden geliyor her seferinde yeniden anlatmak gerekiyor. Teftişle iç denetimi karıştırıyorlar...”

İDBB 12: “...Teftiş var siz niye varsınız diye soruyor yönetici...”

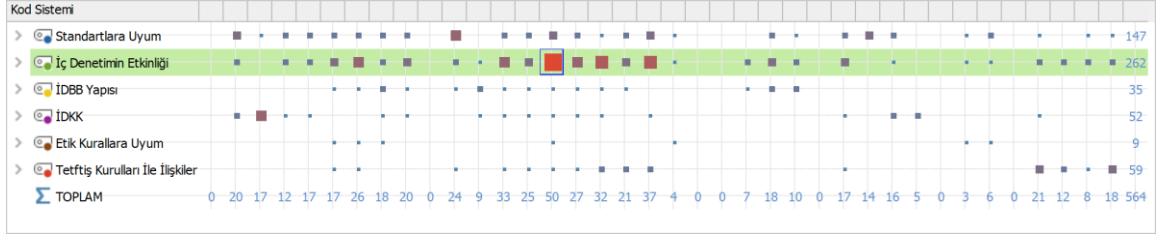
İfadelerden birden fazla denetim birimi olmasının üst yöneticiler açısından da algısal sorunlara neden olduğu, onların da aradaki farkı bilemediği durumların oluştuğu anlaşılmaktadır. Bu konu üst yöneticinin farkındalığı ile ilişkilidir.

Kodların tek tek analizi bu başlıkta sona ermiştir. Sonraki bölümde temalar ve kodların arasındaki ilişkiler ve nedenleri ele alınacaktır.

4.4.8. Kod İlişkileri Bulguları

Altı tema ve otuz iki kod altında ifadeler değerlendirilmiştir. İfadelerde geçen konular birden fazla kod ile ilişkilendirilebilmektedir. Bu şekilde ortak ifadelerin bulunduğu kodlar üzerinde Maxqda 18 paket programı kullanılarak analizler yapılabilmektedir. Analizler için kod ilişkileri tarayıcısı, kod haritası ve maxmaps araçları kullanılmıştır.

Temaların kodlarla ilişkisine bakıldığında Tablo 30 oluşmaktadır. Tablo, tema altındaki kodların toplamda hangi kod ile ilişkili olduğunu göstermektedir. Kare şekli ne kadar büyük ise ilişki de o kadar büyüktür. İlişkilerde ilişkili bölgenin büyüklüğü değil, ilişkinin sayısına göre hesap yapılmaktadır.



Şekil 30: Temalar Kod İlişkileri Matrisi

Tabloya göre 262 adet ilişki ile kodlar arasında en yüksek etkileşime sahip tema iç denetimin etkinliğidir. Gerek standartlar gerekse diğer temalar öz itibarı ile etkin bir denetim yapılması için vardır ve bu nedenle yüksek etkileşime sahiptir.

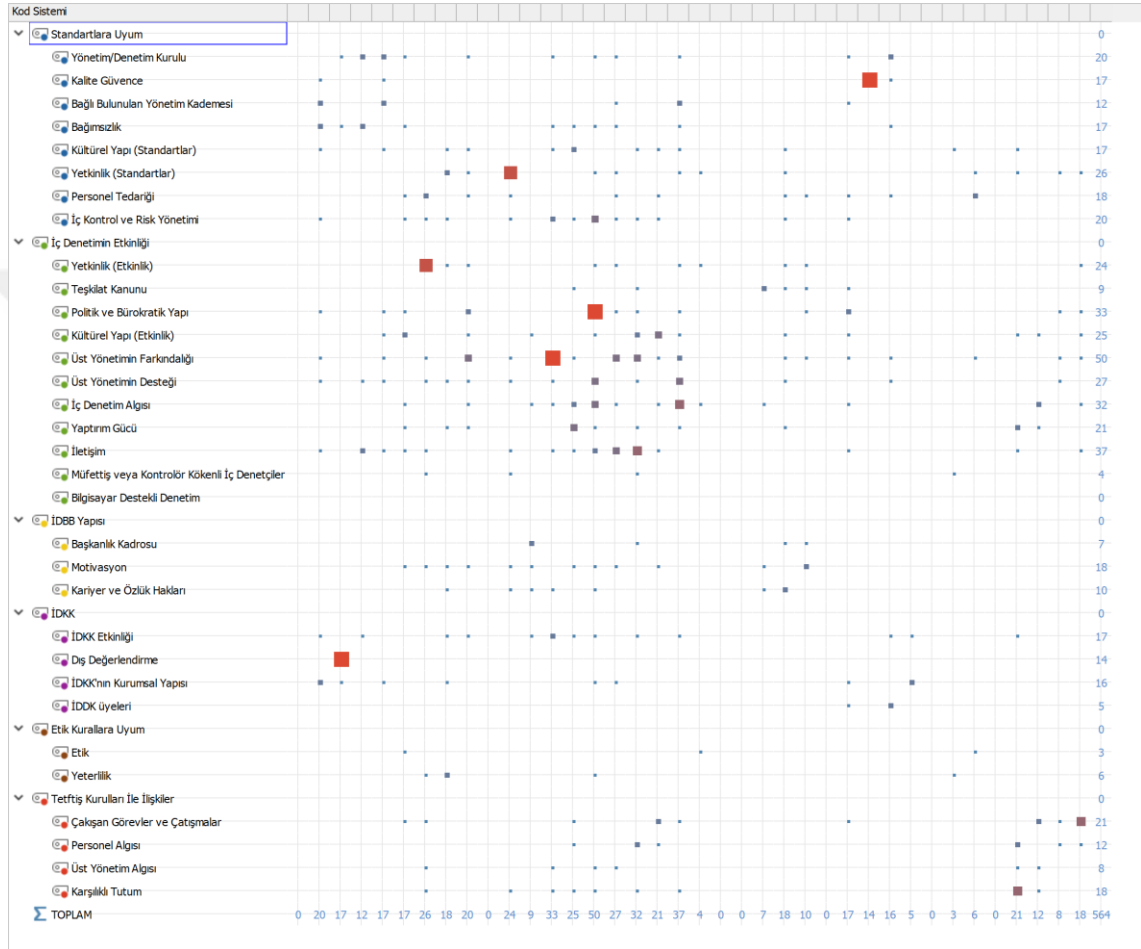
Yüksek değere sahip tema kod ilişkilerine bakıldığında aşağıdaki durum ortaya çıkmaktadır.

- İç denetimin etkinliği-üst yönetimin farkındalığı (33): Etkin bir iç denetim için üst yönetimin farkındalığı, iç denetimi, rollerini ve faydasını bilmesi hayati öneme sahiptir.
- İç denetimin etkinliği-iletişim (22): Etkin bir iç denetim için gerek üst yönetim gerek çalışanlar gerekse tetfış kurulları ile yakın ve etkili iletişim çok önemlidir.
- İç denetimin etkinliği-iç denetim algısı (22): İç denetimin etkinliği ile iç denetim algısı yakın ilişkilidir. Denetim etkinliği çalışanların algısı ve iş birliği ile artacaktır. Ayrıca denetim etkinliği arttıkça da çalışanların algısı olumlu anlamda gelişecektir.
- İç denetimin etkinliği-politik ve bürokratik yapı (18): Etkin bir iç denetim için ülkeyi yöneten iradenin, politik yapının yaklaşımı, bürokrasinin etkisi önemlidir. Özellikle sık yönetici değişiklikleri ve gelen kişilerin iç denetim ve kamunun genel yapısı konusunda bilgi sahibi olması önemlidir.
- İç denetimin etkinliği-yetkinlik (standartlar) (17): Etkin bir iç denetim için denetçi yetkinliği, tecrübesi ve belge sahibi olması önemlidir. Denetçi ne kadar yetkin ise denetim kalitesi de o oranda artacaktır.
- İç denetimin etkinliği-üst yönetimin desteği (15): Etkin bir iç denetim için üst yönetimin desteği gereklidir. Gereken desteği alamayan iç denetim etkin olamayacaktır.

- Standartlara uyum-yetkinlik (etkinlik) (15): Standartlara uyum konularından biri denetçi yetkinliğidir. Ayrıca iç denetim birimi bütün olarak denetimleri gerçekleştirebilmek için yeterli kaynağa sahip olmalıdır. Yeterli kaynağa sahip olamayan iç denetim biriminin güvence denetimleri için yeterli kaynağı tahsis etmesi veya bu konuda destek alması gerekir.
- İDKK-kalite güvence (15): Dış değerlendirme kalite güvencenin bir parçasıdır ve kamuda dış değerlendirme yapma görevi İDKK'ya aittir. Bu nedenle aralarında doğal olarak yüksek seviyede etkileşim vardır.
- İç denetimin etkinliği-iç kontrol ve risk yönetimi (14): Etkin bir iç denetim için kurumlarda iç kontrol ve risk yönetiminin kabul görmesi ve yerleşmesi önemlidir. İç denetim yönetişim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmektedir. İç kontrol ve risk yönetiminin yeterli olmadığı ortamlarda iç denetimin etkinliği de azalmaktadır.
- Standartlara uyum-dış değerlendirme (14): Dış değerlendirme kalite güvencenin bir parçası olarak standartlara göre beş yılda bir yapılmalıdır. Standartların parçası olduğu için de doğal olarak aralarında ilişki bulunmaktadır.
- Teftiş kurulları ile ilişkiler-çakışan görevler ve çatışmalar (12): Teftiş kurulları ile ilişkilerde en önemli konu görev çakışması ve çatışmalardır. Aynı kurumda görev yapan iki ayrı denetim birimi varlığı potansiyel görev çakışmaları ve çatışmaları da beraberinde getirmektedir.
- İç denetimin etkinliği-kültürel yapı (standartlar) (10): Etkin bir iç denetim ile kültürel yapı ilişkilidir. Baskıya gerek duymayan, verimliliğe odaklı, iş birliğine açık kültürlerde iç denetimin etkinliği artmakta tersi durumlarda azalmaktadır.
- İç denetimin etkinliği-yaptırım gücü (10): Kültürel yapıya bağlı olarak iç denetimin etkinliğinde ve önerilerin hayata geçirilmesinde yaptırım gücü önemlidir. Mevcut kültürde çalışanlar yaptırım gücü olan tarafından isteklerini önemli görmektedir. İç denetimin etkin olabilmesi için de mevcut kültürde yaptırım gücü gerekmektedir.
- Standartlara uyum-iletişim (10): Standartlara uyumun sağlanması için bağlı bulunulan yönetim kademesi ve bu kademe ile olan iletişim önemlidir. İç denetim birimi görevlerini yerine getirecek ve bağımsızlığı sağlayacak bir yönetim

kademesine bağlı olmalıdır. Planın onaylanması, kaynak tahsisi, raporların onaylanması bağlı bulunan yönetici tarafından yapıldığından, aradaki iletişim standartlara uygun hareket edebilmek için gerekli ve önemlidir.

Temaların kodlar ilişkileri değerlendirilmiştir. Kodların tümünün birbiri ile ilişkilerine bakıldığında ise kod ilişkileri tarayıcısı Şekil 31'deki sonucu vermektedir.



Şekil 31: Kod İlişkileri Matrisi

Tek tek kodlara bakıldığında, farklı kodlarla ilişkisi olan toplamda en yüksek ilişki sayısına sahip kodlar ve yorumları aşağıda verilmiştir. Bir kod ne kadar çok ilişkiye sahip ise o kadar farklı kodlar yani konularla bağlantılı demektir. Bir başka ifade ile ilişkili koddaki bir değişiklik diğer noktaları etkilemektedir. Yirmi ve üzerinde ilişki olan kodlar değerlendirilmiştir.

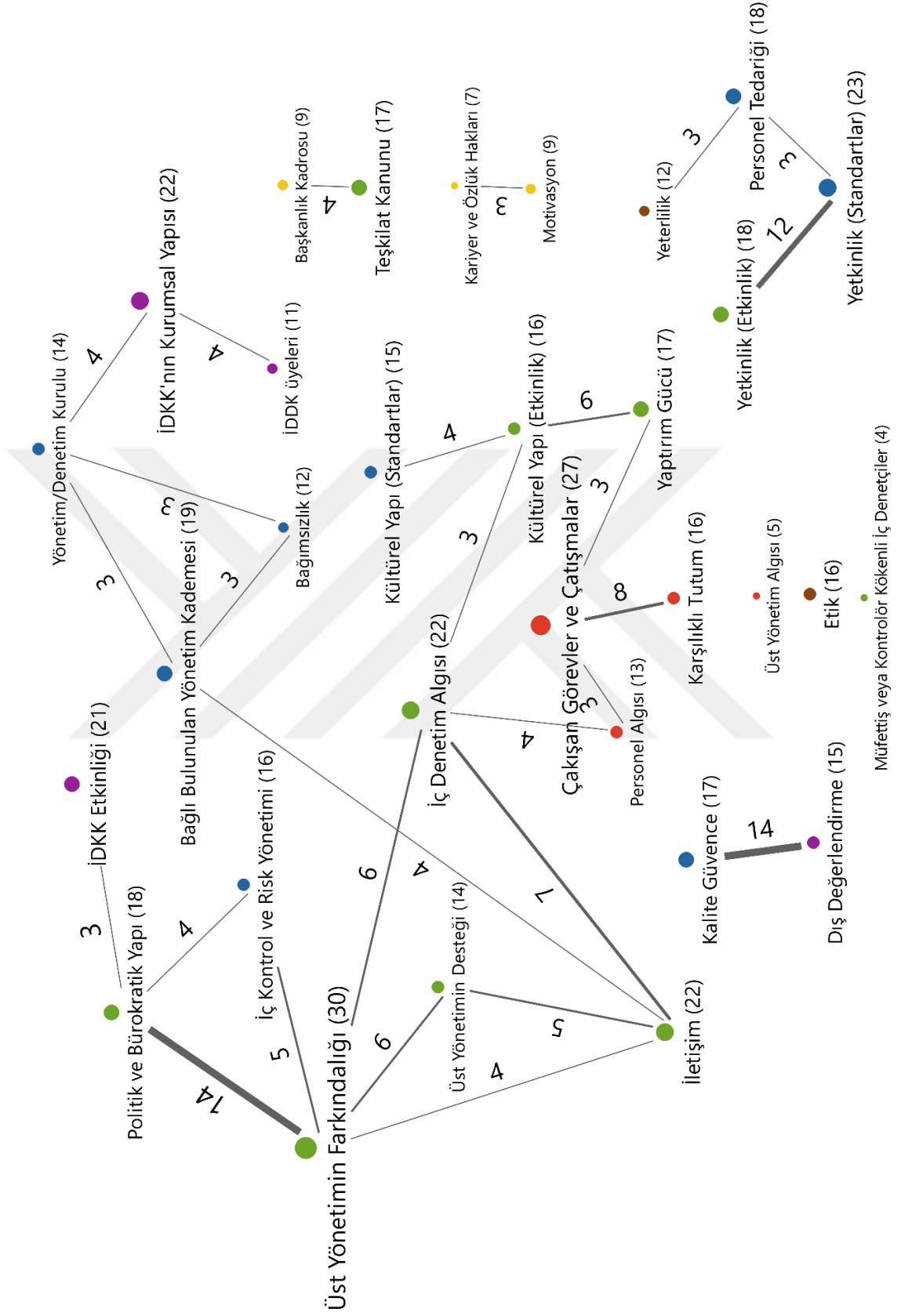
- Üst yönetimin farkındalığı (50): Üst yönetimin farkındalığı en çok ilişki kurulan koddur. Üst yönetimin iç denetim konusundaki bilgisi, ne işe yaradığı ve

faydasının farkında olması çeşitli kodlarla ilişkilidir. Üst yönetimin farkındalığı olmadan desteği de olamayacaktır.

- İletişim (37): İletişim iç denetim için çok önemlidir. İyi bir denetçinin iletişimin de iyi olması beklenir. İletişim gerek çalışanlar gerek üst yönetim gerekse teftiş kurulları ile iletişimin tamamını kapsamaktadır.
- Politik ve bürokratik yapı (33): İç denetimi kuran iradenin iç denetime bakışı, yöneticiler üzerindeki etkisi ve politik sebeplerden ortaya çıkan tavır ile yönetici değişiklikleri iç denetimi etkilemektedir ve başka kodlarla da ilişkilidir.
- İç denetim algısı (32): İç denetim konusunda çalışanların algısı, tavrı ve iş birliği iç denetimin sağlıklı çalışması için kritik öneme sahiptir. İç denetimin istenen sonuçları vermesinde çalışanların iş birliğine açık olması, bilgi vermesi ve öneriler sunması gereklidir. Aynı zamanda iç denetimin etkinliği de algı üzerinde etkilidir. İç denetimin etkinliğini gören çalışanlar daha katılımcı olacaktır.
- Üst yönetimin desteği (27): İç denetimin etkinliği için üst yönetimin desteği çok önemlidir. Katılımcıların ifadelerinden üst yönetici olan ilişkilerinin işlerine olan yansımaları net olarak görünmektedir.
- Yetkinlik (standartlar) (26): Gerek standartlara uyum gerekse etkinlik için yetkin denetçiler önemlidir. Bulgular ve öneriler iç denetçilerin kişisel kanaatlerinin ürünüdür. Ayrıca iç denetim başkanının denetim planındaki güvence faaliyetlerini yerine getirmesi için yeterli kaynağı temin etmesi gereklidir.
- Kültürel yapı (etkinlik) (25): Kültürel yapı etkinlik üzerinde etkilidir. Gerek toplumsal kültür gerekse kurumsal kültürün etkileri katılımcı ifadelerinden anlaşılmaktadır. Çalışanların ve yöneticilerin denetime açık ve işbirlikçi yaklaşımı kuruma değer katma açısından çok önemlidir.
- Yetkinlik (etkinlik) (24): Yetkinlik yukarıda ifade edildiği gibi, etkin bir denetim için önemlidir. Denetçi ne kadar yetkin olursa denetim de o kadar etkin ve verimli olacaktır.
- Yaptırım gücü (21): Kültürle ilişkili olarak çalışanların yaptırım gücü olan denetim birimlerinin isteğini yapma eğiliminde olması ve iç denetimin yaptırım gücünü zayıf görmesi nedeni ile iç denetimin etkinliği etkilenmektedir.

- Çakışan görevler ve çatışmalar (21): Teftiş kurulları ile iç denetim birimlerinin her ikisinin de denetim yapması nedeni ile ortaya çıkan görev çakışmaları ve çatışmalar başka kodlarla da ilişki içerisinde.
- Yönetim/Denetim Kurulu (20): Kamuda bulunmayan yönetim/denetim kurulu yapısı bağımsızlık için önemli ve gereklidir. Bu yapı farklı kodlarla da ilişkilidir.
- İç kontrol ve risk yönetimi (20): İç denetimin faydasının daha iyi ortaya çıkabilmesi için iç kontrol ve risk yönetimi yapısının sağlıklı işlemesi önemlidir. İç kontrol ve risk yönetimi yapısı başka kodlarla ilişkilidir.

Kodlara bütün olarak ilişki sayılarına göre bakıldıktan sonra şimdi ise hangi kodların hangi kodlar ile ilişkili olduğuna bakılacaktır. Analiz sonucunda üç ve daha fazla ilişki olan kodlar değerlendirilmiştir. Kodlar ve ilişkileri Şekil 32’de gösterilmiştir. Şekilde yer alan kodların karakter büyüklüğü ve kod isminin yanındaki parantez içerisindeki rakamlar kod frekansını, kodlar arası çizginin kalınlığı ve çizgi üzerindeki rakamlar kodlar arası ilişkinin sayısını vermektedir.



Kodlar ikili ilişkiler olarak değerlendirildiğinde aşağıdaki sonuçlar ortaya çıkmaktadır:

Üst yönetimin farkındalığı-Politik ve bürokratik yapı (14): Üst yönetimin farkındalığı iç denetimin etkinliği için kritik öneme sahiptir. Bununla birlikte üst yönetimin farkındalığını sağlayan en önemli etken politik ve bürokratik yapıdır. Bu nedenle bu iki kod yüksek ilişkiye sahiptir. İç denetimi kuran iradenin üst yönetime ve faydasına inanması, yönetici değişimlerinde iç denetim ve kamu kurumlarının yapısına bilen yöneticiler ataması, iç denetimin etkin olmasını sağlama açısından çok değerlidir. Ancak genel olarak baktığımızda, iç denetimin AB uyum yasaları çerçevesinde kurulduğu ve devamında yapılması gereken düzenlemelerin de yarım kalması ile etkin işletilmesinden ziyade sadece var olmasının önemsendiği bir yapıya büründüğü görülmektedir. Her şeyin başlangıcı, politik ve bürokratik yapı içerisinde iç denetimi kuran üst iradenin bu sisteme sahip çıkmasıdır.

Kalite Güvence-Dış değerlendirme (14): Dış değerlendirme kalite güvence geliştirme programın önemli bir parçasıdır. Bu nedenle bu iki kod arasında yüksek ilişki bulunmaktadır. Dış değerlendirme ise İDKK'nın sorumluluğundadır.

Yetkinlik (standartlar)-Yetkinlik (etkinlik) (12): Denetçi yetkinliği hem standartlar hem de etkinlik altında ele alınmıştır ve birbiri ile doğal olarak benzer konuları içermektedir. Bu nedenle kodlar arasında da yüksek ilişki vardır.

Çakışan görevler ve çatışmalar-Karşılıklı tutum (8): Teftiş kurulları ile iç denetim birimlerinin aynı kurumda denetim yapan iki birim olması, teftiş kurullarının yüz yılı aşkın köklü bir geçmişi olması, AB uyum yasaları çerçevesinde iç denetim kurulmasına ve 5018 sayılı kanun yürürlüğe girmesine karşın devamında gereken düzenlemelerin yapılmaması ve iç denetime gereken önemin verilmemesi, teftiş kurullarının mevcudiyetlerini güçlenerek devam ettirmeleri neticesinde görev çakışmaları ve çatışmalar meydana gelmektedir ve bunun doğal sonucu olarak iki birimin bir birlerine karşı tutumları da önemlidir. Ortaya çıkan görev çakışmaları ve çatışmalarla birlikte teftiş kurullarının iç denetim birimlerine baskın çıkmaya çalışmaları, iç denetimin yaptığı işleri kendilerinin de yapabileceklerini iddia etmeleri, isimlerine denetim ve rehberlik gibi isimler koymaları, yönetmeliklerine performans ve BT denetimi gibi denetimler eklemeleri bunlara karşın iç denetim birimlerinin, yaklaşımları ve mantıkları gereği teftiş kurulları yapısının iç denetime uygun olmadığı, iç denetimin standartları varken teftiş

kurullarının standartları olmadığını ifade etmeleri, karşılıklı tutumlar sergilemelerine neden olmaktadır ve bu nedenle bu iki kod arasında yüksek etkileşim bulunmaktadır.

İç denetim algısı-İletişim (7): Çalışanların iç denetimi tanınması, ne işe yaradığını bilmesi, paylaşımcı ve işbirlikçi yaklaşımı iç denetim algısından etkilenmektedir. Bu nedenle bu iki kod yüksek ilişkilidir. Bu algıyı olumluya çevirmenin yolu ise iletişimden geçmektedir. Güçlü ve etkili iletişim çalışanlarla daha iyi ilişkiler kurulmasını sağlayacaktır.

Üst yönetimin farkındalığı-Üst yönetimin desteği (6): Üst yönetimin desteği etkin bir iç denetim için hayati öneme sahiptir. Üst yönetimin sahip çıkmadığı bir iç denetim sağlıklı olarak faaliyet gösteremez. Hatta iç denetim üst yöneticinin istediği kadar çalışabilir. Bununla birlikte üst yöneticinin destek verebilmesi için ön şart, üst yönetimin farkındalığıdır. İç denetimin ne olduğunu bilmeyen bir yönetici doğal olarak destek de vermeyecek, desteği gerekli görmeyecektir.

Üst yönetimin farkındalığı-iç denetim algısı (6): Çalışanların iç denetimi bilmesi ve yaklaşımının önemine daha önce değinmiştik. Çalışanların iç denetimle ilgili algısını şekillendiren temel faktörlerden biri de üst yönetimin farkındalığıdır. Üst yönetim iç denetim konusunda bilgi sahibi olur ve çalışanlara bunu yansıtırsa, çalışanlar da doğal olarak iç denetime karşı algılarını buna göre şekillendireceklerdir. Bu nedenle üst yönetimin farkındalığı oldukça kritiktir.

Kültürel Yapı (etkinlik)-Yaptırım gücü (6): Gerek toplum gerekse kurum olarak sonuç, verimlilik ve fayda odaklı bir yaklaşımdan ziyade kültürel olarak güce dayalı konulara daha fazla önem verildiği katılımcılar tarafından sıklıkla dile getirilmiştir. Yaptırım gücüne dayalı iş yapma ve yaklaşım kültürün bir parçasıdır ve bu nedenle aralarında yüksek ilişki oluşmaktadır. Yaptırım gücüne bağlı iş yapma biçimi, kültürün bir sonucudur.

Üst yönetimin desteği-İletişim (5): Üst yönetimin desteğinin öneminden daha önce bahsedilmiştir. Üst yönetimin desteğini sağlayan önemli bir unsur da iç denetim birimi ile olan iletişimdir. Burada taraflara iki yönlü görevler düşmektedir. Birincisi iç denetim birimlerinin kendilerini doğru şekilde anlatmaları ve gerçekten kurumun ve yöneticinin desteğini alabilecek konularla yöneticiye çıkmaları, ikincisi ise üst yöneticinin gereken zamanı ayırmasıdır. Bu iki husus birbirine bağlı bir sarmal gibidir. Yönetici iç denetimin işine yaradığını düşündükçe daha fazla zaman ayırarak iletişimi arttıracaktır. Sınırlı da

olsa üst yönetici mutlaka iç denetime zaman ayıracaktır. Bu zamanın ne kadar artacağı veya azalacağı iç denetim biriminin yaklaşımını da bağlıdır. O nedenle özellikle ilk görüşmelerde iç denetimi doğru biçimde anlatmak ve faaliyetleri pazarlamak hayati önemdedir.

Üst yönetimin farkındalığı-İletişim (4): Üst yönetim desteği için üst yönetimin farkındalığının ön şartı olduğundan ve üst yönetimin desteği için iletişimin öneminden bahsedilmiştir. Bir üst açıklama ile burada benzer ilişkiler söz konusudur. Üst yönetimin farkındalığı için de yine karşılıklı iletişim ve iç denetim biriminin kendini doğru ifade etmesi önemlidir. Benzer bir durumda üst yönetim zaten iç denetimin farkında ise doğal olarak iletişim de artacaktır. Örneğin İDBB 4'ün "*Bakan beyle iletişimde bir sorun yok, görüşüyoruz*" ifadesinden bu durum anlaşılmaktadır. Yani sarmal yapı burada da söz konusudur. İletişim arttıkça farkındalık artacak, farkındalık arttıkça da iletişim artacaktır.

Politik ve bürokratik yapı-İç kontrol ve risk yönetimi (4): Risk yönetimi kurumun amaçlarına ulaşmasını etkileyecek risklerin sistematik yönetilmesini, iç kontrol ise riskli alanların kontrol altında tutulması için alınan tedbirleri içermektedir. İç denetim olmasa bile bu yapılar kurumların amaçlarına ulaşmaları, varlıkların korunması ve suistimalin önlenmesi için gereklidir. İç denetim ise bu yapıların etkinliğini değerlendirir. Yani olmayan veya sağlıklı işlemeyen bir iç kontrol ve risk yönetimi sisteminin etkinliğini doğru değerlendirmek de mümkün olmayacaktır. Bu yapının sağlıklı olarak kurulması ise kurumların daha üstünden bir bakış ile konunun önemsenmesine bağlıdır. Bu nedenle üst iradenin olaya bakışı ve politik müdahalelerde bulunurken bu durumu göz önünde tutması ile iç kontrol ve risk yönetimi ilişkilidir.

Bağlı bulunulan yönetim kademesi-İletişim (4): Üst yönetimin desteği ve farkındalığı ile iletişim arasında nasıl ilişki var ise bağlı bulunulan yönetim kademesi ile iletişim arasında da doğal olarak ilişki vardır. Burada farklı olan husus, doğrudan bakana bağlı olunması durumunda güç ve bağımsızlık açısından iç denetim güçlenirken, bakanın yoğunluğu nedeni ile iletişim kurmanın zorlaşmasıdır. Bakan yardımcısına bağlı olunması halinde ise tam tersine daha fazla iletişim imkânı varken, bu kez de güç ve bağımsızlık sorunları ortaya çıkmaktadır. Bu ilişki gündeme geldiği için bu iki kod arasında da ilişki vardır. Burada bağımsızlık iç denetim açısından daha kritik olduğundan bakana bağlı olunması daha makul görünmektedir. Bununla birlikte doğru bir mevzuat düzenlemesi ile basit konularda doğrudan iç denetim birim başkanına yetki verilerek veya bakan yardımcısı onayı ile yapılarak, iç denetimin daha etkin olması sağlanabilir.

İç denetim algısı-Personel algısı (4): İç denetim algısı çalışanların iç denetimle ilgili genel algıları ve ilişkilerini içermekte, personel algısı ise teftiş kurulları ile iç denetim birimlerinin ilişkisine dayalı algıyı içermektedir. Her ikisi de çalışan algısını içerdiğinden aralarında ilişki ortaya çıkmıştır.

Kültürel yapı (standartlar)-Kültürel yapı (etkinlik) (4): Kültürel yapı hem standartlara uyumu hem de iç denetim etkinliğini etkileyen ifadeler içerdiğinden her iki temada da kullanıştır ve doğal olarak da ortak ifadeler nedeni ile aralarında ilişki ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte ilişki sayısının dörtte kalması, ifadelerdeki ayrımın mümkün olduğunca doğru koda yönlendirildiğini göstermektedir.

Yönetim/Denetim kurulu-İDKK'nın kurumsal yapısı (4): Kamuda standartlara uyum noktasındaki en önemli eksiklik yönetim/denetim kurulu veya komite yapısının olmamasıdır. Katılımcılar Cumhurbaşkanlığına bağlı bir birimin komite yerine görev yapabileceği üzerinde durmuşlardır. Mevcut İDKK kurumsal yapı olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı yerine Cumhurbaşkanlığına bağlanarak komite görevi görebilir. Bu nedenle bu iki kod arasında ilişki ortaya çıkmaktadır. İDKK'nın kurumsal yapısındaki bu şekildeki bir değişiklik ile standartlara uyum sağlanabileceği gibi DDK'ya bağlı bir yapı da kurulabilir. Bu durumda da İDKK ortadan kalkacaktır.

İDKK'nın kurumsal yapısı-İDKK üyeleri (4): İDKK, Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı olarak faaliyet göstermektedir. Üyelerini de Hazine ve Maliye Bakanlığı belirlemektedir. Bu nedenle analizde bu iki kod ilişkili olarak ortaya çıkmıştır.

Teşkilat kanunu-Başkanlık Kadrosu (4): Teftiş kurulu başkanlarında olduğu gibi kanuna dayalı bir yapının aksine, İDBB kadrosunun olmaması, iç denetçiler arasından bakanlık onayı ile atanması ve bunun getirdiği sahiplik, motivasyon ve algı sorunlarından katılımcılar bahsetmişlerdir. Bu olumsuz yapının temelini ise iç denetim birimlerinin teşkilat kanunlarında yer almaması oluşturmaktadır. Teşkilat kanununda iç denetim birimi yer almış olsa İDBB'lerin de kadro ve özlük hakları sorunu ortadan kalkmış olabilirdi. Teşkilat kanunu ve başkanlık kadrosu kodları arasındaki bu bağlantı nedeni ile analizde ilişki ortaya çıkmaktadır. İç denetimin teşkilat kanununda yer alması kurumsal sahiplik, motivasyon ve algı açısından çok önemlidir ve mutlaka bu mevzuat alt yapısı oluşturulmalıdır.

Kod ilişkilerinin incelenmesi ve analizi sonrası mülakatlarla ilgili analizlerin sonuna gelinmiştir. Sonraki başlıkta sonuç ve önerilere geçilecektir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

İç denetim kurumlara katkı sağlamayı hedefleyen bağımsız, nesnel güvence ve danışmanlık faaliyetidir ve 1941 yılında ABD’de iç denetçiler enstitüsü (IIA) kurulması ile kurumsal kimlik kazanmıştır. Devamındaki yıllarda iç denetim gelişmiş, yaşanan mali skandallar sonrasında önemi daha da artmış, tüm dünyada yaygınlaşmıştır.

Türkiye’de kamuda iç denetim, 1999 yılında Türkiye’nin AB’ye aday ülke olarak kabul edilmesi sonrasında yapılan mali yönetim ve kontrol alanlarındaki çalışmalarla gündeme gelmiştir. İlk olarak T.C. Merkez Bankasında 2002 yılında İç Denetim Genel Müdürlüğü kurulmuş devamında 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu yürürlükten kaldırılarak 2003 yılında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kabul edilmiştir. Bu kanun çerçevesinde İDKK tarafından eğitim ve sertifikalar verilerek kamu kurumlarında iç denetim birimleri kurulmuş, iç denetçiler atanmıştır.

Kamuda iç denetim birimleri, kurumlara değer katan önemli bir araç olmasına karşın, yapması gereken katkıları istenen düzeyde sağlayıp sağlamadığı tartışmalı olan yapılar haline gelmiştir. Çalışmada, Türkiye’de uygulanan iç denetim sisteminin istenen çıktıları sağlayıp sağlayamadığı, standartlara uyumla ilgili yaşanan sorunlar, iç denetimin etkin olarak uygulanıp uygulanmadığı, etkinliğe etki eden konular, kültür ve örgüt yapımızın standartlara uyumla ilgili etkileri, etik ilkelere uyum, sertifikaların denetçilerin işlerine olan etkileri, İDKK’nın etkinliği, iç denetim birimlerinin teftiş kurulları ile ilişkileri konularında bilgiler toplanarak analiz edilmesi ve standartlara uygun ve etkin bir iç denetim için yapılması gerekenlerle ilgili öneriler sunulması hedeflenmiştir. Bu kapsamda çalışmanın evreni ve örneklem olarak bakanlıklarda yer alan iç denetim birimleri, iç denetim birim başkanları ve iç denetçiler seçilmiştir.

Gerek Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemi öncesi gerekse sonrasında iç denetim uygulanan en üst düzey kamu kurumları bakanlıklardır. Türkiye’de Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçiş sonrası 16 Bakanlık bulunmaktadır ve bu bakanlıkların 15 adedinde (Dışişleri Hariç) iç denetim birimi ve iç denetçiler yer almaktadır.

İç denetimin tanımı ve amacı, etik kurallar ve standartların önemli kısımları soru haline getirilerek anket formatına çevrilmiş, demografik sorular, görevlerle ilgili sorular, sertifikalarla ilgili sorular, üye olunan kuruluşlarla ilgili sorular ile iç denetim sisteminin ve standartlara uyumla ilgili ilave sorular eklenerek anket formu hazırlanmıştır.

İç denetimin standartlara uygun ve etkin olarak uygulanıp uygulanmadığı ve yaşanan sorunların daha derin analizlerinin yapılabilmesi için ise ayrıca İDBB'lerle yapılacak görüşmelerde kullanılacak yarı yapılandırılmış mülakat formu hazırlanmıştır. Mülakat formunda standartlara ve etik kurallara uyum sağlanıp sağlanmadığı, sağlanamıyorsa sebepleri ve hangi konularda sorunlar olduğu, kültür ve örgüt yapısının standartlara ve etkinliğe etkileri, sertifikaların iş yapmaya etkileri, İDKK'nın etkinliği, iç denetim biriminin teftiş kurulları ile ilişkileri konularında bilgi toplanması hedeflenmiştir.

Anket ve mülakat formları pilot çalışmaya tabi tutulmuş, bir bakanlık iç denetim birim başkanı ve iç denetçilerden oluşan bir grup tarafından anket ve mülakat soruları gözden geçirilmiş, bazı ekleme ve çıkarmalarla anket ve mülakat formlarına son şekilleri verilmiştir, anket elektronik ortama taşınarak surveymonkey anket sitesi üzerinden erişime açılmıştır. Sonrasında randevular alınarak, on beş iç denetim birim başkanının tamamı ile Mart 2020 ayında, on dört İDBB ile yüz yüze bir İDBB ile Covid tedbirleri uygulandığı için telefon yolu ile görüşmeler yapılmıştır. Katılımcılara on bir soru yöneltilmiştir ve mülakatlar ortalama yetmiş beş dakika sürmüştür.

Anket için veri toplanması Mart-Nisan 2020 aylarında yapılmıştır. Gerek anket verileri gerekse mülakat verilerini toplama işlemleri Covid tedbirlerinin sıkı bir şekilde uygulanmaya başlandığı zaman dilimine denk gelmesi nedeni ile bazı zorluklarla karşılaşmıştır. Buna karşın İDBB'lerin tamamı ile görüşülmüş, anket evreni olan 210 iç denetçi ve İDBB'den ankete 71 kişiden yani yaklaşık üçte birinden dönüş olmuştur. Bir cevabın iç denetçi olmayan bir kişi tarafından doldurulduğu anlaşıldığından temizlenmiş, netice olarak 70 katılımcının vermiş olduğu cevaplara göre analizler yapılmıştır. Toplanan verilerin güvenilirlik gereklerini sağladığı görülmüştür.

Anket Bulguları

Standartlara uyumla ilgili sorularda en yüksek değeri alan iki husus, onaylı bir iç denetim yönetmeliğinin varlığı ve içeriği ile ilgilidir. Her kurumda mutlaka onaylı bir yönetmelik vardır ve kamu kurumları dokümantasyon ve içeriğinin standartlara uygunluğu noktasında oldukça iyi durumdadır. Kamu kurumları dokümantasyon hususlarında genel olarak güçlü bir kültüre sahiptir. Sonraki maddeler, İDY'nin görev sonuçlarını ilgili taraflara ulaştırması, İDY'nin paydaş beklentilerini dikkate alması ve raporların içeriğidir. Bu sonuca göre katılımcılar, raporların ilgili yerlere gereği gibi dağıtıldığını, İDY'nin

görevleri planlarken üst yönetim dahil paydaş ihtiyaçlarını göz önünde tuttuğunu ve raporlamaların içermesi gereken başlıkları içerdiğini ifade etmektedirler.

Standartlara uyumla ilgili sorularda en düşük değerler dış değerlendirme yapılması, İDY'nin sorumluluğundaki işlerin bağımsız olarak değerlendirilmesi, dış değerlendirmenin içeriğinin üst yönetimle tartışılması, İDY'nin UMUÇ'un zorunlu unsurlarını üst yönetimle değerlendirmesi ve bağımsızlığa yönelik tehditlerin ele alınması konularındadır.

İDY'nin UMUÇ'un zorunlu unsurlarını üst yönetimle değerlendirmesi, İDY'nin sorumluluğundaki işlerin bağımsız olarak değerlendirilmesi, dış değerlendirmenin içeriğinin üst yönetimle tartışılması, dış değerlendirme yapılması ve bağımsızlığa yönelik tehditlerin ele alınması konularında kurumlar arası uygulama çeşitliliği olduğu anlaşılmaktadır.

UMUÇ'un alt boyutlarına bakıldığında en yüksek ortalama değeri 4,12 ile performans standartlarının aldığı görülmektedir. Performans standartları iç denetimin yapısını açıklar ve iç denetim faaliyetlerinin performansının değerlendirilmesinde kullanılan kıstasları belirler.

Daha sonra en yüksek değere sahip olan alt boyut 4,11 ortalama ile Etik Kurallar olarak görülmektedir. Etik Kurallar, denetçilerin uyması gereken etik kuralların amacı ve dört temel ilkeden (dürüstlük, objektiflik, gizlilik ve yetkinlik) oluşmaktadır.

Üçüncü sırada 4,03 ortalama ile İç Denetimin Tanımı yer almaktadır. İç Denetimin Tanımı, iç denetimin tanımında yer alan, kuruma değer katma, kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olma, bağımsızlık ve objektiflik hususlarını içermektedir.

Son sırada 3,83 ortalama ile Nitelik Standartları yer almaktadır. Nitelik standartları, iç denetimde rol olan kişiler ile iç denetim faaliyetini yürüten kurumlarda olması gereken nitelikleri tanımlamaktadır.

UMUÇ'a uyum bütün olarak değerlendirildiğinde sorunlu alanların bağımsızlık, yetkinlik, dış değerlendirme, iç denetim yöneticisinin sorumluluğunda yürüten işlerin dışarıdan bir değerlendirmeye tabi tutulması, İDY'nin üst yönetimle olan görüşme ve ilişkileri, iç denetim faaliyetinin suiistimalin gerçekleşme ihtimalini ve kurumun suiistimal riskini yönetmesini değerlendirmesi, üst yönetimin kabul edilemeyecek bir riski kabul etmesi

durumunda konunun daha üst bir makama taşınması, iç denetçilerin her bir görev için yazılı plan hazırlamaları, İDY'nin gereksiz çalışmaları önlemek için koordinasyon yapması, iç denetçilerin vardıkları kanaatleri ve görev sonuçlarını uygun analiz ve değerlendirmelere dayandırması olduğu sonucu çıkmaktadır.

Bağımsızlık, üst yönetimle ilişkiler, üst yönetimin riski üstlenmesi konuları, bakanlıklardaki yapısal sorunların yansımalarıdır. Standartlarda öngörüldüğü şekilde, yönetim kurulu veya denetim komitesi yapısı olmadığından bu konularda sorunlar yaşanmaktadır. Yukarıda sayılan sorunlar ve bunlara ilave olarak dış değerlendirme, iç denetim yöneticisinin sorumluluğunda yürüyen işlerin dışarıdan bir değerlendirmeye tabi tutulması İDKK'nın etkin olamamasının ortaya çıkardığı uyum sorunlarıdır.

Yetkinlik, iç denetim faaliyetinin suiistimalin gerçekleşme ihtimalini ve kurumun suiistimal riskini yönetmesini değerlendirmesi, iç denetçilerin her bir görev için yazılı plan hazırlamaları, İDY'nin gereksiz çalışmaları önlemek için koordinasyon yapması, iç denetçilerin vardıkları kanaatleri ve görev sonuçlarını uygun analiz ve değerlendirmelere dayandırması konuları ise iç denetçi ve İDY'lerin bilgi birikimi, tecrübesi, motivasyonu ve kültürünün yansımalarıdır.

Tüm uyumsuzluklar bir arada değerlendirildiğinde, iç denetimde gereken uyum seviyesine ulaşmak için özetle; Bakanlıklardaki yapısal uyumsuzlukların giderilerek iç denetimin icra dışında bir konuma fonksiyonel olarak bağlanması, İDKK'nın etkinliğinin artırılması, iç denetçilerin yetkinliklerinin yükseltilmesi, dokümantasyon ve analiz konularında katı uygulamalar yapılması ve İDBB'ler ile iç denetçilerin motive edilmeleri gerektiği sonuçları çıkmaktadır.

Hipotez Testleri Sonuçları

UMUÇ verileri ile ilişkili hususlarda istatistiksel testler yapılarak hipotezler sınanmıştır. Testlerin sınanmasında SPSS 22 paket programı kullanılmıştır.

Temel Bulgular

İç denetimin tanımı ve etik kurallar ile nitelik ve performans standartları arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark olup olmadığının sonuçları temel sonuçlardır.

İç denetimin tanımından oluşan soruların yanıtları ile etik kurallardan oluşan soruların yanıtları arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark yoktur.

Nitelik standartlarına uyum ile performans standartlarına uyum arasında istatistiksel açıdan anlamlı farklılık vardır. Ortalama puan değerleri karşılaştırıldığında nitelik standartlarına uyumun performans standartlarına uyuma göre daha düşük seviyede kaldığı görülmektedir. Bakanlıklardaki iç denetim uygulamaları çerçevesinde iç denetçilerin değerlendirmelerine göre, nitelik standartlarına uyumla ilgili olarak performans standartlarına göre daha önemli eksiklikler bulunmaktadır. Nitelik standartlarının içeriği ve her bir maddeye verilen puanlar değerlendirildiğinde dış değerlendirme, bağımsızlık, objektiflik, iç denetimin konumu, üst yönetici ile ilişkiler konularında önemli eksikler göze çarpmaktadır. Bu sorunların temelinde, bakanlıkların yapısından kaynaklı hususlar, üst yöneticilerin yaklaşımı, İDKK'nın görevlerini yerine getirememesi ve iç denetçilerin yetkinlikleri yer almaktadır.

Standartların bütünü açısından iç denetçilerin sorumluluğunda olan maddeler ile iç denetim yöneticisinin sorumluluğunda olan maddeler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark yoktur.

Nitelik standartları açısından iç denetçilerin sorumluluğunda olan maddeler ile iç denetim yöneticisinin sorumluluğunda olan maddeler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark vardır. İDY sorumluluğunda olan nitelik standartları maddelerinden, İDY'nin üst yönetimle etkileşimini içeren konuların tamamı düşük değerler almaktadır.

Performans standartları açısından iç denetçilerin sorumluluğunda olan maddeler ile iç denetim yöneticisinin sorumluluğunda olan maddeler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark vardır. İç denetçilerin sorumluluğunda olan performans standartları maddeleri daha düşük değerler almıştır. Bu sonuçtan, iç denetçilerin dokümantasyon ve analiz konusunda standardın isteklerini karşılamakta zorlandıkları anlaşılmaktadır.

Standartlarda geçen güvence ve danışmanlık maddelerine uyuma bakıldığında, Bakanlıklardaki iç denetim uygulamalarında güvence faaliyetlerine uyumun danışmanlık faaliyetine uyuma göre çok daha düşük değerler aldığı görülmektedir. Güvence faaliyeti, danışmanlık faaliyetine göre tarafları zorlayıcı bir özelliğe sahiptir. Güvence faaliyetlerine uyumda daha fazla zorluk çekilmesinin, üst yönetici desteği ve çatışmalardan uzak durma ile ilişkili olduğu düşünülmektedir. Güvenceden ziyade danışmanlık görevlerine yöneldikleri, bazı katılımcılar tarafından da mülakatlarda dile getirilmiştir.

Görevlere İlişkin Bulgular

UMUÇ'ta yer alan konularla ilgili hazırlanan sorulara iç denetçilerin ve İDY'lerin farklı cevaplar verip vermedikleri sınanmıştır.

İç denetçilerin sorumlu olduğu etik kurallar maddelerinde iç denetçilerin vermiş olduğu yanıtlarla İDY'lerin vermiş olduğu yanıtlar arasında fark yoktur.

Standartların bütününde, nitelik standartlarında ve performans standartlarında iç denetçilerin sorumlu olduğu maddelerde, iç denetçilerin vermiş olduğu yanıtlarla İDY'lerin vermiş olduğu yanıtlar arasında fark yoktur.

Nitelik standartlarında ve performans standartlarında İDY'lerin sorumlu olduğu maddelerde, iç denetçilerin vermiş olduğu yanıtlarla İDY'lerin vermiş olduğu yanıtlar arasında fark yoktur.

Bu sonuçlar bizlere, kişilerin kendi sorumlu oldukları alanlara yüksek puan verme eğilimi göstermediklerini ve sonuçların objektif değerlendirmelerle ortaya çıktığını göstermektedir. Ortaya çıkan bu durum, çalışmanın geçerliliği ve güvenilirliği açısından değerlidir.

Bulunulan Unvanda Çalışma Süresine İlişkin Bulgular

Katılımcıların bulundukları unvanda ne kadar süredir çalışmakta olduklarının sonuçlar üzerinde etkili olabileceği öngörülmüş ve bu nedenle bu husus açısından farklılık olup olmadığı sınanmıştır. Gruplar 0-5 yıl, 6-9 yıl ve 10 ve üstü yıl olarak belirlenmiştir.

İç Denetimin Tanımı başlığı altındaki sorularda, 10 yıl ve üstü süredir aynı unvanda çalışanlar 0-5 yıl ve 6-9 yıl arası çalışanlardan ayrılmıştır ve daha düşük puanlar vermiştir. Ortalama değerlere bakıldığında çalışma süresi arttıkça verilen puanların düşme eğilimindedir.

Etik Kurallar başlığı altındaki sorularda, 10 yıl ve üstü süredir aynı unvanda çalışanlar, 0-5 yıl ve 6-9 yıl arası çalışanlardan ayrılmıştır ve daha düşük puanlar vermiştir.

Standartların bütününde, Nitelik standartlarında ve performans standartlarında her bir grup diğer gruplardan ayrılmıştır. Ortalama değerlere bakıldığında, bulunulan unvanda çalışılan süre arttıkça istatistiksel olarak anlamlı olacak şekilde daha düşük puanlar verilmiştir.

Yaş İlişkin Bulgular

Katılımcıların yaşlarının sonuçlar üzerinde etkili olabileceği öngörülmüş ve bu nedenle sorular değerlendirilirken yaş açısından farklılık olup olmadığı sınanmıştır. Gruplar 49 ve altı yaş ile 50 yaş ve üstü olarak belirlenmiştir.

İç Denetimin Tanımı başlığı altındaki sorulara verilen yanıtlar arasında fark vardır. 50 ve üstü yaşta olan katılımcılar daha düşük puanlar vermişlerdir.

Etik Kurallar başlığı altındaki sorulara verilen yanıtlar arasında fark yoktur.

Standartların bütünü, nitelik standartları ve performans standartları altındaki sorulara verilen yanıtlar arasında fark vardır. 50 ve üstü yaşta olan katılımcıların daha düşük puanlar vermişlerdir.

Toplam Kamu Tecrübesine İlişkin Bulgular

Katılımcıların toplam iş tecrübelerinin sonuçlar üzerinde etkili olabileceği öngörülmüş ve bu nedenle sorular değerlendirilirken toplam tecrübe açısından farklılık olup olmadığı sınanmıştır. Gruplar 0-15 yıl, 16-20 yıl, 21-25 yıl ve 26 ve üstü yıl olarak belirlenmiştir.

İç Denetimin Tanımı sorularına verilen yanıtlarda 26 ve üstü yıl ile 16-20 yıl arası tecrübeye sahip olanlar istatistiksel olarak ayrılmıştır. Ortalama değerlere bakıldığında, 26 ve üstü yıl tecrübeye sahip olanlar 16-20 yıl arası tecrübeye sahip olanlardan daha düşük puanlar vermiştir.

Etik kurallar sorularına verilen yanıtlarda gruplar arasında fark yoktur.

Standartların bütünü ve nitelik standartları ile ilgili sorularda 26 ve üstü yıl tecrübeye sahip olanlar diğer tüm gruplardan, 21-25 yıl arası tecrübeye sahip olanlar 26 ve üstü yıl tecrübeye sahip olanlar ve 0-15 yıl tecrübeye sahip olanlardan, 16-20 yıl arası tecrübeye sahip olanlar 26 ve üstü yıl tecrübeye sahip olanlardan, 0-15 yıl tecrübeye sahip olanlar 21-25 yıl ve 26 yıl üstü tecrübeye sahip olanlardan istatistiksel olarak ayrılmıştır. Ortalama değerlere bakıldığında, toplam tecrübe arttıkça daha düşük puanlamalar yapılmıştır.

Performans standartları ile ilgili sorularda 26 ve üstü yıl tecrübeye sahip olanlar, 16-20 yıl ile 0-15 yıl arası tecrübeye sahip olanlardan istatistiksel olarak ayrılmıştır. Ortalama değerlere bakıldığında, toplam tecrübe arttıkça daha düşük puanlamalar yapılmıştır.

Gerek unvanda çalışılan süre uzadıkça gerek yaş büyüdükçe gerekse toplam tecrübe arttıkça daha düşük puan verme eğilimi olduğu görülmektedir. Ortaya çıkan bu durumun sebeplerinin;

- İç denetim Türkiye’de ilk kurulduğunda ilk iç denetçi ekibin büyük bir heves ve inançla işe başlaması ancak geline noktada beklentilerin karşılanmamış olması
- Zamanla yaşanan olumsuz tecrübeler ve öğrenilmiş çaresizlikler nedeni ile oluşan tepkisellik
- Zamanla standartlara uyulamayan koşullara şahit olma
- Tecrübe arttıkça standartların içeriğine ve isterlere daha fazla hâkim olunarak daha katı bir değerlendirme kriterine sahip olma

Olabileceği değerlendirilmektedir.

Eğitim Seviyelerine İlişkin Bulgular

Katılımcıların eğitim seviyelerinin değerlendirmeleri üzerinde etkili olup olmadığı sınanmış, katılımcılar Lisans ve Lisans Üstü olarak iki gruba ayrılmıştır.

İç Denetimin Tanımı ve Etik kurallar, standartların bütünü ve nitelik standartları başlığı altındaki sorulara verilen yanıtlar arasında fark yoktur.

Performans standartları altındaki sorulara verilen yanıtlar arasında fark vardır. Lisans üstü eğitime sahip katılımcılar istatistiksel olarak anlamlı düzeyde performans standartlarına daha yüksek puanlar vermişlerdir.

Bu sonuçlar daha önce ortaya çıkan yaş, bulunulan unvanda bulunma süresi ve toplam tecrübe sonuçları ile ters düşmektedir. Lisans üstü eğitim arttıkça yaşın ve tecrübenin de artacağı düşünülebilir. Ancak yaş ve eğitim durumu bir arada değerlendirildiğinde daha genç olan neslin lisans üstü eğitime saha fazla yöneldiği görülmektedir. Benzer şekilde eğitim düzeyi arttıkça daha katı değerlendirme yapılacağı düşünülebilir. Ancak bunun tam tersi bir sonuçla karşılaşmıştır. Daha katı değerlendirme yaparak daha düşük puanlar verme eğiliminde yaş ve tecrübenin daha etkili olduğu anlaşılmaktadır.

Cinsiyete İlişkin Bulgular

Katılımcıların cinsiyetlerinin değerlendirmeleri üzerinde etkili olup olmadığı sınanmıştır.

İç denetimin tanımı, etik kurallar, standartların bütünü, nitelik standartları ve performans standartlarında cinsiyete göre verilen cevaplarda fark yoktur.

Uluslararası Geçerli Sertifikaya İlişkin Bulgular

Uluslararası geçerliliği olan sertifikalara (CIA, CGAP, CISA, CRMA, CCSA ve CMA) sahip olan denetçiler ile olmayan denetçilerin verdiği yanıtlar arasında;

İç denetimin tanımı ve etik kurallarda fark yoktur.

Standartların bütünü, nitelik standartları ve performans standartları için fark vardır. Uluslararası geçerliliği olan sertifika sahipleri sorulara daha yüksek değerler içeren cevaplar vermiştir.

Uluslararası geçerliliği olan sertifika sahiplerinin sorulara daha yüksek değerler vermesi dikkat çekicidir. Zira bu belgelere sahip olanların aslında daha sıkı değerlendirmeler yaparak daha düşük puanlar verebilecekleri düşünülebilir. Bu nedenle sertifikalarla ilgili olarak daha fazla analiz yapılmıştır.

CIA Sertifikasına İlişkin Bulgular

CIA sertifikası olan ve olmayan denetçilerin vermiş olduğu yanıtlara bakıldığında;

İç denetimin tanımı, etik kurallar ve performans standartları başlığı altındaki sorular için fark yoktur.

Standartların bütünü ve nitelik standartları için fark vardır. CIA sertifika sahibi olan denetçiler ortalama değerlere bakıldığında daha düşük puanlar vermişlerdir.

Bu sonuç, CIA sertifikasının katılımcıların yanıtlarını etkilediğini ve daha katı değerlendirmeler yapabildiklerini göstermektedir. Daha önceki bulgularda yaş ve tecrübenin katılımcıların kararlarını etkilediğini ve yaş ve tecrübe arttıkça daha düşük puan verme eğilimi olduğunu görülmüştür. Bununla birlikte CIA sertifika sahibi olanların daha düşük puan verme eğiliminde olmaları ile yaş arasında bir ilişki yoktur.

CGAP Sertifikasına İlişkin Bulgular

CGAP sertifikası olan ve olmayan denetçilerin verdikleri yanıtlara bakıldığında, iç denetimin tanımı, etik kurallar, standartların bütünü, nitelik standartları ve performans standartlarında verilen cevaplarda fark yoktur. CGAP sertifikasının katılımcıların

kararları üzerinde CIA sertifikasının tersine, etkili olmadığı anlaşılmaktadır. IIA, CGAP sertifikasının daha kolay alınması ve bu belgeyi alanların önemli bir kısmının CIA almaya gerek görmeleri nedeni ile 01.01.2019 itibari ile CGAP başvurularını sonlandırmıştır. Anket sonuçlarına göre de CGAP sertifikası bu belgeye sahip olmayanlar arasında değerlendirme farklılığı oluşturmamaktadır.

CIA veya CGAP Sertifikasına İlişkin Bulgular

CIA sertifikalı olan denetçilerle olmayanlar arasında karşılaştırma yapıldığında standartlar ve nitelik standartları başlıklarında CIA sertifikalı denetçilerin daha düşük puanlar verirken, CGAP olan ve olmayan denetçiler karşılaştırıldığında hiçbir başlıkta ayrışma olmadığı sonucuna varılmasından dolayı, iç denetim mesleğinin en önemli sertifikası olan CIA ile kamuda en çok karşılaşılan uluslararası sertifika olan CGAP üzerinde daha fazla durulmasının değerli olacağı öngörülerek CIA ve CGAP sertifikası olanlar ayrıca değerlendirilmiştir.

CIA sertifikası olan denetçilerle CGAP sertifikası olan denetçilerin verdikleri yanıtlara bakıldığında;

İç denetimin tanımı, etik kurallar ve performans standartları için fark yoktur.

Standartların bütünü ve nitelik standartları için fark vardır. CIA sertifikasına sahip olan denetçiler ortalamalara bakıldığında, sorulara daha düşük değerler içeren yanıtlar vermişlerdir.

Ulusal Sertifikalara İlişkin Bulgular

A1, A2, A3 ve A4 kamu iç denetçi sertifikasına sahip olan denetçilerin verdiği yanıtlar test edilmiştir.

İç denetimin tanımı ve etik kurallar için gruplar arasında fark yoktur.

Standartların bütünü ve performans standartları için A3 ve A4 sertifikaya sahip olanlar, A1 ve A2 sertifikaya sahip olanlardan istatistiksel olarak ayrılmıştır. Ortalama değerlere bakıldığında, A3 ve A4 sertifikaya sahip olanlar daha düşük puanlama yapmışlardır.

Nitelik standartları için A3 sertifikaya sahip olanlar, A1 ve A2 sertifikaya sahip olanlardan istatistiksel olarak ayrılmıştır. Ortalama değerlere bakıldığında, A3 sertifikaya sahip olanlar nitelik standartlarını değerlendirirken daha düşük puanlama yapmışlardır.

Bulgular yaş ve tecrübe ile yakın sonuçlar vermektedir. Genel olarak sertifika yükseldikçe daha düşük puanlama yapılmıştır.

Yaşa göre, bulunulan unvanda çalışma süresine göre, toplam kamu tecrübesine göre, eğitim seviyelerine göre, uluslararası geçerli sertifikaya göre, CIA sertifikasına göre CGAP sertifikasına göre ve ulusal sertifikalara göre elde edilen bulgular bir arada değerlendirildiğinde sonuçlar bizleri, iç denetimin tanımı, etik kurallar ve standartların daha eleştirel ve katı değerlendirilmesinde tecrübenin, CIA sertifikası hariç olmak üzere, sertifikalara kıyasla çok daha önemli bir faktör olduğu, CIA sertifikasının ise sahibi olan kişilere tecrübe ile elde edilen birikime yakın bir katkı sağladığı şeklinde bir yoruma yönlendirmektedir. CIA dışındaki sertifikalar, benzer bir etkiye sahip değildir. Burada değerlendirme kriterinin UMUÇ'a uyum olduğu göz önünde tutulmalıdır. Örneğin CISA sertifikası BT denetimin için önemli bir gösterge olmasına karşın CISA sertifikasına sahip olanların, UMUÇ'a uyumun değerlendirilmesinde, CIA sertifikasına sahip olanların birikimine sahip olmadıkları anlaşılmaktadır.

İç Denetim Sisteminin En Önemli Sorunları

Anketlerde katılımcılar iç denetimin en önemli sorunlarından ilki olarak "İDKK'nın bir bakanlığa bağlı olması, ayrı bağımsız bir kurul olmaması" maddesini işaretlemişlerdir. İkinci olarak görülen en önemli sorunun "İç denetim birimi ve teftiş birimlerinin görev tanımlarının ayrıştırılamaması" olduğu anlaşılmaktadır. Buna karşın, "İç denetçilerin soruşturma yetkisinin olmaması" maddesi sıralamada son sırada bulunmaktadır. Yani iç denetçiler soruşturma yetkisi olan teftiş kurullarının yetki alanına girmeyi doğru bulmamaktadırlar. Üçüncü sırada yer alan sorun "Ülkemizde iç denetimi kuran iradenin iç denetime inanmaması" olarak işaretlenmiştir. Dördüncü olarak ele alınan sorun "İç denetçilerin yeterince yaptırım gücü olmaması"dır. Bu dört madde tüm seçeneklerin yüzde 70'ini oluşturmaktadır.

Diğer maddesinin altında yer alan ifadelerin yazılmasının dikkat çekicidir. Zira bunun için katılımcı seçenek seçmekle kalmamış ayrıca ifade girmiştir. Diğer başlığında özetle, yöneticilerin bilgisiz olması, kültür yapımızdan kaynaklı sorunlar, teşkilat kararnamesinde yer almamanın getirdiği sorunlar, denetim komitesinin olmaması, yapısal ve bağımsızlık sorunlarına değinilmiştir.

Uluslararası İç Denetim Standartlarının Kurumlarda Sağlıklı Olarak Uygulanmasını Engelleyen Faktörler

En önemli maddenin “Üst yönetimin farkındalığının yetersizliği ve iç denetime yaklaşımı” olduğu anlaşılmaktadır. İkinci önemli görünen madde “Politik veya bürokratik etkiler” olarak seçilmiştir. Sonraki önemli madde “Kültür yapımızın uygun olmaması” olarak seçilmiştir. Sonraki önemli husus “Yönetici ile yeterli ve etkin iletişim kurulamaması”dır. “Yönetim/Denetim kurulunun bulunmaması” sonraki önemli husus olarak seçilmiştir. Standartların doğru uygulanabilmesi ve iç denetimin bağımsızlığının sağlanması için bu yapılar oldukça önemlidir ancak göreceli olarak diğer konulara göre biraz daha alt seviyede seçilmiştir. Yani, örneğin bu sorun üst yöneticinin bilgi, desteği ve zaman ayırması ile aşılabılır. “Denetçilerin kapasite ve yeterliliğindeki eksiklikler” denetçilerin eksikliğini göstermesine karşın bir öz eleştiri olarak denetçiler bu maddeye de yüzde 10’luk bir değer vermişlerdir ve bu durum dikkat çekicidir.

Mülakat Bulguları

Mülakatlarda uluslararası mesleki uygulama standartlarına, kısaca standartlar, uyulup uyulmadığı ve uyulamayan noktalar var ise neler olduğu, organizasyon yapısı ve bağlı olunan yönetim kademesi ve kültür yapımızın standartlara uyumda etkileri, iç denetimin etkin olabilmesi için nelerin yapılması gerektiği, uluslararası geçerliliği olan denetçilerin işlerini daha iyi yapıp yapmadıkları, İDKK’nın etkin olarak görevlerini yürütüp yürütemediği, yürütemiyorsa sebepleri ve çözüm yolları, etik kurallara uyum ve uyulamayan noktalar olup olmadığı, kalite güvence geliştirme programı kapsamında neler yapıldığı, sonuçlarının standartlara uyuma katkı sağlayıp sağlamadığı, iç denetim ve teftiş birimleri arasındaki ilişkiler konularında bilgiler toplanmıştır. Veriler Maxqda 18 paket programı kullanılarak analiz edilmiştir.

Standartlara Uyum (8 Kod), İç Denetimin Etkinliği (11 Kod), İç Denetim Birim Başkanlıklarının Yapısı (3 Kod), İDKK (4 Kod), Etik Kurallara Uyum (2 Kod) ve Teftiş Kurulları ile İlişkiler (4 Kod) temalar olarak belirlenmiş ve bu 6 temanın altında toplam 32 kod ile mülakatlar analiz edilmiştir. Kodlar belirlenirken hem başlangıçta sorulan sorular hem de katılımcıların vermiş olduğu cevaplar bir arada düşünülerek karma bir yöntem kullanılmıştır.

Temalara genel olarak bakıldığında en yüksek frekans değerinin iç denetimin etkinliğinde olduğu görülmektedir. Katılımcıların bahsettiği konuların çoğunluğu iç denetimin etkin çalışması üzerine odaklıdır. İkinci tema ise standartlara uyumdur. Standartlara uyum iç denetimin amacına ulaşması açısından önemlidir. Ayrıca standartlara uyum iç denetimin etkinliği ile de yakından ilişkilidir.

Kodlara genel olarak bakıldığında en yüksek frekansa sahip kodlar sırası ile İç Denetimin Etkinliği\Üst Yönetimin Farkındalığı (30), Teftiş Kurulları ile İlişkiler\Çakışan Görevler ve Çatışmalar (27), Standartlara Uyum\Yetkinlik (Standartlar) (23), İDKK\İDKK'nın Kurumsal Yapısı (22), İç Denetimin Etkinliği\İç Denetim Algısı (22), İç Denetimin Etkinliği\İletişim (22) ve İDKK\İDKK Etkinliği (21)'dir.

Anket bulgularında yer alan bağımsızlık, üst yönetimle olan ilişkiler, yetkinlik, dokümantasyon ve dış denetim konularında tespit edilen standartlara uyum sorunları ayrıca politik ve bürokratik yapının etkileri, üst yönetimin farkındalığı ve desteği, teftiş kurulları ile yaşanan çatışmalar ve İDKK etkinliği sorunları yapılan mülakatlardaki ifadelerle de doğrulanmıştır. Benzer uyum ve etkinlik sorunları, katılımcılar tarafından da dile getirilmiştir.

Standartlara Uyum

Gerek standartlara uyumun gerekse etkinliğin sağlanmasında, standartlarda ön görüldüğü şekilde bir denetim kurulu/komitesi yapısı önemlidir. Ayrı bir komite yapısı, icranın dışında bir yönetim kademesine bağlı olunarak bağımsızlığın sağlanması, iç denetim konusunda bilgili olan ve doğru yönlendirmeler yapabilecek kişilerle muhatap olunması, görevleri yerine getirebilmek için gerekli güce sahip olunması ve yeterli iletişimin sağlanması için gereklidir.

5018 sayılı kanunda tanımlanan üst yönetici kavramı, uygulamada bakan yardımcılarının da üst yönetici olarak sayılması nedeni ile karmaşık hale gelmiş, farklı bakanlıklarda farklı uygulamalar ortaya çıkarmıştır. Doğrudan bakana bağlı olmak, güç ve algı açısından fayda sağlarken, bakanın yoğunluğu nedeni ile görüşme noktasında yaşanan sorunlar ise doğrudan bakana bağlı olmanın getirdiği dezavantaj olarak ortaya çıkmaktadır. Esasen bu sorun denetim komitesi yapısının kamuda bulunmaması ile yakından ilgilidir ve bazı katılımcılar bu hususa atıfta bulunmuştur. Uygulama açısından ilk istenen, denetim komitesi veya benzer bir bağımsız yapı kurularak iç denetimin buraya

bağlanması, bunun olmaması halinde ise güç ve algı için doğrudan bakana bağlı olunmasıdır. Bunun yanında daha basit kararlarda kendi yetkileri ile hareket edebilme veya izin gibi konularda bakan yardımcısının onayı ile hareket edebilme şeklinde bir yapı bakanla iletişim zorluğundan kaynaklı olarak işlerin aksamasını önleyecektir. Benzer şekilde standartlar İDY'nin fonksiyonel olarak yönetim kuruluna bağlı olmasını, idari olarak ise CEO'ya bağlı hareket etmesini öngörmektedir.

Bağımsızlık iç denetim için çok önemlidir ve katılımcılar bağımsızlıkla ilgili sorun yaşadıklarını söylemişlerdir. Bağımsızlığın zedelenmesi planın onaylanmaması, denetlenmesi gereken konuların denetlenememesi, raporlara müdahale edilmesi, raporların onaylanmaması, bulguların gereğinin yapılmaması şeklinde sonuçlar doğurabilir. Bu konulara bakıldığında bağımsızlığın önemi anlaşılmaktadır. Bağımsızlık icranın içerisinde yer alan yönetim kademesine bağlı olmakla ilişkilidir.

Batı toplumundaki hak mücadelesine karşın bizdeki otoriteye saygı, insan ilişkilerine verdiğimiz önem, denetimden çekinen ve denetlenmek istemeyen yapı, buna bağlı olarak geleneksel, güce dayalı denetim anlayışına uygun hareket etme ve işbirliğine kapalı olma, gelişim için öneri sunulurken ilgili tarafın kendinin şikayet edildiğini düşünmesi, dokümantasyon ve yazı işlerinden hoşlanmama, detaylı planlar yerine doğrudan sonuca gitme isteği, gevsek yapılardan hoşlanma, ikili ilişkilerin işe olan etkisi gibi hususlar katılımcıların değindiği, standartlara uyumu etkileyen kültürel faktörler olarak ön plana çıkmaktadır.

Katılımcıların çoğunluğu sertifikaların önemli olduğunu ve katkı sağladığını belirtmiş buna karşın sertifikanın katkı sağlamadığı görüşünde olan katılımcılar da olmuştur. Kişinin kişisel yapısının, birikiminin ve işe karşı tutumunun çok önemli olduğu, sertifikanın bu özelliklere sahip kişilere değer kattığı, yapı olarak bu duruma uygun kişilerin sertifika alma gayreti içerisinde oldukları dile getirilmiştir.

İç denetim birimlerine, uygun nitelik ve yeterli sayıda personel tedarikinde sorunlar yaşanmaktadır. Bu durum iç denetçi kadroları ve mevcut denetçi sayılarından da anlaşılmaktadır. Personel tedariki konusunda hem İDKK'nın hem de üst yöneticilerin gereken desteği sağlamaktan uzak olduğu, işe uygun denetçiden ziyade yöneticilerin belirlediği kişilerin işe alımının yapıldığı, uygun ve nitelikli personelin iç denetimi tercih etmesini sağlayacak cazibenin olmadığı genel olarak ifade edilmiştir. Uygun nitelikte ve

sayıda personel olmaması durumunda yeterli denetim yapılamaması, uygun güvence görüşlerinin verilememesi, BT gibi özel birikim gerektiren alanlarda uygun denetimler yapılamaması, personel tedarik edememenin sonuçları olarak ortaya çıkmaktadır.

Kamuda iç kontrol ve risk yönetimi sistemlerinde önemli eksikler olduğu, bu anlamda yapılan çalışmaların yarım kaldığı ve gereken önemi göremediği ifade edilmiştir. Kurumların amaçlarına ulaşılması ve suiistimalin önlenmesinde iç kontrol önemli bir yere sahiptir. Buna karşın, üst düzey yöneticilerin bu konularda yeterli bilgiye ve farkındalığa sahip olmadığı da anlaşılmaktadır.

Bazı bakanlıklarda İDKK tarafından dış değerlendirme yapılmış ancak bazılarında hiç yapılmamıştır. Bununla birlikte Avrupa Birliği fonları kullanan bakanlıklarda Avrupa birliği denetçileri tarafından dış değerlendirme yapıldığı ifade edilmiştir.

İç Denetimin Etkinliği

İç denetim kurulurken AB yasalarına uyum için kurulmuş olması ve gerçek amacının ve faydasının anlaşılamamış olması, iç denetimi kuran iradenin iç denetimin sağlayacağı yararın farkında olmaması, politik etkilerle sık sık yönetici değişikliklerinin olması ve buna bağlı olarak gelen yöneticilerin konuyu bilmemelerinden kaynaklı tüm sürecin başa dönmesi önemli etkinlik sorunları olarak sayılmıştır.

İç denetime politik bakış ve yaklaşımın bir yansıması olarak iç denetimin kurumların teşkilat yapılarını anlatan kararnamede yer bulmadığı görülmektedir. Bunun yansımaları ise iç denetim birimlerinin tanınmaması, yok sayılması, ayrı bütçe verilmemesi, değersiz görülmesi, gereken desteği alamaması olarak sayılabilir.

İç denetimin etkin olarak çalışabilmesi için üst yönetimin farkındalığı hayati önemdedir. İç denetimin etkinliği, büyük ölçüde bağlı olunan yönetim kademesine bağlıdır. İç denetimi kullanmak istemeyen veya bilmeyen bir yönetim, iç denetimi tamamen atıl bırakabilir. Üst yöneticinin destek verebilmesi için konunun farkında olması, iç denetime inanması ve tepedeki tonu aşağıya aksettirmesi gereklidir. Gereken desteği gören iç denetim daha etkin ve faydalı olmakta, çalışanların yaklaşımı da bundan etkilenmektedir.

Denetlenmeyi sevmeyen, şeffaflık istemeyen yaklaşım, önyargı ve alışkanlıklara bağlılık, faydaya dönük iş birliği yerine, yaptırım gücü olanın dediklerini yapma, iletişime ve iş birliğine dayalı denetim yerine klasik denetime alışkanlık, faydaya odaklanmak yerine

talimatın geldiği yere ve kişiye bakmak gibi kültüre dayalı konular iç denetimin etkinliği üzerinde olumsuz etkilere sahiptir. Buna karşın, üst yönetimin desteği ile iç denetimin olumlu yanlarını görenler, iş birliğine açık hale gelmektedir.

Çalışanlar farklı denetim birimlerinin arasındaki ayrımı yapmakta zorlanmakta, bazıları iç denetime teftiş gibi bakmakta ve paylaşımcı olmak yerine kapalı hareket etmektedirler. Başlangıçta müfettiş kökenli çalışanların iç denetçi olması, bu algı üzerinde etkili olmuştur. Çalışanlar, denetim denince açıklarının arandığını veya üst makamlara şikâyet edileceklerini düşünmektedirler. Bazıları ise yaptırım gücü olmaması nedeni ile iç denetime bilgi vermeyi önemsiz görebilmektedir. Çalışanlar iç denetimin yapacağı katkıyı kavrayamamaktadırlar. Buna karşın, bazı bakanlıklarda gereken desteğin sağlanması ve zamanla, iç denetimle ilgili olumsuz algılar değişerek olumluya dönüşmektedir.

İletişim gerek çalışanlar gerek üst yönetici gerekse teftiş kurulları ile ilişkilerde önemlidir. İletişim ne kadar etkin olursa iç denetimin sağlayacağı katkı da o kadar fazla olmaktadır.

Denetimlerde ortaya çıkan sonuçlar, denetçilerin çabaları ve kişisel yargılarının bir ürünüdür. Bu nedenle yetkinlik, iç denetimin etkinliği için önemlidir.

Bilgisayar destekli denetim teknikleri etkinliği arttırabilir ancak güvenlik zafiyetlerini de beraberinde getirmektedir.

İDDK

İDDK, görevlerini yerine getirememekte, başlangıçta yapılan düzenleme ve eğitimler sonrası uzun süredir âtıl olarak kalmaktadır. İç denetim ve İDDK, AB yasalarına uyum için iç denetim, devlet iradesi tarafından benimsenmeden kurulmuş yapılardır. İDDK, tıkanan noktalarda gerekli aksiyonları alamamakta, koordinasyon görevlerini yerine getirememektedir. Bunun yanında yakın zamanda İDDK'ya yapılan iç denetimden anlayan kişilerden oluşan atamalar, umut ışığı oluşturmuştur.

İDDK'nın Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı olması hatta bir bakan yardımcısına bağlı olması en temel sorunlardan biridir. İç denetim tüm kurumlara hitap ederken İDDK bir bakanlığın altında faaliyet göstermektedir. İDDK'nın Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı olması gerek çalışanlar gerekse üst yöneticiler açısından algısal olarak sorun teşkil etmektedir.

İDKK üyeleri, asli işlerinin yanında ek bir görev olarak kurul üyesi şeklinde atanmakta, bu görev için ek bir ücret almamaktadırlar. Bu durum iç denetime bakış ve sahiplenmenin de bir sonucu olarak yorumlanabilir. Usulen kurulmuş, etkinliği önemsenmeyen bir algı oluşmaktadır. Bunlara ilaveten kurulun Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı olması nedeni ile üyeleri bu bakanlık ağırlıklı olarak oluşmakta, hatta iç denetimi bilmeyen kişiler kurul üyesi olarak atanabilmektedir.

2012-2013 ve 2014 yıllarında on bakanlıkta İDKK tarafından dış değerlendirme yapılmış ancak bu tarihlerden sonra dış değerlendirme yapılmamıştır. Bu sonuç da İDKK'nın uzun zamandır âtil durumda olduğunun bir başka göstergesidir.

İç Denetim Birim Başkanlıklarının Yapısı

İç denetim birim başkanları, iç denetçiler içerisinde bakan onayı ile atanmaktadır ve özel bir kadroya sahip değildir. Politik ve bürokratik yapı yaklaşımının bir sonucu olarak, teftiş kurullarında olduğu gibi güçlü bir yapı, iç denetim birimlerinde yoktur. İç denetimin teşkilat kanununda yerinin olmamasına bağlı olarak, birimin kurulması ve başkanlık yapısı ile başkanın özlük hakları ve yetkileri konusunda da sorunlar vardır. 5018 sayılı kanunda bakan onayı ile iç denetim birimi kurulabileceği ifade edilmektedir. Bu yapının herhangi bir komisyondan, kuruluş anlamında farkı yoktur. Buna bağlı olarak başkanın özlük hakları denetçilerden farklı değildir. Başkan olmanın getirisi olmamasına karşın sorumluluk yüklenmesi, başkanlığı cazip bir makam olmaktan uzaklaştırmaktadır. Teftiş kurulu başkanlığı ve teftiş kurulu başkanları, özel statü ve güçlü bir kurumsal alt yapıya sahip iken, iç denetim birimleri basit bir onay ile oluşturulmaktadır.

Birim ismi, algısal olarak da iç denetim için olumsuz bir imaj oluşturmaktadır. Kamunun genel yapısına aykırı kurulan iç denetim birimleri, çalışanlar nezdinde de zayıf bir yapı olarak görünmektedir.

Başlangıçta daha yüksek ücret verildiği ve burada rahat edeceğini düşündüğü için iç denetçi olanlar bulunmakta ve bu kişilerin işe katkıları da olmamaktadır. Yöneticilerin iç denetim sürecine ve raporlara önem vermesi ve önerilerin hayata geçmesi halinde iç denetçi motivasyonu yükselmektedir. İş olarak zorlanmayan denetçilerin motivasyonu da düşük olmaktadır.

İç denetçilerin usta çırak ilişkisini yansıtacak, motive edici bir kariyer yolu yoktur. Kamu sertifikaları arasından özlük açısından bir fark olmadığı gibi, tecrübe ve bilgi, ücret belirlenirken göz ardı edilmektedir. İç denetçilerde kadro sorunu bulunmakta, istihdam modeli ve kariyer yolu nedeniyle iç denetçilerin yaş ortalamaları yükselmektedir.

Etik Kurallara Uyum

Etik kurallara yeterlilik dışında genel olarak uygun hareket edilmektedir. Bu sonuçta, etik kuralların standartlara göre kısa olması ve davranışlara odaklanması da etkilidir. Bununla birlikte sorun yaşanabilecek alanlarda etkin denetim yapılamadığından, etik kurallara uyumda sorun çıkmamış olması da muhtemeldir.

Kamuda yeterlilik açısından en büyük eksiklik BT denetimi alanındadır. Yeterlilik açısından başka alanlarda önemli eksiklik hissedilmemesi, üst yöneticinin iç denetimi zorlayıcı görevler vermemesinden kaynaklı olabilir. Yeterlilik açısından bir başka dikkat çekici nokta, hep aynı denetçilerin yeterlilik nedeni ile aynı yerlere gitmesi sonucunda etik sorunlar ortaya çıkabilecek olmasıdır.

Teftiş Kurulları ile İlişkiler

Teftiş ve iç denetim birimlerinin görev ayrımları net değildir. Her iki birimin de denetim yapmasında dolayı görev çakışmaları yaşanmakta, aralarında güç mücadelesi olmaktadır. Ortak bir amaç için birlikte hareket edilememekte, iç denetim teftişin alanına girmezken teftiş birimleri iç denetimin alanına girmekte, isimlerinin içerisine rehberlik ve denetim gibi ifadeler, yönetmeliklerinin içerisine iç denetimin alanına giren denetim türlerini eklemektedirler. Teftiş ve denetimin olaylara bakışı ve değerlendirmesi farklıdır. İç denetim, süreç iyileştirmesi üzerinde dururken, teftiş sorumlu aramaya meyilli yaklaşım sergilemektedir.

Teftiş kurulları iç denetimi gereksiz ve hafif görmekte, kendilerinin iç denetimin yaptığı işleri yapabileceklerini düşünmektedirler. Teftiş kurulları, iç denetime kıyasla çok daha güçlü yapılardır. Kurumların kendi kültürlerinin de etkisi ile teftiş birimlerinin iç denetimin üzerinde bulunduğu gibi bir algı oluşabilmektedir.

Aynı kurumda birden fazla denetim birimi olması, çalışanlarda kafa karışıklığına neden olmakta, denetim ifadesinden dolayı çalışanlar hepsini aynı olarak algılayabilmektedir. Başlangıçta müfettiş kökenli kişilerin iç denetçi olması bu algı üzerinde rol oynamaktadır.

Çalışanlar, farklı birimler tarafından sürekli denetlenmekte ve bu durum denetim yorgunluğu oluşturmaktadır. Birden fazla denetim birimi olması, üst yöneticiler açısından da algısal sorunlara ve karışıklığa neden olmaktadır.

Kod İlişkileri

Aralarında üç ve daha fazla bağla ilişkili olan kodlar, ilişki sayısına göre aşağıda verilmiştir. İlişkiler ne kadar fazla ise konuların birbirini o kadar etkilediği anlaşılmaktadır.

Üst yönetimin farkındalığı-Politik ve bürokratik yapı (14), Kalite Güvence-Dış değerlendirme (14), Yetkinlik (standartlar)-Yetkinlik (etkinlik) (12), Çakışan görevler ve çatışmalar-Karşılıklı tutum (8), İç denetim algısı-İletişim (7), Üst yönetimin farkındalığı-Üst yönetimin desteği (6), Üst yönetimin farkındalığı-iç denetim algısı (6), Kültürel Yapı (etkinlik)-Yaptırım gücü (6), Üst yönetimin desteği-İletişim (5), Üst yönetimin farkındalığı-İletişim (4), Politik ve bürokratik yapı-İç kontrol ve risk yönetimi (4), Bağlı bulunan yönetim kademesi-İletişim (4), İç denetim algısı-Personel algısı (4), Kültürel yapı (standartlar)-Kültürel yapı (etkinlik) (4), Yönetim/Denetim kurulu-İDKK'nın kurumsal yapısı (4), İDKK'nın kurumsal yapısı-İDKK üyeleri (4), Teşkilat kanunu-Başkanlık Kadrosu (4), Politik ve bürokratik yapı-İDKK etkinliği (3), Yönetim/Denetim kurulu-Bağlı bulunan yönetim kademesi (3), Bağlı bulunan yönetim kademesi-Bağımsızlık (3), Yönetim/Denetim kurulu-Bağımsızlık (3), İç denetim algısı-Kültürel yapı (etkinlik) (3), Çakışan görev ve çatışmalar-Yaptırım gücü (3), Kariyer ve özlük hakları-Motivasyon (3), Yeterlilik-Personel tedariki (3), Yetkinlik (standartlar)-Personel tedariki (3).

Uygulayıcılara Yönelik Öneriler

Amaçlarını gerçekleştirerek etkin ve standartlara uygun olan bir iç denetim faaliyeti için bulgular ışığında uygulayıcılara yapılan öneriler aşağıda ifade edilmiştir.

1. Yapılması gereken ilk ve belki de en önemli husus, iç denetimin ne olduğu ve faydalarının, devletin en üst kademesinden başlayarak, ilgili paydaşlara anlatılması ve bu kişilerin iç denetimden gelecek faydaya inanmasının sağlanmasıdır. Politik ve bürokratik yapının önemi ve etkileri daha önce açıklanmıştır. Politik ve bürokratik yapının inancı ve desteği olmadan, ilişkili

konularda da ilerlenmesi mümkün değildir. Bu konuda özellikle iç denetimin Türkiye’deki öncü kuruluşları olan İDKK, TİDE ve KİDDER’e önemli görevler düşmektedir. Özellikle TİDE, kurumsal dernek kimliğini kullanarak bu konuda adımlar atmalı, diğer kuruluşlarla da iş birliği yapmalıdır.

2. İç denetimin bağımsızlığı, etkinliği ve standartlara uyumu için icranın dışında bir yapıya fonksiyonel olarak bağlanması gerekmektedir. Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemi ile esasen buna uygun zemin sağlanmıştır. Doğrudan Cumhurbaşkanına bağlı, iç denetimin uygulandığı kurumların iç denetim başkanlarını atayan, iç denetçilerin ve başkanın özlük haklarını düzenleyen, iç denetimi koordine eden, yasal dayanaklar için gerekli zemini hazırlayan bir yapı kurulmalıdır. Bu yapı mevcut İDKK’nın Hazine ve Maliye Bakanlığından ayrılarak Cumhurbaşkanına bağlanması şeklinde olabileceği gibi DDK’nın altında da oluşturulabilir. Esasen farklı denetim birimlerinin çatışmasını önlemek ve fazladan bir yapı oluşturmamak için DDK’nın altında olması daha uygun olarak değerlendirilmektedir. Bakanlıklar, belediyeler, üniversiteler gibi alt birimler oluşturularak, ilgili kurumların iç denetim sistemleri ile daha yakından ilişkiler kurulabilir. İDKK, Cumhurbaşkanlığına bağlı olsun ya da olmasın, üyelerinin tam zamanlı, dış etkilerden bağımsız ve iç denetim konusunda bilgili, yetkin kimselerden oluşması gerekmektedir.
3. Üst düzey bürokrat atamalarında oryantasyon eğitimleri düzenlenmeli, kamunun yapısı ve iç denetim konusunda atanan yöneticilerde farkındalık oluşturulmalıdır. İhtiyaca göre kamu yapısını ve iç denetimi bilmeyen kişilerin atanması gerekebilir ancak mutlaka gerekli bilgiyle donatılmaları gerekmektedir. Üst yönetici farkındalığının çok önemli olduğu, destek için ön şart olduğu ve iç denetimi, birimleri, çalışanları kısacası kurumun bütünü etkilediği bulgulara ifade edilmiştir.
4. Denetim konusunda kapsayıcı bir yasal düzenleme yapılmalıdır. Teftiş, iç denetim, Sayıştay, Ombudsmanlık yapılarının görev ayrımları ve aralarındaki ilişkilerin netleşmesi gerekmektedir. Benzer konular farklı denetim birimleri tarafından ele alınmakta, aynı konuda ilgili çalışanlardan aynı bilgi ve belgeler istenmekte, aynı konular değerlendirilirken farklı bakış açıları ile farklı sonuçlar çıkarılmaktadır.
5. İç denetim birimleri mutlaka teşkilat kanununda yer almalıdır. Kurumsal varlık ve kabul başka türlü gerçekleşemez. Bu eksiklik itibar, güç, kadro, bağımsızlık ve

algıyı doğrudan etkilemektedir. Temel sorunlardan biridir. Buna bağlı olarak iç denetim birim başkanlarının kadro ve özlük hakları üzerinde düzenleme ve iyileştirmeler yapılmalıdır. Özellikle teftiş kurulları varlığını devam ettirecek ise, iç denetimin ve iç denetim birim başkanlarının eş statüye sahip olmaları gerekmektedir.

6. İç denetçilerin, motivasyon sağlayan bir kariyer ve özlük hakları modeline sahip olması gerekmektedir. Bu konu, politik ve bürokratik yapının farkındalığının sağlanması ile yakından ilişkilidir. Farkındalık sağlanacak şekilde faaliyetler yapılabilirse bu konuda da iyileştirmeler peşinden gelecektir.
7. Aynı kurumda teftiş ve iç denetim birimlerinin varlığının görev çakışmaları ve çatışmaları beraberinde getirdiği bulgulara ifade edilmiştir. Bu durum işlerine odaklanmak yerine güç mücadelesine odaklanmaya neden olmaktadır. Bu nedenle teftiş ve denetim kurumlarının tek çatı altında birleştirilerek ortak bir amaca hizmet etmeleri sağlanmalı veya farklı olarak varlıklarını devam ettirecekler ise aralarındaki ilişki ve görev ayrımları çok net hale getirilmelidir. İki yapının birleşmesi kararı verilmesi halinde risklerin iyi değerlendirilmesi gerekmektedir. Yapıların birleşmesi halinde yapının omurgasını iç denetim oluşturmali, özel kurumlar hariç, iç denetçilerin sayısı suiistimal denetçilerinden daha fazla olmalı ve iç denetim kültürüne aykırı müfettişler iç denetimin dışında bırakılmalıdır. Müfettiş kökenli iç denetçilerin, özellikle iç denetimin kurulumu aşamasında ortaya çıkardığı algısal sorunlardan bulgulara bahsedilmiştir. Ayrıca birleşen birimin başında iç denetim konusunda yetkin ve görev yapmış kişiler bulunmalıdır. Başka türlü mevcutta zaten güçlü olarak görünen teftiş kurulları, iç denetimi tamamen ortadan kaldıracak duruma getirebilir. Bu sonuç, AB müktesebatına uyum noktasında başa dönmememize neden olabilir.

Kurumlarda değişen ve gelişen yönetim teknikleri ile iki tür denetim önerilmektedir. İç denetim ve suiistimal denetimi. İç denetim, uluslararası mesleki uygulama çerçevesine göre yapılan, etkinlik ve verimlilik odaklı, konumuz olan faaliyeti, suiistimal denetimi ise klasik teftişe yakın olan hile ve yolsuzlukları inceleyen faaliyeti ifade etmektedir. İç denetim, denetim faaliyeti gerçekleştirirken kırmızı bayrakları tespit ederek gerekli olması halinde soruşturmacı kişilere bilgi ve belge vererek konunun detaylı araştırılmasını sağlar. Bu nedenle bu iki yapı birbiri ile ilişkilidir. Bu iki yapı tek çatı altında birleşirken

iç denetçi ve suiistimal denetçisi şeklinde unvanlar kullanılması önerilmektedir. Yerleşik kültürün etkisi nedeni ile özel bir durum olarak, dış firmaları veya şahısları uyum denetimine tabi tutan kurumlarda, ayrı olarak teftiş kurulları ve müfettişlerin varlığını sürdürmesi tercih edilebilir.

8. İç denetim birim başkanları ve iç denetçiler, iletişimin yaptıkları işlerdeki etkisini sürekli gündemde tutmalıdır. Üst yöneticiye, iç denetimin varlığı ve önemi doğru yaklaşımlarla anlatılmalıdır. İç denetçiler de benzer şekilde çalışanlarda gerekli olumlu algının oluşması için yapıcı yaklaşımlar sergilemelidir.
9. İç denetçiler standartların öngördüğü şekilde dokümantasyona önem vermeli, kolay yolu tercih etmemelidir. Standartlara uygun hareket edemeyen bir iç denetim, dışarıdan gelecek destek konusunda da eksik kalacaktır.
10. Denetimin sonuçları yeterlilik ve yetkinlik ile yakından ilgilidir. Bu nedenle iç denetçi kadrolarında uygun ve yeterli miktarda denetçi atanması sağlanmalı, mesleki gelişim, eğitim ve sertifikasyon desteklenmelidir. Özellikle CIA ve CISA belgelerinin desteklenmesi, BT denetçisi eksiğinin kapatılması için gereklidir.
11. Bilgisayar destekli denetim teknikleri teşvik edilmeli ve alt yapı kurulmalı ancak kritik bilgiler içermesi nedeni ile güvenlik zafiyetlerine dikkat edilmelidir.

Araştırmacılara Yönelik Öneriler

Yapılan çalışma ile bağlantılı olarak araştırmacılara yapılan öneriler aşağıda ifade edilmiştir.

1. Benzer içerikte bir çalışma farklı kamu kurumlarda da yapılarak ortak ve farklı noktalar tespit edilebilir.
2. Benzer içerikte bir çalışma özel sektör kuruluşlarında da yapılarak kamu yapısı ile ortak ve ayrılan noktalar tespit edilebilir.
3. Kurumlarda, iç denetim standartlarına uyum ve etkinlik ölçümü için ölçek geliştirme çalışmaları yapılabilir.
4. Kurumlarda iç denetimin temel güvence alanları olan yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol konusunda yapılan faaliyetlerin etkinliği konusunda değerlendirmeler yapılabilir.
5. Sayıştay 5018 sayılı kanuna göre dış denetim görevini gerçekleştirmektedir ve 5018 sayılı kanunun 68. Maddesinde “dış denetim sırasında, kamu idarelerinin iç

denetçileri tarafından düzenlenen raporlar, talep edilmesi halinde Sayıştay denetçilerinin bilgisine sunulur” ifadesi yer almaktadır. Kurumlarda, iç denetçilerin raporlarına Sayıştay’ın erişim yetkisi bulunmasından dolayı, iç denetçiler tarafından yazılan raporlarda Sayıştay’ın raporu göreceği endişesi ile üst yöneticilerle iç denetim arasında çatışma yaşanma ve üst yöneticiler tarafından iç denetimin etkinliğini olumsuz etkileyici yaklaşım sergileme potansiyeli bulunmaktadır. Bu konuda yaşanan çatışmalar ve etkileri hususunda çalışma yapılabilir.

6. Denetlenen çalışanların iç denetime bakışları ve tecrübeleri konusunda araştırmalar yapılabilir.

Kamuda, AB yasalarına uyum çerçevesinde kurulan iç denetim, aktif ve etkin olarak hizmet etmelidir. Aksi durumda, kurumlara önemli katkılar sağlayacak olan iç denetim, gereken faydayı sağlamaktan uzak ve âtıl kalarak, kaynak israfına dönüşmektedir. Yapılan çalışmanın, iç denetim konusunda çalışanlara ve araştırmacılara yol göstermesi ve iç denetimin etkinliğine katkı sağlaması temennimizdir.

KAYNAKÇA

- Acfе (2020a). *Pass the CFE Exam*. Erişim adresi: <https://www.acfe.com/pass-the-exam.aspx#TakingExam> (Erişim tarihi: 20/04/2020).
- Acfе (2020b). *Details and Benefits—CFE Membership*. Erişim adresi: <https://www.acfe.com/cfe-membership.aspx> (Erişim tarihi: 20/04/2020).
- Acfetr (2020). *Sertifikasyon*. Erişim adresi: https://www.acfetr.com/index.php?pg=sertifika_main (Erişim tarihi: 20/04/2020).
- Adams, P. Cutler, S. McCuaig, B. Rai, S. Roth, R. (2012). *Sawyer's Guide for Internal Auditors. 6th edition Volume 1- Internal Audit Essentials*. Florida, USA: Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Akçay, S. (2012). *Kamu Sektörü'nde İç Denetim'in Etkinliğinin Ölçülmesi ve Belediyeler Üzerine Bir Uygulama*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Dumlupınar Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.
- Aksoy, M. (2008). *Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim*. Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları.
- Aksoy, T. (2007). *Basel – II ve İç Kontrol*. Ankara: Ankara Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası Yayınları.
- Akşam, A. (2005). *İç Denetim Mesleği, İlkeleri, Uluslararası İç Denetim Standartları ve Değerlendirilmesi*. (Yayımlanmamış Yeterlilik Tezi). Hazine Müsteşarlığı Hazine Kontrolörleri Kurulu Başkanlığı, Ankara.
- Aktaş, R. (2008). *Kurumsal Risk Yönetimi*. Ankara: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi (TOBB – ETÜ) Yayınları.
- Alagöz, A. (2008). *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri ile İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü. Güncel İşletmecilik Konuları*. Konya: Tablet Kitabevi.
- Alptürk, E. (2008). *Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Alvin, A. A. & Loebbecke, J. K. (1997). *Auditing: An Integrated Approach. Seventh Edition*. NJ: Prentice Hall Inc.
- Andersen, T. J. (2008). The Performance Relationship of Effective Risk Management: Exploring the Firm – Specific Investment Rationale. *Long Range Planning* 41/2, 155–176.
- Andersen, T. J. (2009). Effective Risk Management Outcomes: Exploring Effects of Innovation and Capital Structure. *Journal of Strategy and Management* 2/4, 352–379.

- Anderson, D., Sweeney, D. R., Williams, T. A., Camm, J. D. & Martin, R. K. (1994). *An Instruction Management Science: Quantitative Approaches to Decision Making, Revised (with Microsoft Project and Printed Access Card)*. San Francisco: South-Western Publishing.
- Anıl Keskin, D. (2006). *İç Kontrol Sistemi – Kontrol Öz Değerlendirme*. İstanbul: Beta Yayınevi.
- Arastaman, G., Öztürk Fidan, İ., Fidan, T. (2018). Nitel Araştırmada Geçerlik ve Güvenirlik: Kuramsal Bir İnceleme. *YYÜ Eğitim Fakültesi Dergisi* 15(1),37-75.
- Arcagök, S. & Erüz, E. (2006). *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi*. Ankara: Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.
- Arena, M. & Azzone, G. (2009). Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness. *International Journal of Auditing* 13/1, 43–60.
- Arman, T. T. (1997). *Risk Analizine Giriş*. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Arslan, A. (2004). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler. *Maliye Dergisi*, Sayı 145, 150-193.
- Arslan, M. C. (2013). *İç Denetim Ve Türkiye’de Büyükşehir Belediyelerinin İç Denetim Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Marmara Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Asare, T. (2009). Internal Auditing in the Public Sector: Promoting Good Governance and Performance Improvement. *International Journal on Governmental Financial Management* 9/1, 15–28.
- Aslan, S. (2003). *Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim*. İstanbul: Avcıol Yayınevi.
- Axelos, H. G. (2013). *Interfacing and Adopting ITIL and COBIT*. USA: The Stationery Office Ltd.
- Bailey, A. D., Gramling, A. A., Ramamoorti, S. (2003). *Research Opportunities In Internal Auditing*. Florida, USA: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Balta, Z. (2006). İç Denetçilik Mesleği. *Mali Kılavuz Dergisi* 31 (Ocak–Mart), 51–59.
- Bankacılık Kanunu (2005, 1 Kasım). Resmî Gazete (Sayı: 25983). Kanun Numarası: 5411. Erişim adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5411.pdf> (Erişim tarihi: 20/04/2020)
- Barton, T. L., Shenkir, W. G. & Walker, P. L. (2001). Managing Risk: An Enterprisewide Approach. *Financial Executive* (March – April), 48–51.
- Bazı Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri Hakkında Değişiklik Yapılmasına Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, (2019, 7 Ağustos). Resmi Gazete (Sayı: 30855). Kararname Numarası 43. Erişim adresi:

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/08/20190807.pdf> (Erişim tarihi: 26/08/2019)

BDDK (2019), *Kurum Hakkında Misyon ve Vizyon*. Erişim adresi: <https://www.bddk.org.tr/Hakkimizda/Misyon-ve-Vizyon/10> (Erişim tarihi: 17/10/2019)

Beasley, M. S., Clune, R. & Hermanson, D. R. (2005). Enterprise Risk Management: An Empirical Analysis of Factors Associated with the Extent of Implementation. *Journal of Accounting and Public Policy* 24/6 (November – December), 521–531.

Berle, A.A. & Means, G.C. (2017). *The Modern Corporation And Private Property*. New York: Routledge.

Biçer, A. A. (2006). *İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü ve Bir Uygulama*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi/ Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

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

Blake, J., Amat, O., Gowthorpe, C., & Pilkington, C. (1998). International Accounting Harmonisation – A Comparison of Spain, Sweden and Austria. *European Business Review* 98/3, 144–150.

Bodine, S. W., Pugliese, A. & Walker, P. L. (2001). A Road Map to Risk Management. *Journey of Accountancy* 192/6 (December), 65–70.

Bozkurt, N. (2009). *İşletmelerin Kara Deliğı Hile – Çalışan Hileleri*. İstanbul: Alfa Yayınevi.

Bozkurt, Y. (2010). Kamu Yönetiminde Teftiş Kurulu Başkanlığının Kaldırılmasına Dönük Sorunlar. *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl 68, Sayı 2010/4, 269-278.

Brown, I., Steen, A. B. & Foreman, J. (2009). Risk Management in Corporate Governance: A Review and Proposal. *Corporate Governance: An International Review* 17/5 (October), 546–558.

Cai, C. (1997). Internal Audit Under The Socialist Market Economy System. *Managerial Auditing Journal*, Vol.12, Iss.4/5, 210-213.

Caldeira, V. (2008). The European Court of Auditor’s Perspective on The Management and Control of EU Funds. *Polytechnical Studies Review* 6/10, 7–27.

Can, E. N. (2014). *Hastane İşletmeciliğinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğı*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Marmara Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

- Candan, E. (2006). Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun İle Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler I. *Vergi Dünyası Dergisi*. Sayı.295, 188-194.
- Cangemi, M. & Singleton, T. (2003). *Managing the Audit Function: A Corporate Audit Department Procedures Guide*. New Jersey: John Wiley & Sons.
- Ceyhan, İ. F. (2010). *İç Denetim ve Kurumsallaşma*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kırıkkale Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale.
- Checkley, M. (2009). Inadvertent Systemic Risk in Financial Networks: Venture Capital and Institutional Funds. *Long Range Planning* 42/3, 341–358.
- Chun, C. (1997). On the Functions and Objectives of Internal Audit and their Underlying Conditions. *Managerial Auditing Journal* 12/4 – 5, 247–250.
- CIA Broşür (2020). Erişim adresi: https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/Cia_Brosur_Son.pdf (Erişim tarihi: 15/03/2020).
- CICA (1995). *Guidance on Control – Criteria of Control Board. Canada: The Canadian Institute of Chartered Accountants*, Erişim adresi: https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/Internal_control_Guide.pdf (Erişim tarihi: 13/05/2020).
- Colquitt, L. L., Hoyt, R. E. & Lee, R. B. (1999). Integrated Risk Management and The Role of The Risk Manager. *Risk Management And Insurance Review* 2/3 (September), 43–61.
- COSO (2018). *COSO Resmi İnternet Sitesi*. Erişim adresi: <https://www.coso.org> (Erişim tarihi: 26/10/2018).
- Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, (2018, 10 Temmuz). Resmî Gazete (Sayı: 30474). Kararname Numarası 1. Erişim adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/19.5.1.pdf> (Erişim tarihi: 26/08/2019).
- Çağırın, M. (1997). *Risk Yönetimi*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Çakmak, N. (2006). *İşletmelerde İç ve Dış (Bağımsız) Denetim Faaliyetleri ve Bankalarda Uygulanışı*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Kocaeli Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli.
- Çömlekçi, F. (2009). *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*. Eskişehir: Eskişehir Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Daşkaya, N. (2014). *Yerel Yönetimlerde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Eskişehir Osmangazi Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.

D'Arcy, S. P. & Brogan, J. C. (2001). Enterprise Risk Management. *Journal of Risk Management of Korea* 12/1 (May), 207–228.

Dava Dilekçesi (2020). Erişim adresi: https://www.anayasa.gov.tr/Kararlar/GenelKurul/Dava_Dilekcesi/2016-47.pdf (Erişim tarihi: 20/04/2020).

DDK Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi (2018, 15 Temmuz). Resmî Gazete (Sayı: 30479). Erişim adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/07/20180715-2.pdf> (Erişim tarihi: 17/10/2019)

Demirbaş, M. (2005). İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* 7/1, 167–188.

Devlet Denetleme Kurulu Kurulması Hakkında Kanun (1981, 3 Nisan). Resmî Gazete (Sayı: 17299). Kanun Numarası 2443. Erişim adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/17299.pdf> (Erişim tarihi: 17/10/2019)

Dickinson, G. (2001). Enterprise Risk Management: Its Origins and Conceptual Foundations. *The Geneva Papers on Risk and Insurance – Issues and Practice* 26/3, 360–366.

DiNapoli, T. (2016). Standards for Internal Control in New York State Government. *Office of The New York State Comptroller (March)*, 1–56.

Dittenhofer, M. (2001). Internal Auditing Effectiveness: An Expansion of Present Methods. *Managerial Auditing Journal* 16/8, 443–450.

Doğmuş, M. D. (2010). *Avrupa Birliği'nde İç Denetim Sistemi*. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Yayınları.

Doyrangöl Cömert, N. (2002). İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi. *Mali Çözüm Dergisi Sayı 60*, 33–42.

Drucker, P. (Çev.: Yarmalı, E. S.) (1996). *Yönetim Uygulaması*. İstanbul: İnkılap Kitabevi.

Durukan, B. & Özkan, S. (2008). *İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesine İlişkin Öneriler*. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları.

ECIIA (2018). *ECIIA Resmi İnternet Sitesi*. Erişim adresi: <http://www.eciia.eu/>, (Erişim tarihi: 25/10/2018)

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

- Ekonomikanaliz (2020). Güvenilirlik Analizi. Erişim adresi: <http://www.ekonomikanaliz.com/guvenilirlik-analizi-reliability-analysis/> (Erişim Tarihi: 17/12/2020)
- Erb, C. B., Harvey, C. R. & Viskanta, T. E. (1996). Political Risk, Economic Risk, and Financial Risk. *Financial Analysts Journal* 52/6, 29–46.
- Erdoğan, M. (2000). *Genel İşletme*. Eskişehir: Eskişehir Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Erdoğan, S. (2009). *İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi*. (Yayımlanmamış Planlama Uzmanlığı Tezi). Ankara: T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü.
- Ericson, R. V. (2006). Ten Uncertainties of Risk Management Approaches to Security. *Canadian Journal of Criminology and Criminal Justice* 48/3, 345–357.
- Erşen, İ. (1999). *Sigortacılıkta Risk Yönetimi*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Teknik Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Eryılmaz, B. (2015). *Kamu Yönetimi*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Erzi, H. (2010). *Sarbanes-Oxley Yasasının Yolsuzluk Vakalarının Ortaya Çıkarılmasındaki Rolü: Yasa Öncesi Ve Sonrasında Yaşanan Şirket Yolsuzluk Vakaları Üzerine Mukayeseli Bir İnceleme*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Mustafa Kemal Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Hatay.
- Fıkırkoca, M. (2003). *Bütünsel Risk Yönetimi*. Ankara: Pozitif Yayınevi.
- Financial Reporting Council (2005). *Internal Control: Revised Guidance for Directors on the Combined Code*. Erişim adresi: <https://www.frc.org.uk/getattachment/fe1ba51a-578d-4467-a00c-f287825aced9/Revised-Turnbull-Guidance-October-2005.pdf> (Erişim tarihi: 14/05/2020).
- Finansal Tabloların Hazırlanmasında Dikkat Edilecek Hususlar (2008). *Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği Çerçevesinde Finansal Tabloların Hazırlanmasında Dikkat Edilecek Hususlar, Seri:XI, No:29*. Erişim adresi: <https://www.spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/535> (Erişim tarihi: 15/03/2020).
- GAO (2020). *Overview* Erişim adresi: <https://www.gao.gov/about/> (Erişim tarihi: 14/05/2020).
- Gençoğlu, Ü. G., İşseveroğlu, G. & Ertan, Y. (2011). Bank Audits and Risk Management in Turkey. *International Journal of Economics and Finance Studies* Vol 3, No 1, 239-250.
- Gibbs, E. & DeLoach, J. (2006). Which Comes First... Managing Risk or Strategy – Setting? Both. *Financial Executive (February)*, 35–39.

- Gleim, I. N. (2015), *Internal Audit Practise*. Florida USA: Gleim Publications.
- Godfrey, P., Merrill, C. & Hansen, J. (2009). The Relationship between Corporate Social Responsibility and Shareholder Value: An Empirical Test of the Risk Management Hypothesis. *Strategic Management Journal* 30/4, 425–445.
- Gordon, L. A., Loeb, M. P. & Tseng, C. Y. (2009). Enterprise Risk Management and Firm Performance: A Contingency Perspective. *Journal of Accounting and Public Policy* 28/4, 301–327.
- Government Auditing Standards (2018). *United States Government Accountability Office*. <https://www.gao.gov/assets/700/693136.pdf> (Erişim tarihi: 14/05/2020).
- Gökalp, B. (2013). Kamu Yönetiminde İç Denetim Etkinliğinin Ölçülmesi. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Gazi Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Gönülaçar, Ş. (2007). İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler. *Mali Hukuk Dergisi Sayı* 130, 1–21.
- Greene, M. (1997). *Risk and Insurance*. England: South – Western Publishing.
- Greenfield, M. (1998). *Normal Accident Theory*. New York: McGraw Hill Book Company.
- Gueorguieva, V., Accius, J., Apaza, C., Bennett, L., Brownley, C., Cronin, S. & Preechyanud, P. (2009). The Program Assessment Rating Tool and the Government Performance and Results Act: Evaluating Conflicts and Disconnections. *The American Review of Public Administration* 39/225, 225–254.
- Güler, C. (2019). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Teftiş ve Denetim Sistemimize Etkileri. *Mali Hukuk Dergisi Sayı: 128*, 11-21.
- Güler, E. (2010). Sigorta İşletmelerinde İç Denetim Uygulamalarının İç Denetim Standartları İle Birlikte Değerlendirilmesi. *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Sayı. 19*, 385-402.
- Günbey, A. (2008). *Kurumsal Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü ve Bir Uygulama*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Kütahya Dumlupınar Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.
- Güneş, Ş. (2009). *Kurumsal Risk Yönetimi ve Türkiye’de Farkındalığına İlişkin Bir Uygulama*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Teknik Üniversitesi/Fen Bilimleri Enstitüsü, İstanbul.
- Güney, Â. (2009). *İşletmelerde İç Kontrol Sistemi: Küçük ve Orta Büyüklükteki İnşaat İşletmelerinde Pilot Bir Araştırma*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Üniversitesi Sosyal/Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Güredin, E. (2008). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. İstanbul: Arıkan Yayınevi.

- Haimes, Y. Y. (1992). Toward a Holistic Approach to Total Risk Management. *The Geneva Papers on Risk and Insurance* 17/64, 314–321.
- Hallock, M. M. (2007). Ethics & Internal Controls. *U.S. Business Review* 8/1, 7–8.
- Hamidi, A. F. (2019). *Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim Uygulaması: İç Denetimin Değerlendirilmesi Açısından Sakarya ve Kocaeli Örneği*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Sakarya Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Hermanson, D. R., Smith, J. L. & Stephans, N. M. (2012). How Effective are Organizations Internal Controls? Insight into Specific Internal Control Elements. *Current Issues in Auditing* 6/1, 31–50.
- Hertz, D. B. & Howard, T. (1983). *Risk Analysis and its Applications*. Singapore: Research Collection Lee Kong Chian School of Business Publishing.
- HMB (2019a). *Hazine Müsteşarlığı Tarihçe*. Erişim adresi: <https://www.hmb.gov.tr/hazine-mustesarligi-tarihce> (Erişim tarihi: 17/10/2019)
- HMB (2019b). *İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Dairesinin Görevleri*. Erişim adresi: <https://www.hmb.gov.tr/ic-denetim-merkezi-uyumlastirma-dairesi> (Erişim tarihi: 17/10/2019)
- HMB (2020a). *DMSK Tarihçe*. Erişim adresi: <https://www.hmb.gov.tr/dmsk-tarihce> (Erişim tarihi: 15/05/2020).
- HMB (2020b). *Devlet Muhasebesi Standartları*. Erişim adresi: <https://www.hmb.gov.tr/devlet-muhasebesi-standartlari> (Erişim tarihi: 16/05/2020).
- HMB (2021). *Kamu İdarelerindeki İç Denetçi Kadroları*. Erişim adresi: <https://www.hmb.gov.tr/kamu-idareleri-ic-denetci-kadrolari> (Erişim tarihi: 04/01/2021).
- Holmes, S. A., Langford, M., Welch, O. J. & Welch, S. T. (2002). Associations between Internal Controls and Organizational Citizenship Behaviors. *Journal of Managerial Issues* 14/1, 85–99.
- Holt, T. & Dezoort, T. (2009). The Effects of Internal Audit Report Disclosure on Investor Confidence and Investment Decisions. *International Journal of Auditing* 13/1 61–77.
- Hoyt, R. E. & Liebenberg, A. P. (2011). The Value of Enterprise Risk Management. *Journal of Risk and Insurance* 78/4, 795–822.
- IAASB (2020). *International Auditing and Assurance Standards Board*. Erişim adresi: <https://www.iaasb.org/about-iaasb> (Erişim tarihi: 10/05/2020).
- IFAC (2006). *Internal Controls – A Review of Current Developments*. New York: International Federation of Accountants.

- IFRS (2020a). *About Us*. Erişim adresi: <https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/#about-us> (Erişim tarihi: 11/05/2020).
- IFRS (2020b). *History*. Erişim adresi: <https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/#history> (Erişim tarihi: 12/05/2020).
- IIA (2018). *IIA Resmi İnternet Sitesi*. Erişim adresi: <https://na.theiaa.org> (Erişim tarihi: 25/10/2018)
- INTOSAI (2018). *INTOSAI Resmi İnternet Sitesi* Erişim adresi: <http://www.intosai.org/> (Erişim tarihi: 25/10/2018)
- INTOSAI (2020a). *Overview*. Erişim adresi: <https://www.intosai.org/about-us/overview> (Erişim tarihi: 10/03/2020).
- INTOSAI (2020b). *INTOSAI – Organs*. Erişim adresi: <https://www.intosai.org/about-us/organs/> (Erişim tarihi: 11/03/2020).
- INTOSAI (2020c). *Regional Organizations*. Erişim adresi: <https://www.intosai.org/about-us/regional-organizations> (Erişim tarihi: 11/03/2020).
- Investaz (2020). *Sermaye Piyasası Nedir?* Erişim adresi: <https://www.investaz.com.tr/yatirim/sermaye-piyasasi-nedir> (Erişim tarihi: 20/04/2020)
- Investopedia (2020). *International Financial Reporting Standards*. Erişim adresi: <https://www.investopedia.com/terms/i/ifrs.asp> (Erişim tarihi: 10/05/2020).
- Ionescu, L. (2007). Internal Control, Human Resource Management and Risk Assessment. *Economics, Management and Financial Markets* 2/2, 129–136.
- ISACA (2020a). *Overview*. Erişim adresi: <https://www.isaca.org/why-isaca/about-us/history> (Erişim tarihi: 13/05/2020).
- ISACA (2020b). *Our Work And Value*. Erişim adresi: <https://www.isaca.org/why-isaca/about-us/purpose-and-strategy> (Erişim tarihi: 14/05/2020).
- ISACA (2020c). *The Importance of Enterprise Governance*. Erişim adresi: <https://www.isaca.org/-/media/info/cobit-2019/desktop/index.html> (Erişim tarihi: 14/05/2020).
- ISACA (2020d). *Certifications*. Erişim adresi: <https://www.isaca.org/credentialing/certifications> (Erişim tarihi: 20/04/2020).
- ISACA (2020e). *Cisa Job Practice Areas*. Erişim adresi: <https://www.isaca.org/credentialing/cisa/cisa-job-practice-areas> (Erişim tarihi: 20/04/2020).
- ISACA (2020f). *Get Cisa Certified*. Erişim adresi: <https://www.isaca.org/credentialing/cisa/get-cisa-certified> (Erişim tarihi: 20/04/2020).

- ISACA (2020g). *Crisc Job Practice Areas*. Erişim adresi: <https://www.isaca.org/credentialing/crisc/crisc-job-practice-areas> (Erişim tarihi: 20/04/2020).
- ISACA (2020h). *Get Crisc Certified*. Erişim adresi: <https://www.isaca.org/credentialing/crisc/get-crisc-certified> (Erişim tarihi: 20/04/2020).
- ISSAI (2020). *About the INTOSAI Framework of Professional Pronouncements*. Erişim adresi: <https://www.issai.org/about/> (Erişim tarihi: 10/05/2020).
- İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği (2006, 12 Temmuz) Resmî Gazete (Sayı: 26226). Erişim adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/10/20051008-5.htm> (Erişim tarihi: 20/04/2020).
- İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (2006, 12 Temmuz). Resmî Gazete (Sayı: 26226). Erişim Adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/07/20060712-6.htm> (Erişim tarihi: 17/10/2019)
- İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar (2014). *T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Resmi İnternet Sitesi*. Erişim adresi: <https://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/8512,ic-kontrol-ve-on-mali-kontrolle-iliskin-usul-ve-esaslar-2014.pdf?0> (Erişim tarihi: 05/12/2018)
- İDKK (2005). *İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik* (2005, 8 Ekim). Resmî Gazete (Sayı 25960), Erişim adresi: <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.9509&MevzuatIliskisi=0&sourceXmlSearch=%C4%B0%C3%A7%20Denetim%20Koordinasyon%20Kurulunun%20%C3%87al%C4%B1%C5%9Fma%20Usul%20ve%20Esaslar%C4%B1%20Hakk%C4%B1nda%20Y%C3%B6netmelik> (Erişim tarihi: 26/08/2019)
- Johnston, J. (2008). Internal Control Failure? What Your External Auditor Should Have Told You?. *Forensic Services News and Events, Expert Perspective (Winter)*, 7–10.
- Jou, J. (1997). The present situation and developing trends of Chinese internal auditing. *Managerial Auditing Journal, Vol.12. No. 4/5*, 235-242.
- Kamu İç Denetim Genel Raporu 2008 (2009). Ankara: İDKK.
- Kamu İç Denetim Genel Tebliği (2013, 19 Nisan). Resmî Gazete (Sayı : 28623). Erişim adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/04/20130419-5.htm> (Erişim tarihi: 20/04/2020).
- Kamu İç Denetim Standartları (2011, 16 Ağustos). Resmî Gazete (Sayı: 28027). Erişim adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/08/20110816-18.htm> (Erişim tarihi: 06.05.2020).

- Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu (KMYK) (2003, 10 Aralık). Resmî Gazete (Sayı: 25326). Kanun Numarası 5018. Erişim adresi: <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5018.doc> (Erişim tarihi: 26.08.2019)
- Kamu Malî Yönetimi Ve Kontrol Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (2005, 22 Aralık). Resmî Gazete (Sayı: 26033). Erişim Adresi: <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5436.pdf> (Erişim tarihi: 16/12/2018)
- Karakaya, G. (2016). Çalışan Hileleri ve İç Kontrol İlişkisi. *Vergi Sorunları Dergisi* 330, 159–172.
- Karamollaoğlu, A. Ö., İnce, M., Aslankara, Ç., Yücel, K., Köroğlu Aydın, F., Erkan, B., Taştemel, V. (2017). *Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları*. Ankara: Sayıştay.
- Kartalcı, K. (2007). *Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi) Marmara Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Kaval, H. (2007). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kayım, A. (2005). *İç Kontrol Sistemlerinin İncelenmesi ve Türk Kamu Yönetiminin Modern İç kontrol Standartları Çerçevesinde Değerlendirilmesi*. (Yayınlanmamış Yeterlik Tezi). T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Hazine Kontrolörleri Kurulu, Ankara.
- KGK (2019). *Kamu Gözetimi Kurumu*. Erişim adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1%C4%B1m/Public_Oversight_Authority_TR.pdf (Erişim tarihi: 17/10/2019)
- KGK (2020a). *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve 2018 Sürümü*. Erişim adresi: [https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/Finansal%20Raporlamaya%20%C4%B0li%C5%9Fkin%20Kavramsal%20%C3%87er%C3%A7eve%20\(2018%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC\).pdf](https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/Finansal%20Raporlamaya%20%C4%B0li%C5%9Fkin%20Kavramsal%20%C3%87er%C3%A7eve%20(2018%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC).pdf) (Erişim tarihi: 15/05/2020).
- KGK (2020b). *TMS/TFRS 2020 Seti*. Erişim adresi: <https://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10239/TMS/TFRS-2020-Seti> (Erişim tarihi: 15/04/2020).
- KGK Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (2011, 2 Kasım). Resmî Gazete (Sayı: 28103). Erişim adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102-5.htm> (Erişim tarihi: 17/10/2019)
- Kidder (2019a). *Üyelik*. Erişim adresi: http://www.kidder.org.tr/?page_id=155 (Erişim tarihi: 17/10/2019)

- Kidder (2019b). *Hakkımızda*. Erişim adresi: http://www.kidder.org.tr/?page_id=2 (Erişim tarihi: 18/10/2019)
- Kindler, H. S. (1998). The Art of Prudent Risk Taking. *Training & Development* 52/4, 32–35.
- Kleffner, A. E., Lee, R. B. & McGannon, B. (2003). The Effect of Corporate Governance on the Use of Enterprise Risk Management: Evidence from Canada. *Risk Management and Insurance Review* 6/1, 53–73.
- Kloman, H. F. (1992). Rethinking Risk Management. *The Geneva Papers on Risk and Insurance – Issues and Practice* 17/3, 299–313.
- Koçdemir, M. (2012). Denetim Üzerine Kavram Kargaşaları: Ülke Örnekleri. *Mali Kılavuz Dergisi* 37, 37–48.
- Korkmaz, U. (2007). Kamuda İç Denetim. *Bütçe Dünyası Dergisi* 2/25, 4–15.
- Korkmaz, Z. (2011). *COSO İç Kontrol Standartları ve Türkiye Uygulaması*. (Yayınlanmamış Uzmanlık Tezi). T.C. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara.
- Köse, H. Ö. (2007). *Dünya’da ve Türkiye’de Yüksek Denetim*. Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları.
- Kurban, İ. (1997). *İç Denetim Fonksiyonunun Etkinliği İçin Kurum İçi Düzenlemeler*. İstanbul: İç Denetim Enstitüsü Yayınları.
- Kurnaz, N. (2007). *Kurumsal Yönetim Ekseninde Risk Odaklı İç Denetim: Türkiye’nin 500 Büyük Sanayi İşletmesinde Risk Odaklı İç Denetim Uygulama Analizi*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Dumlupınar Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.
- Küçük Yılmaz, A. (2007). *Havaalanlarında Kurumsal Risk Yönetimi Örneği: Atatürk Havalimanı Terminalleri İşletmesi İçin Kurumsal Risk Yönetimi Modelleri*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Anadolu Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Lainhart, J., Conboy, M. & Saull, R. (2018). *Cobit 2019 Introduction and Methodology*. Schaumburg, IL 60173, USA: ISACA.
- Lexpera (2020). *1050 Muhâsebe-i Umûmiye Kânûnu (mülga)*. Erişim adresi: <https://www.lexpera.com.tr/mevzuat/kanunlar/muhasebe-i-umumiye-kanunu-1050> (Erişim tarihi: 20/04/2020).
- Li, Y. (2008). A comparative study about internal auditing approach between Germany and China. Chengdu City, China: *Southwestern University of Finance and Economics*, no date. As of October, 7.
- Liebenberg, A. P. & Hoyt, R. E. (2003). The Determinants of Enterprise Risk Management Evidence From The Appointment of Chief Risk Officers. *Risk Management and Insurance Review* 6/1, 37–52.

- McShane, M. K., Nair, A. & Rustambekov, E. (2011). Does Enterprise Risk Management Increase Firm Value? *Journal of Accounting, Auditing & Finance* 26/4, 641–658.
- Memiş, M. Ü. (2006). *İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiye'deki Büyük İşletmeler Üzerinde Bir Saha Araştırması*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Çukurova Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- Mikes, A. (2009). Risk Management and Calculative Cultures. *Management Accounting Research* 20/1, 18–40.
- Miller, K. D. & Waller, H. G. (2003). Scenarios, Real Options and Integrated Risk Management. *Long Range Planning* 36/1, 93–107.
- Moeller, R. R. (2009). *Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Moeller, R. R. (2011). *COSO Enterprise Risk Management*. New York: John Wiley & Sons Inc.
- Muhasebat (2018). *Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Birim Yönergesi*. Erişim adresi: <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/3/2019/02/Birim-Y%C3%B6nergesi.docx> (Erişim tarihi: 20/10/2019)
- Mussa, M. (2005). *Financial Risk Management in Practice: The Known, The Unknown and The Unknowable*. Pennsylvania: The Wharton School Publishing.
- Myers, P. M. & Gramling, A. A. (1997). The Perceived Benefits Of Certified Internal Auditor. *Managerial Auditing Journal*, 1997, Vol. 12, Issue 2, 70-79.
- Nagumo, T. & Donlon, B. S. (2006). Integrating the Balanced Scorecard and COSO ERM Framework. *Cost Management (July – August)*, 20–30.
- NAOCN (2019a). *Auditing System*. Erişim adresi: <http://www.audit.gov.cn/en/n744/c68251/content.html#> (Erişim tarihi: 20/09/2019).
- NAOCN (2019b). *Duties and Responsibilities*. Erişim adresi: <http://www.audit.gov.cn/en/n744/c68254/content.html> (Erişim tarihi: 20/09/2019).
- NAOCN (2019c). *Audit Procedures*. Erişim adresi: <http://www.audit.gov.cn/en/n744/c68257/content.html> (Erişim tarihi: 20/09/2019).
- Newcomer, K. & Grob, G. (2004). Federal Offices of the Inspector General: Thriving on Chaos?. *American Review of Public Administration* 34/3, 235–251.
- Newhman, W. H. (Çev.: Sürgit, K.) (1981). *Karar Vermenin Temel Evreleri*. Ankara: Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü (TODAİE) Yayınları.

- Nicholson, F. & Baker, C. (2013). *CRMA Certification in Risk Management Assurance*. Florida, USA: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Ok, H., Gülöksüz, U., Uluşen, H. & Bayraktar, M. (2012). *Bir Yönetim Biçimi Olarak İç Kontrol*. Ankara: Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu.
- Onur, A. (2010). *Avrupa Birliğine Uyum Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sisteminde Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu*. (Yayımlanmamış AB Uzmanlığı Yeterlik Tezi). Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Ankara.
- Orkun, A., Yürekli, Ö. & Gökçe, S. (2016). Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde Yönetimsel Denetim Nasıl Olmalıdır. *Ombudsman Akademik*, Sayı 5, 111-134.
- Oruç, İ. & Tonus, H. Z. (2011). *İnsan Kaynakları Yönetimi Açısından Etik Dışı Davranışlar ve Yönetimi*. 3. *Ulusal Kurumsal Yönetim, Yolsuzluk, Etik ve Sosyal Sorumluluk Konferansı Bildiriler Kitabı*. Nevşehir: Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Yayınları.
- Öz, M. (2015). *Üniversitelerde İç Denetimin Etkinliğinin Arttırılmasına Yönelik Bir Alan Araştırması*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Selçuk Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Özbek, Ç. (2012). *İç Denetim, Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi, İç Kontrol*. İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) Yayınları.
- Özdemir, E. (2015). *Kamu Sektöründe İç Denetim: Genel Bütçe Kapsamındaki İdarelere Yönelik Bir Araştırma*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Selçuk Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Özel, K. (2007). *İyi Uygulama Örnekleri Çerçevesinde Kamu Mali Yönetiminde Toplam Kalite Uygulamaları ve Türkiye İçin Bir Model Önerisi*. Ankara: Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu.
- Özkul, L. (2003). *ABD Sermaye Piyasalarında Yaşanan Son Gelişmelerin ve ABD’de Yürürlüğe Giren 2002 Tarihli Sarbanes-Oxley Kanunu’nun Türk Sermaye Piyasası Açısından Değerlendirilmesi*. (Yeterlik Etüdü). Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi, İstanbul.
- Pagach, D. & Warr, R. (2011). The Characteristics of Firms that Hire Chief Risk Officers. *Journal of Risk and Insurance* 78/1, 185–211.
- Parlakkaya, R. (1996). *İşletmelerde Mali Risk ve Riskin Muhasebeleştirilmesi*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Selçuk Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Parmak, C. (2019). *Genel Bütçeli İdarelerde İç Denetim Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesi*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Selçuk Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Pehlivanlı, D. (2010). *Modern İç Denetim – Güncel İç Denetim Uygulamaları*. İstanbul: Beta Yayınevi.

- Pehlivanlı, D. (2011). *Hile Denetimi Metodoloji ve Raporlama*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Pickett, S. K. H. (2005). *The Internal Audit Handbook*. London: John Willey and Sons.
- Polat, N. (2006). *Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetim*. Ed. Coşkun Can Aktan, *Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme*, Ankara: Seçkin Yayınları.
- Poole, V. (2019). *IFRS In Your Pocket*. Deloitte. Erişim adresi: https://www.iasplus.com/en/publications/global/ifrs-in-your-pocket/2019/at_download/file/IFRS%20in%20your%20Pocket%202019.pdf (Erişim tarihi: 21/05/2020).
- Qial Hand Book (2018). *Select Your Program Pathway*. Erişim adresi: <https://na.theiaa.org/qial/Public%20Documents/QIAL-Handbook.pdf> (Erişim tarihi: 20/04/2020).
- Readyratios (2020). *International Standards of Auditing*. Erişim adresi: https://www.readyratios.com/reference/audit/international_standards_of_auditing_isa.html (Erişim tarihi: 10/05/2020).
- Rejda, G. (2002). *Principles of Risk Management and Insurance*. Amsterdam: Addison Wesley Publishing Company.
- Rhodes, M. L., Biondi, L., Gomes, R. M., Ana I., Ohemeng, F., Perez – Lopez, G., Rossi, A. & Sutiyono, W. (2012). Current State of Public Sector Performance Management in Seven Selected Countries. *International Journal of Productivity and Performance Management* 61/3, 235–271.
- Root, S. J. (1998). *Beyond COSO: Internal Control to Enhance Corporate Governance*. New York: John Wiley & Sons Inc.
- Sawyer, L. B. (1993). Why Internal Auditing? *Internal Auditor*, Vol. 50, Issue 6, 43-48.
- Sayıştay (2019). *Sayıştay Tarihçesi*, Erişim adresi: <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=120> (Erişim tarihi: 18/10/2019)
- Sayıştay Kanunu (2010, 19 Aralık). Resmî Gazete (Sayı: 27790). Kanun Numarası 6085. Erişim adresi: <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6085.pdf> (Erişim tarihi: 26/08/2019)
- Sayıştay'ın Görevleri (2019). *Sayıştay'ın Görevleri*, Erişim adresi: <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=73> (Erişim tarihi: 18/10/2019)
- Schrand, C. & Ünal, H. (1998). Hedging and Coordinated Risk Management: Evidence from Thrift Conversions. *The Journal of Finance* 53/3, 979–1013.
- Sermaye Piyasası Kanunu (2012, 30 Aralık). Resmî gazete (Sayı: 28513). Kanun Numarası: 6362. Erişim adresi:

<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6362.pdf> (Erişim tarihi: 20/04/2020)

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (2006) Seri: X, No:22. Erişim adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/06/20060612M1-1.htm> (Erişim tarihi: 20/04/2020)

Seuamsothabandith, A. S. (2004). *An Examination on Enterprise Risk Management*. USA: Western Illinois University Press.

Shenkir, W. & Walker, P. L. (2006). Enterprise Risk Management and the Strategy – Risk – Focused Organization. *Cost Management (May – June)*, 32–38.

Shultz, T., Brender – İlan, Y. (2004). Beyond Justice, Introducing Personal Moral Philosophies to Ethical Evaluations of Human Resource Practices. *Business Ethics: A European Review* 13/4, 302–316.

SMMM ve YMM (Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik) Kanunu (1989, 13 Haziran). Resmî Gazete (Sayı: 20194). Kanun Numarası: 3568. Erişim adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20194.pdf> (Erişim tarihi: 17/10/2019)

Smutniak, J. (2004). Living Dangerously: A Survey of Risk. *The Economist* 24, 1–15.

Sobel, P. J. & Reding, K. F. (2004). Aligning Corporate Governance with Enterprise Risk Management. *Management Accounting Quarterly* 5/2, 29–37.

SPK (2019). *Kurulun Temel Fonksiyonları*. Erişim adresi: <https://www.spk.gov.tr/Sayfa/Index/0/0/2> (Erişim tarihi: 19/10/2019)

Standartlar (2017). *IİA Uluslararası İç Denetim Standartları*. Erişim adresi: <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf> (Erişim tarihi: 26/08/2019)

Svanström, T. & Sundgren, S. (2012). The Demand for Non – Audit Services and Auditor – Client Relationships: Evidence from Swedish Small and Medium – Sized Enterprises. *International Journal of Auditing* 16/1, 54–78.

Şahin, F. (2011). *5018 Sayılı Kanun Kapsamında Türkiye İstatistik Kurumu'nda İç Kontrol Sisteminin Geliştirilmesi İçin Bir Araştırma*. (Yayımlanmamış Uzmanlık Tezi). T.C. Başbakanlık Türkiye İstatistik Kurumu, Ankara.

Şengür, E. D. (2012). Auditors Perception of Fraud Prevention Measures: Evidence from Turkey. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica* 14/1, 128–138.

Şimşek, K. (2019). *Uluslararası İç Denetim Standartları Kapsamında Yürütülen İç Denetim Uygulamalarının Kurumsal Yönetim Kalitesi Üzerindeki Rolü: Borsa İstanbul Kurumsal Yönetim Endeksinde Yer Alan Şirketler Üzerinde Bir Anket Çalışması*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Marmara Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

- TDK (2020). *Teftiş*. Erişim adresi: <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim tarihi: 20/04/2020).
- Theiia (2020a). *Standards & Guidance — International Professional Practices Framework (IPPF)* Erişim adresi: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Pages/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx> (Erişim tarihi: 15/02/2020).
- Theiia (2020b). *Guidance-setting Processes and Due Diligence*. Erişim adresi: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Pages/Guidance-setting-Processes-and-Due-Diligence.aspx> (Erişim tarihi: 15/02/2020).
- Theiia (2020c). *Prove Credibility & Proficiency*. Erişim adresi: <https://na.theiia.org/certification/cia-certification/Pages/CIA-Certification.aspx> (Erişim tarihi: 15/03/2020).
- Theiia (2020d). *Certified Internal Auditor*. Erişim adresi: <https://na.theiia.org/certification/Public%20Documents/CIA-Fact-Sheet.pdf> (Erişim tarihi: 15/03/2020).
- Theiia (2020e). *Certified Internal Auditor Eligibility Requirements*. Erişim adresi: <https://na.theiia.org/certification/CIA-Certification/Pages/Eligibility-Requirements.aspx> (Erişim tarihi: 15/02/2020).
- Theiia (2020f). *Continuing Professional Education Policy*. Erişim adresi: <https://na.theiia.org/certification/Public%20Documents/CPE-Policy.pdf> (Erişim tarihi: 18/04/2020).
- Theiia (2020g). *Drive Risk Ready*. Erişim adresi: <https://na.theiia.org/certification/crma-certification/Pages/CRMA-Certification.aspx>
- Theiia (2020h). *Continuing Professional Education (CPE) Requirements for Certification in Risk Management Assurance*. Erişim adresi: <https://na.theiia.org/certification/crma-certification/Pages/CPE-Requirements.aspx> (Erişim tarihi: 18/04/2020).
- Theiia (2020i). *CRMA: Why, How, and What's New*. Erişim adresi: <https://na.theiia.org/certification/crma-certification/Pages/crma-exam-why-and-how-its-changing.aspx> (Erişim tarihi: 20/04/2020).
- Theiia (2020j). *Drive in the Lead Position*. Erişim adresi: <https://na.theiia.org/qial/Pages/Qualification-in-Internal-Audit-Leadership.aspx> (Erişim tarihi: 20/04/2020).
- Theiia (2020k). *Environmental, Health and Safety Certifications*. Erişim adresi: <https://na.theiia.org/certification/BEAC/Pages/Get-Started.aspx> (Erişim tarihi: 20/04/2020).
- Tide (2019). *Hakkımızda Türkiye İç Denetim Enstitüsü*. Erişim adresi: <https://www.tide.org.tr/page/1/Hakkimizda> (Erişim tarihi: 16/10/2019).

- Tide (2020a). *IIA'nın Üçlü Hat Modeli*. Erişim adresi: Tide https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/Three_Lines_Model_Turkish.pdf (Erişim tarihi: 24/10/2020).
- Tide (2020b). *Zorunlu Rehber*. Erişim adresi: <https://www.tide.org.tr/page/24/Zorunlu-Rehber> (Erişim tarihi: 16/02/2020).
- Tide (2020c). *Ana Prensipler*. Erişim adresi: <https://www.tide.org.tr/page/25/Ana-Prensipler> (Erişim tarihi: 16/02/2020).
- Tide (2020d). *Etik Kurallar*. Erişim adresi: <https://www.tide.org.tr/page/27/Etik-Kurallari> (Erişim tarihi: 16/02/2020).
- Tide (2020e). *Cia Kabul Koşulları*. Erişim adresi: <https://www.tide.org.tr/page/124/CIA-Kabul-Kosullari> (Erişim tarihi: 17/04/2020).
- Tide (2020f). *CRMA Sertifikasyonuna Ait Genel Bilgilendirme*. <https://www.tide.org.tr/page/140/CRMA> (Erişim tarihi: 20/04/2020).
- Tide (2020g). *COSO İç Kontrol Sertifikası*. Erişim adresi: <https://www.tide.org.tr/page/412/COSO-Ic-Kontrol-Sertifikasi> (Erişim tarihi: 20/04/2020).
- TOBB (2019). *Kuruluşu, Görevleri, Organları*. Erişim adresi: https://www.tobb.org.tr/Sayfalar/Kurulus_Gorev_Organ.php (Erişim tarihi: 16/10/2019).
- Toroslu, M. V. (2014). *Türk Ticaret Kanunu Kapsamında İç Kontrol ve İç Denetim*. İstanbul: Vedat Kitapçılık.
- Trenery, A. (1999). *Principles of Internal Control*. Australia: University of New South Wales Press.
- TSB (2020). *Genelge*. Erişim adresi: <https://www.tsb.org.tr/images/SigortaveReasuransSirketlerininIcDenetimSistemleri.JPG> (Erişim tarihi: 20/04/2020).
- Tufan, M. (2012). Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde Kamuda İç Denetim: Türkiye'deki İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi Üzerine Bir Araştırma. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale.
- Tufan, M. & Görün, M. (2013). Türkiye'deki Kamu İç Denetim Sisteminin Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde İncelenmesi. *Sayıştay Dergisi* 89, 116–135.
- Tümer, S. (2010). *Kamuda İç Kontrol Sistemi ve Uygulama Aşamaları*. Ankara: Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği Yayınları.

- Türk Ticaret Kanunu (2011, 14 Şubat) Resmî Gazete (Sayı: 27846) Erişim adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6102.pdf> (Erişim tarihi: 15/05/2020).
- Uluslan, H. (2010). Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları'nın Çevresel Maliyet Ve Borçların Muhasebeleştirilmesi Ve Raporlanması Açısından İncelenmesi. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi Cilt 10 Sayı 19*, 75-99.
- UMUÇ Uygulama Rehberleri (2018), *UMUÇ Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi Uygulama Rehberleri* Erişim adresi: <https://www.tide.org.tr/uploads/img/IIA%20TURKEY%20-20UMUC%202018.pdf> (Erişim tarihi: 03/10/2019).
- Usluer, T. (2016). *İç Denetimin Global Nabzı: Dinamik Bir Ortamda Fırsatları Yakalamak. Dünya ve Türkiye Uygulamalarının Karşılaştırılması*. İstanbul: TİDE Yayınları.
- Uyanık, A. (2001). *Denetim, Muhasebe ve Vergilendirme*, İstanbul: Beta Yayınları.
- Uzay, Ş. (1999). *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*. Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Yayınları.
- Vaughan, E. & Vaughan, T. (1995). *Essential of Insurance: A Risk Management Perspective*. New York: Wiley Publishing.
- Verbrugge, J., Smith, Clifford – Niehaus, G., Briscoe, C., Coleman, W., Lawder, K., Ramamurtie, S. & Chew, D. (2003). University of Georgia Roundtable on Enterprisewide Risk Management. *Journal of Applied Corporate Finance* 15/4, 8–26.
- Walker, P. L., Shenkir, W. G. & Barton, T. L. (2003). ERM in Practice. *Internal Auditor (August)*, 51–55.
- Walker, P. L., Shenkir, W. G. & Hunn, S. (2001). Developing Risk Skills: An Investigation of Business Risks and Controls at Prudential Insurance Company of America. *Issues in Accounting Education (May)*, 291–304.
- Waters, J. A. & Chant, P. D. (1982). Internal Control of Managerial Integrity: Beyond Accounting Systems. *California Management Review* 24/3, 60–68.
- Weintraub, E. L. (2007). Testimony before the Committee on Rules and Administration of the United States Senate. *Retrieved 15 (February)*, 12–24.
- Wood, J.C. & Wood, M.C. (2002). *Henri Fayol: Critical Evaluations In Business And Management*. New York: Routledge.
- Yılcı, M. (2006). *İç Denetim-Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma*. Ankara: Nobel Yayıncılık.

- Yılmaz, B. (2007). Muhasebe Standartlarının Oluşumu Ve Uygulama Alanı. *Selçuk Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal Ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Cilt: 7, Sayı: 13, 139-155.
- Yoruldu, M. (2019). *Türkiye’de Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Önlenmesinde Meslek Mensupları Ve Bağımsız Denetçilerin Etkinliği, İzmir İli Örneği*. İstanbul: Hiper Yay.
- Yörüker, S. (2004). *Başka Ülke Örnekleri Temelinde Kontrol, Denetim, Teftiş ve Soruşturma: Kavramsal Bir Çerçeve. TESEV Denetim Çalıştayı İkinci Toplantısı Bildiriler Kitabı*. İstanbul: TESEV Yayınları.
- Yürekli, Ö. (2011). Türkiye’de Teftiş Kurulları Olgusu. *Devlet Denetim Elemanları Derneği Dergisi*, Sayı 116, 28-35.
- Yürekli, Ö. (2015). Kamu Yönetmel Teftiş Ve Denetim Sistemi Ve Yeniden Yapılanması. *Türk İdare Dergisi (480)*, 257-288.

EKLER

Ek – 1: UMUÇ Anket Formu

Bu anket, doktora tez çalışmasına veri toplamayı amaçlamaktadır. Veriler doktora çalışması dışında kullanılmayacak, verilen cevapların eşleştirilmesi yapılmayacak ve veriler kişisel verilerin gizliliğine riayet edilerek tutulacaktır. Anketi doldurmak on dakikanızı alacaktır. Araştırmanın amacına ulaşması özenle vereceğiniz cevaplarla bağlıdır. Araştırmaya yapacağınız katkılardan dolayı teşekkür ederiz.

1. Çalıştığınız Kurum

☐ Adalet Bakanlığı	☐ Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı
☐ Çevre ve Şehircilik Bakanlığı	☐ Dışişleri Bakanlığı
☐ Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı	☐ Gençlik ve Spor Bakanlığı
☐ Hazine ve Maliye Bakanlığı	☐ İçişleri Bakanlığı
☐ Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı	☐ Kültür ve Turizm Bakanlığı
☐ Millî Eğitim Bakanlığı	☐ Millî Savunma Bakanlığı
☐ Sağlık Bakanlığı	☐ Tarım ve Orman Bakanlığı
☐ Ticaret Bakanlığı	☐ Ulaştırma ve Alt Yapı Bakanlığı

2. Cinsiyetiniz

☐ Erkek	☐ Kadın

3. Yaşınız

☐ 29 ve altı	☐ 30-39	☐ 40-49	☐ 50-59	☐ 60 ve üstü

4. Eğitim Durumunuz

☐ MYO veya Altı	☐ Lisans	☐ Yüksek Lisans	☐ Doktora

5. Kurumdaki göreviniz veya unvanınız

☐ İç Denetçi
☐ İç Denetçi Yardımcısı
☐ Müfettiş
☐ İç Denetim Birimi Başkan Yardımcısı
☐ İç Denetim Birimi Başkanı
☐ Diğer (.....)

6. Bulunduğunuz unvandaki çalışma süreniz (yıl)

☐ 0-2	☐ 3-5	☐ 6-9	☐ 10 ve üstü

7. Kamudaki toplam iş tecrübeniz (yıl)

☐ 0-5	☐ 6-10	☐ 11-15	☐ 16-20	☐ 21-25	☐ 26 ve üstü

8. Hangi sertifikalara sahipsiniz? (Birden fazla seçenek işaretlenebilir)

☐ CIA	☐ CGAP
☐ CCSA	☐ CRMA
☐ CFSA	☐ CISA
☐ Kamu İç Denetçisi (A-1)	☐ Kamu İç Denetçisi (A-2)
☐ Kamu İç Denetçisi (A-3)	☐ Kamu İç Denetçisi (A-4)
☐ CFE	☐ CMA
☐ Hiçbiri	☐ Diğer (.....)

9. Aşağıdaki kuruluşlardan hangilerine üyesiniz? (Birden fazla seçenek işaretlenebilir)

☐ Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA)
☐ Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TIDE)
☐ Kamu İç Denetçileri Derneği (KIDDER)
☐ Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Derneği (ISACA)
☐ Suiistimal İnceleme Uzmanları Derneği (ACFE)
☐ Diğer (.....)
☐ Hiçbir Kuruluşa Üye Değilim

10. İç denetim sisteminin sorunlarından en önemli dördünü işaretleyiniz.

☐ Ülkemizde iç denetimi kuran iradenin iç denetime inanmaması
☐ İDKK'nın bir bakanlığa bağlı olması, ayrı bağımsız bir kurul olmaması
☐ İDKK'nın tam zamanlı çalışanlardan oluşmaması
☐ İDKK üyelerinin yetkin olmaması
☐ İç denetim birimi ve teftiş birimlerinin görev tanımlarının ayrıştırılamaması
☐ İç denetim süreç ve prosedürlerinin aşırı bürokrasiye yol açması
☐ İç denetçilerin soruşturma yetkisinin olmaması
☐ İç denetçilerin yeterince yaptırım gücü olmaması
☐ İç denetçinin ücretinin düşüklüğü
☐ Diğer (Lütfen belirtiniz):
.....

11. Uluslararası iç denetim standartlarının kurumunuzda sağlıklı olarak uygulanmasını engelleyen faktörlerden en önemli üçünü işaretleyiniz.

☐ Politik veya bürokratik etkiler
☐ Üst yönetimin farkındalığının yetersizliği ve iç denetime yaklaşımı
☐ İç denetim biriminin kurum içinde bağlı olduğu yönetim kademesi
☐ Kültür yapımızın uygun olmaması
☐ Yönetim/Denetim kurulunun bulunmaması
☐ Yönetici ile yeterli ve etkin iletişim kurulamaması
☐ Denetçilerin kapasite ve yeterliliğindeki eksiklikler
☐ Diğer (Lütfen belirtiniz):
.....

12. UMuÇ'a uyum

Lütfen aşağıdaki maddeler hakkında görüş belirtirken olması gerekeni değil, kendi çalıştığınız kurumdaki fiili durumu değerlendirerek cevap veriniz.

Sıra	Soru	Hiç Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
1	İç Denetim, Kurumun faaliyetlerini geliştirir ve Kuruma değer katar	☐	☐	☐	☐	☐
2	İç Denetim, Bağımsızdır	☐	☐	☐	☐	☐
3	İç Denetim, Objektiftir	☐	☐	☐	☐	☐
4	İç Denetim, Süreçlerin etkinliğini değerlendirir ve geliştirir	☐	☐	☐	☐	☐
5	İç Denetim, Kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur	☐	☐	☐	☐	☐
6	Etik Kurallar, İç denetim mesleğinin etik kültürünü geliştirir	☐	☐	☐	☐	☐
7	İç Denetçiler Dürüst davranırlar	☐	☐	☐	☐	☐
8	İç Denetçiler Objektiftirler	☐	☐	☐	☐	☐
9	İç Denetçiler Gizliliğe riayet ederler	☐	☐	☐	☐	☐
10	İç Denetçiler Yetkindirler (bilgi, beceri ve tecrübeye sahiptirler)	☐	☐	☐	☐	☐
11	Üst yönetim ve/veya Yönetim Kurulu tarafından onaylanmış bir iç denetim yönetmeliği (yönergesi) vardır	☐	☐	☐	☐	☐
12	İç denetim yönetmeliği (yönergesi) iç denetim standartlarında belirtilen hususları içerir	☐	☐	☐	☐	☐
13	İç denetim faaliyetleri iç denetim yönetmeliğine (yönergesine) uygun olarak yürütülmektedir	☐	☐	☐	☐	☐
14	İç Denetim Yöneticisi, İç Denetimin Misyonu ve Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi'nin Zorunlu Unsurları'nı üst yönetim ve/veya yönetim kurulu ile tartışıp değerlendirir	☐	☐	☐	☐	☐
15	Bağımsızlığa yönelik tehditler, denetçi, görev, fonksiyon ve kurum seviyelerinde ele alınır	☐	☐	☐	☐	☐
16	Objektifliğe yönelik tehditler, denetçi, görev, fonksiyon ve kurum seviyelerinde ele alınır	☐	☐	☐	☐	☐
17	İç Denetim Yöneticisi, kurum içinde, iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını yerine getirmesine imkân sağlayan bir yönetim kademesine bağlıdır	☐	☐	☐	☐	☐
18	İç Denetim Yöneticisi, en az yılda bir, yönetim kuruluna ve/veya üst yönetime iç denetim faaliyetinin kurum içi bağımsızlığını teyit eder	☐	☐	☐	☐	☐
19	İç denetim birimi, iç denetimin kapsamının belirlenmesi, iç denetim işlerinin yapılması ve sonuçların raporlanması konularında her türlü müdahaleden uzak ve serbesttir	☐	☐	☐	☐	☐
20	İç Denetim Yöneticisi Yönetim Kurulu ve/veya en üst seviye yönetici ile doğrudan iletişim ve etkileşimdedir	☐	☐	☐	☐	☐

21	Denetçilerin bağımsızlığı veya objektifliği fiilen bozulduğu veya bozulduğu izlenimi doğduğu takdirde, bozulmanın ayrıntıları ilgili taraflara açıklanır	☐	☐	☐	☐	☐
22	İç Denetim Yöneticisinin sorumluluğundaki işler, iç denetim faaliyeti dışından biri tarafından gözetlenir ve kontrol edilir	☐	☐	☐	☐	☐
23	Görevler, yeterlilik, azamî meslekî özen ve dikkat ile yerine getirilir	☐	☐	☐	☐	☐
24	İç denetim personeli, gereken bilgi ve becerilerin veya diğer vasıfların hepsine sahip değilse, uzmanlardan tavsiye ve yardım temin eder	☐	☐	☐	☐	☐
25	İç denetçiler, teknoloji destekli denetim ve diğer veri analiz tekniklerini kullanır	☐	☐	☐	☐	☐
26	İç denetçiler, amaçları, faaliyetleri veya kaynakları etkileyebilecek önemli risklere karşı uyanıktır	☐	☐	☐	☐	☐
27	İç denetçiler, bir danışmanlık görevi sırasında denetlenenlerin/ müşterilerin ihtiyaç ve beklentilerini dikkate alır	☐	☐	☐	☐	☐
28	İç denetçiler bir danışmanlık görevi sırasında çalışmanın boyutu ve nisbî karmaşıklığını dikkate alır	☐	☐	☐	☐	☐
29	İç denetçiler bir danışmanlık görevi sırasında danışmanlık görevinin potansiyel faydalarına karşı maliyetini dikkate alır	☐	☐	☐	☐	☐
30	İç denetçiler, mevcut bilgi, beceri ve diğer vasıflarını sürekli meslekî gelişimle artırır ve güçlendirir	☐	☐	☐	☐	☐
31	İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan bir kalite güvence ve geliştirme programı hazırlar ve uygular	☐	☐	☐	☐	☐
32	Kalite güvence ve geliştirme programı, hem iç hem de dış değerlendirmeleri ihtiva eder	☐	☐	☐	☐	☐
33	İç değerlendirmeler, iç denetim faaliyetinin performansının devamlı izlenmesini kapsar	☐	☐	☐	☐	☐
34	İç denetim faaliyetinin Standartlara uygun olarak yapılıp yapılmadığı dönemsel olarak değerlendirilir	☐	☐	☐	☐	☐
35	Etik Kurallara uygun hareket edilip edilmediği dönemsel olarak değerlendirilir	☐	☐	☐	☐	☐
36	İç denetim faaliyetinin verimliliği ve etkinliği dönemsel olarak değerlendirilir ve geliştirme için fırsatlar belirlenir	☐	☐	☐	☐	☐
37	En azından beş yılda bir Dış değerlendirme yapılır	☐	☐	☐	☐	☐
38	İç denetim yöneticisi Dış değerlendirmenin içeriğini Yönetim Kurulu ve/veya en üst seviye yönetici ile tartışır ve değerlendirir	☐	☐	☐	☐	☐
39	İç Denetim Yöneticisi, uygulanan kalite güvence ve geliştirme programının sonuçlarını üst yönetime ve/veya yönetim kuruluna iletir	☐	☐	☐	☐	☐
40	Etik Kurallarına ya da Standartlara aykırılık, iç denetim faaliyetinin genel kapsamını ve faaliyetini etkilediği zaman, İç Denetim Yöneticisi, aykırılığı ve etkilerini yönetim kuruluna ve/veya üst yönetime açıklar	☐	☐	☐	☐	☐
41	İç Denetim Yöneticisi, kurumun hedeflerine uygun olarak, iç denetim faaliyetinin önceliklerini belirleyen en az yılda bir kez yazılı halde bulunan risk esaslı plan yapar	☐	☐	☐	☐	☐
42	İç denetim yöneticisi, üst yönetim, yönetim kurulu ve diğer paydaşların beklentilerini saptar ve dikkate alır	☐	☐	☐	☐	☐

43	İç Denetim Yöneticisi, iç denetim faaliyetinin planlarını ve kaynak ihtiyaçlarını, gözden geçirme ve onay için üst yönetime veya denetim komitesine/yönetim kuruluna bildirir	☐	☐	☐	☐	☐
44	İç Denetim Yöneticisi, onaylı planın uygulanabilmesi için, iç denetim kaynaklarının uygun ve yeterli olmasını ve etkin bir şekilde kullanılmasını sağlar	☐	☐	☐	☐	☐
45	İç Denetim Yöneticisi, iç denetim faaliyetini yönlendirmek için politika ve prosedürleri belirler	☐	☐	☐	☐	☐
46	İç Denetim Yöneticisi; aynı çalışmaların gereksiz yere tekrarlanmasını asgariye indirmek ve işin kapsamını en uygun şekilde belirlemek amacıyla, bilgi paylaşır ve faaliyetleri koordine eder	☐	☐	☐	☐	☐
47	İç Denetim Yöneticisi, üst yönetime ve/veya yönetim kuruluna dönemsel raporlar sunar	☐	☐	☐	☐	☐
48	İç denetim faaliyeti; Kurumun yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerini değerlendirir ve bu süreçlerin iyileştirilmesine katkıda bulunur	☐	☐	☐	☐	☐
49	İç denetim faaliyeti, suiistimalin gerçekleşme ihtimalini ve kurumun suiistimal riskini nasıl yönettiğini değerlendirir	☐	☐	☐	☐	☐
50	İç denetim faaliyeti, kontrollerin etkinlik ve verimliliğini değerlendirmek ve sürekli gelişimi teşvik etmek suretiyle, kurumun etkin kontrollere sahip olmasına yardımcı olur	☐	☐	☐	☐	☐
51	İç denetçiler, her görev için, Kurumun stratejilerini, hedeflerini ve göreve ilişkin risklerini, amaçları, kapsamı, zamanlama ve kaynak dağılımı hususlarını da dikkate alan ayrı bir yazılı plan hazırlar	☐	☐	☐	☐	☐
52	İç denetçiler, görev amaçlarına ulaşmak için yeterli, güvenilir, ilgili ve faydalı olan bilgileri tespit eder ve tanımlar	☐	☐	☐	☐	☐
53	İç denetçiler, vardıkları kanaatleri ve görev sonuçlarını uygun analiz ve değerlendirmelere dayandırır	☐	☐	☐	☐	☐
54	İç denetçiler, görev sonuçlarına dayanak teşkil eden yeterli, ilgili, güvenilir ve faydalı bilgileri kayıtlı hale getirir	☐	☐	☐	☐	☐
55	İç Denetim Yöneticisi, görev kayıtlarına erişimi kontrol eder	☐	☐	☐	☐	☐
56	İç Denetim Yöneticisi, görev kayıtlarının saklanmasına ilişkin esasları belirler	☐	☐	☐	☐	☐
57	İç denetim yöneticisi, danışmanlık görevi kayıtlarının tutulması, saklanması ve kurum içi ve dışı taraflara sunulmasını düzenleyen politikalar belirler	☐	☐	☐	☐	☐
58	Görevler, görev amaçlarına ulaşılmasını, kalitenin güvence altına alınmasını ve personelin geliştirilmesini sağlayacak bir tarzda gözetlenir ve kontrol edilir	☐	☐	☐	☐	☐
59	Sonuç raporları, görevin hedeflerini, kapsamını ve sonuçlarını, tavsiyeleri ve aksiyon planlarını içerir	☐	☐	☐	☐	☐
60	Sonuç raporları, doğru, objektif, açık, özlü, yapıcı, tamdır ve zamanında sunulur	☐	☐	☐	☐	☐
61	İç Denetim Yöneticisi, görev sonuçlarını uygun taraflara dağıtır	☐	☐	☐	☐	☐
62	İç Denetim Yöneticisi, yönetime rapor edilen sonuçların akıbetinin gözlenmesi için bir sistem kurar ve uygular	☐	☐	☐	☐	☐

63	İç Denetim Yöneticisi, üst yönetimin kurum için kabul edilemeyecek bir risk düzeyini üstlenmeyi kabul ettiği sonucuna vardığında, konuyu üst yönetimle tartışır, gerekirse yönetim/denetim kuruluna veya üst yönetimin daha üstündeki bir yönetim kademesine konuyu taşır	☐	☐	☐	☐	☐



Ek – 2: Mülakat Formu

Tarih	
Görüşülen Kişinin	
Görevi	
Çalıştığı Kurum	
Kurumda Çalışan Sayısı	
Kurumdaki Denetçi Sayısı	
Kurumdaki Müfettiş Sayısı	

SORU	1	:	Sizce, Uluslararası iç denetim standartlarının kamu kurumlarında uygulanmasında karşılaşılan sorunlar, sebepler ve çözüm yolları nelerdir?
CEVAP	1	:	
SORU	2	:	Sizce, iç denetim sisteminin etkinliğini etkileyen faktörler nelerdir? Daha etkin olabilmesi için neler yapılabilir?
CEVAP	2	:	
SORU	3	:	İç denetim standartlarının uygulanmasında, organizasyon yapınızın etkileri nelerdir? Örneğin bağlı bulunduğunuz yönetim kademesi, yönetim veya denetim kurulunun varlığı veya yokluğu gibi.
CEVAP	3	:	
SORU	4	:	Sizce, iç denetim standartları ile kültür yapımızın nasıl bir ilişkisi vardır?
CEVAP	4	:	
SORU	5	:	Sizce, Uluslararası geçerliliği olan sertifika sahibi denetçiler işlerini daha iyi yapmakta mıdır?
CEVAP	5	:	
SORU	6	:	Sizce, İDKK görevlerini etkin olarak yerine getirebilmekte midir? Değilse sebepleri nelerdir? Nasıl daha etkin olabilir?
CEVAP	6	:	
SORU	7	:	Sizce iç denetim faaliyeti ve denetçiler etik kurallara bağlı olarak hareket edebilmekte midirler? Değilse sebepleri ve çözüm yolları nelerdir?
CEVAP	7	:	
SORU	8	:	Kalite Güvence Geliştirme Programı kapsamında neler yapılmaktadır? Dış Değerlendirme yapılmış mıdır? Sonuçları standartlara uyuma katkı sağlamış mıdır?
CEVAP	8	:	
SORU	9	:	İç Denetim ve Teftiş Birimleri arasındaki ilişki nasıl yürütülmektedir? Çatışmalar yaşanmakta mıdır? Evet ise sorunların kök nedenleri ve çözüm yolları nelerdir?
CEVAP	9	:	
SORU	10	:	Kaç yıldır bu görevi yürütmektesiniz?
CEVAP	10	:	
SORU	11	:	Söylemek istediğiniz ilave bir şey var mıdır?
CEVAP	11	:	

ÖZGEÇMİŞ

Arif YILDIZ, 1997-2001 Yıllarında Yıldız Teknik Üniversitesi Endüstri Mühendisliği bölümünde eğitim görerek mezun olmuştur.

2002 Yılında Selçuk Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Endüstri Mühendisliği ABD’nda Yüksek Lisans eğitime başlamış, askerlik görevinin ardından 2006 yılında Yüksek Lisans eğitimini tamamlamıştır.

2012 yılında Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü Yönetim ve Organizasyon ABD’nda doktora eğitime başlamıştır.

Arif YILDIZ lisans eğitimini tamamlamasının ardından bir gıda firmasında vardiya amiri, bir otomotiv firmasında kalite güvence müdürü olarak çalışmış daha sonra şu anda çalışmakta olduğu Türksat Uydu Haberleşme Kablo TV ve İşletme A.Ş. kurumunda çalışmaya başlamış, sırası ile Eskişehir İl Müdürü, Yönetim Geliştirme Direktörü, Ankara İl Müdürü, Kıdemli Uzman görevlerini yürütmüştür; halen yine aynı kurumda Müfettiş olarak görevine devam etmektedir.

Arif YILDIZ CIA, CRMA, CGAP, ISO 27001 LA, ISO 22301 LA, TM Forum (Frameworkx, eTOM, SID) ve Scrum Master belgelerine sahiptir.

YILDIZ'ın “Aile İşletmelerine Tavsiyeler ve Konya'da Aile İşletmeleri Üzerine Yapılmış Bir Araştırma” isimli bir kitabı bulunmaktadır.

YILDIZ, evli ve üç çocuk babasıdır.