

T.C.  
İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRKİYE'DE İÇ DENETİMDE MERKEZİ  
UYUMLAŞTIRMANIN ROLÜ: KAMU İÇ DENETÇİLERİ  
ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA

DOKTORA TEZİ

DANIŞMAN  
Prof. Dr. Recep GÜNEŞ

HAZIRLAYAN  
İlyas YILMAZ

Malatya, 2020

**T.C.  
İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TÜRKİYE’DE İÇ DENETİMDE MERKEZİ UYUMLAŞTIRMANIN ROLÜ:  
KAMU İÇ DENETÇİLERİ ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA**

**DOKTORA TEZİ**

**HAZIRLAYAN  
İlyas YILMAZ**

**DANIŞMAN  
Prof. Dr. Recep GÜNEŞ**

**MALATYA, 2020**

## ONUR SÖZÜ

Prof. Dr. Recep Güneş danışmanlığında doktora tezi olarak hazırlad **“Türkiye’de İç Denetimde Merkezi Uyumlaştırmanın Rolü: Kamu İç Denetçileri Üzerinde Bir Araştırma”** başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ahlâk ve geleneklere uygun şekilde tarafımdan yazıldığını ve tezimde yararlandığım kaynakların hem metin içinde hem de kaynakçada yöntemine uygun biçimde gösterildiğini belirtirim.

İlyas YILMAZ

## BİLDİRİM

Hazırladığım tezin tamamen kendi çalışmam olduğunu ve her alıntıya kaynak gösterdiğimi taahhüt eder, tezimin kâğıt ve elektronik kopyalarının İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylıyorum;

- Tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.
- Tezimin sadece İnönü Üniversitesi yerleşkelerinde erişime açılabilir.
- Tezimin 3 yıl süreyle erişime açılmasını istemiyorum.

Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.

İlyas YILMAZ

## ÖNSÖZ

Doktora eğitimim ve tez çalışmam boyunca bilgi ve tecrübeleriyle destek verip, bilimsel ahlak ve terbiyeye ulaşmamı sağlayan tez danışmanı Prof. Dr. Recep GÜNEŞ hocama, kıymetli zamanından sürekli vakit ayırarak çalışmama destek veren Prof. Dr. Yusuf Cahit ÇUKACI hocama, bilgi ve deneyimlerinden yararlandığım İnönü Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı'ndaki diğer hocalarıma teşekkürü bir borç bilirim. Ayrıca Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi'nden Dr. Öğr. Üyesi Halis KIRAL hocam ile Kamu İç Denetçiler Derneği (KİDDER) Yönetim Kurulu Başkanı Bahadır TOPAL Bey'e çalışmama destekleri için teşekkürlerimi sunarım.

Yaşamın boyunca sürekli bana destek vererek yanımda olan canım annem Gülşen YILMAZ'a, babam Mustafa YILMAZ'a, ablam Gülten YILMAZ'a, kardeşim Mihriban YILMAZ'a ve sevgili eşim Ünzile Keleştemur YILMAZ'a teşekkürlerimi sunarım.

## ÖZET

Ülkemizde kamu mali yönetim sistemimizi düzenlemek amacıyla 2003 yılında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kabul edilerek yürürlüğe girmiştir. 5018 sayılı Kanunun getirdiği yeniliklerinden biri de kamu idarelerinde kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik ilkelerine göre yönetilip yönetilmediğini belirlemek amacıyla bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetlerinden oluşan iç denetim faaliyetlerine başlanmasıdır. Ayrıca kamu idarelerinde iç denetim faaliyetlerinin belirli standartlar altında yürütülmesi ve yerine getirilmesi için merkezi uyumlaştırma, bir başka deyişle merkezi idare düzeyinde görevli bir birim olan İç Denetim Koordinasyon Kurulu kurulmuştur. Tarafsız ve bağımsız bir organ olan merkezi uyumlaştırma biriminin kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerini düzenlemek, izlemek, geliştirmek, uyumlaştırmak ve koordine etmek gibi görevleri bulunmaktadır. Yasama organının yürütme organları üzerinde gerçekleştirdiği dış denetim faaliyetlerini, ülkemizde yasama organı adına Sayıştay tarafından yerine getirilmektedir. Bağımsız bir dış denetim kurumu olan Sayıştay, kamu kurumlarının hesap verebilirlik ilkesi doğrultusunda harcama sonrası düzenlilik ve performans denetimi faaliyetlerini gerçekleştirmektedir.

Araştırma ile kamu idarelerinde yürütülen iç denetim faaliyetleri incelenerek etkinliğinin artırılması amaçlanmıştır. Çalışma kapsamında anket yöntemi uygulanmıştır. Çalışma kapsamında kamu idarelerinde çalışan iç denetçiler esas alınmıştır. Ankete 203 iç denetçi katılmıştır. Elde edilen veriler SPSS 25.0 paket programı ile analiz edilmiştir.

Araştırma sonuçlarına göre iç denetim faaliyetleri ile merkezi uyumlaştırma birimi arasında pozitif yönlü bir ilişkinin olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca iç denetim faaliyetleri ile dış denetim arasında da pozitif yönlü bir ilişki belirlenmiştir.

Araştırmadan elde edilen veriler sonucunda kamu kurumlarından yürütülen iç denetim faaliyetlerinin sorunlarının çözülerek etkinliğinin artırılması ve iç denetim ile dış denetim arasındaki ilişki ve işbirliğinin geliştirilmesi için merkezi uyumlaştırma biriminin kurumsal yapısı ve kapasitesinin artırılması önerilmektedir.

**Anahtar Kelimeler: İç Denetim, İç Denetçi, Merkezi Uyumlaştırma, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Dış Denetim**

## ABSTRACT

In order to regulate our public financial management system in our country, the Public Financial Management and Control Law No. 5018 was adopted in 2003 and entered into force. One of the innovations brought by the Law No. 5018 is to start internal audit activities consisting of independent, objective assurance and consultancy activities in order to determine whether resources are managed according to the principles of economics, effectiveness and efficiency in public administrations. In addition, the central harmonization, in other words, the Internal Audit Coordination Board, which is a central task at the central administration level, has been established in order to carry out and perform internal audit activities under certain standards in public administrations. The central harmonization unit, which is an impartial and independent body, has duties such as organizing, monitoring, developing, harmonizing and coordinating internal audit activities in public institutions. The external audit activities performed by the legislature on the executive bodies are carried out by the Court of Accounts in our country on behalf of the legislature. As an independent external audit institution, the Court of Accounts carries out post-expenditure regularity and performance audit activities in line with the accountability principle of public institutions.

With the research, it is aimed to increase the efficiency of the internal audit activities carried out in public administrations. In the scope of the study, the survey method was applied. Within the scope of the study, internal auditors working in public administrations are taken as basis. 203 internal auditors participated in the survey. The data obtained were analyzed with SPSS 25.0 package program.

According to the results of the research, it has been determined that there is a positive relationship between the internal audit activities and the central harmonization unit. In addition, a positive relationship has been determined between internal audit activities and external audit.

As a result of the data obtained from the research, it is suggested that the institutional structure and capacity of the central harmonization unit should be increased in order to increase the efficiency of the internal audit activities carried out from public institutions, and to improve the efficiency and cooperation between internal audit and external audit.

**Keywords: Internal Audit, Internal Auditor, Central Harmonization, Internal Audit Coordination Board, External Audit**

## İÇİNDEKİLER

ONUR SÖZÜ.....	iii
BİLDİRİM.....	iv
ÖNSÖZ .....	v
ÖZET .....	vi
ABSTRACT.....	vii
İÇİNDEKİLER .....	viii
TABLolar LİSTESİ.....	xvi
ŞEKİLLER LİSTESİ .....	xix
KISALTMALAR.....	xx
GİRİŞ .....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### İÇ DENETİM

1.1. Denetimle İlgili Temel Kavramlar .....	6
1.1.1. Denetimin Tanımı .....	6
1.1.2. Denetimin Unsurları ve Özellikleri .....	9
1.1.2.1. Denetim Bir Süreçtir .....	9
1.1.2.2. İktisadi Faaliyet ve Olaylara İlişkin İddialar .....	9
1.1.2.3. Önceden Saptanmış Ölçütler .....	9
1.1.2.4. Uygunluk Derecesi .....	10
1.1.2.5. Tarafsızca Kanıt Toplama ve Kanıtları Değerleme .....	10
1.1.2.6. İlgi Duyanlar .....	11
1.1.2.7. Sonuçları Bildirme .....	11
1.1.3. Denetimin Tarihsel Gelişimi.....	11
1.1.4. Denetimi Gerekli Kılan Faktörler.....	16
1.1.5. Denetime Yakın Kavramlar .....	19
1.1.5.1. Murakabe .....	19
1.1.5.2. Revizyon .....	19
1.1.5.3. Teftiş .....	20
1.1.5.4. Kontrol.....	21
1.1.5.5. Soruşturma .....	23
1.1.6. Denetim Türleri .....	23



1.1.6.1. Denetimin Konusuna veya Amacına Göre Denetim Türleri.....	24
1.1.6.1.1. Finansal Tabloların Denetimi .....	24
1.1.6.1.2. Uygunluk Denetimi .....	25
1.1.6.1.3. Faaliyet Denetimi (Performans Denetimi) .....	26
1.1.6.2. Kapsam Açısından Denetim Türleri.....	28
1.1.6.2.1. Genel Amaçlı Denetim .....	28
1.1.6.2.2. Özel Amaçlı Denetim .....	28
1.1.6.3. Yapılış Nedenlerine Göre Denetim Türleri .....	29
1.1.6.3.1. Zorunlu Denetim .....	29
1.1.6.3.2. İsteğe Bağlı Denetim.....	29
1.1.6.4. Uygulama Zamanına Göre Denetim .....	29
1.1.6.4.1. Sürekli Denetim .....	30
1.1.6.4.2. Aralıklı Denetim.....	30
1.1.6.4.3. Son Denetim.....	30
1.1.6.5. Denetçinin Statüsü Bakımından Denetim Türleri.....	30
1.1.6.5.1. İç Denetim.....	31
1.1.6.5.2. Dış Denetim .....	31
1.1.6.5.2.1. Kamu Denetimi .....	32
1.1.6.5.2.1.1. Özel Sektöre Yönelik Yapılan Denetimler.....	32
1.1.6.5.2.1.2. Kamu Kurum veya Kuruluşlarına Yönelik Yapılan Denetimler .....	32
1.1.6.5.2.3. Bağımsız Denetim .....	33
1.1.7. Denetçi Tanımı ve Denetçi Türleri .....	34
1.1.7.1. İç Denetçiler.....	34
1.1.7.2. Bağımsız Denetçiler.....	35
1.1.7.3. Kamu Denetçileri .....	36
1.1.8. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları .....	37
1.1.8.1. Genel Standartlar .....	37
1.1.8.2. Çalışma Alanı Standartları .....	37
1.1.8.3. Raporlama Standartları .....	38
1.2. İç Denetim.....	38
1.2.1. İç Denetimin Tanımı .....	38

1.2.2. İç Denetimin Unsurları .....	42
1.2.2.1. Hedeflere Ulaşmaya Yardımcı Olmak .....	43
1.2.2.2. Yönetişim, Risk Yönetimi ve Kontrol Süreçlerinin Etkinliğini Değerlendirmek ve Geliştirmek .....	43
1.2.2.3. Güvence ve Danışmanlık Faaliyetleri .....	43
1.2.2.4. Bağımsızlık ve Tarafsızlık .....	45
1.2.2.5. Sistematik ve Disiplinli Bir Süreç Olması .....	46
1.2.3. İç Denetimin Amaç ve Kapsamı .....	46
1.2.4. İç Denetimin Özellikleri .....	49
1.2.5. İç Denetim Türleri .....	50
1.2.6. İç Denetimi Gerekli Kılan Faktörler .....	53
1.2.6.1. Sorumluluk ve Hesap Verebilme .....	53
1.2.6.2. Vekâlet Teorisi .....	53
1.2.6.3. Yönetime Danışmanlık ve Yardım .....	54
1.2.6.4. Tasarruf İhtiyacı .....	55
1.2.6.5. Hileli İşlemlere Karşı Koyma İhtiyacı .....	55
1.2.7. İç Denetimin Tarihçesi .....	55
1.2.8. Türkiye’de İç Denetimin Tarihçesi .....	59
1.2.9. İç Denetim Faaliyetlerinin Oluşturulması ve Yönetilmesi .....	59
1.2.9.1. İç Denetim Faaliyetlerinin Planlanması .....	61
1.2.9.2. İç Denetim Faaliyetlerinin Yürütülmesi .....	63
1.2.9.3. İç Denetim Sonuçlarının Raporlanması .....	64
1.2.9.4. İç Denetim Sonuçlarının İzlenmesi .....	65
1.2.10. İç Kontrol ve İç Denetim Arasındaki İlişki .....	67
1.2.11. İç Denetim ile Kurumsal Yönetim Arasındaki İlişkinin İncelenmesi .....	76
1.2.12. İç ve Dış Denetim Arasındaki İlişki ve İşbirliği .....	80
1.2.13. İç ve Dış Denetim Arasındaki Benzerlikler ve Farklar .....	86
1.2.14. İç Denetimin Faydaları .....	89
1.2.15. İç Denetim Mesleği ve Sertifika Çeşitleri .....	91

**İKİNCİ BÖLÜM**  
**TÜRKİYE'DE KAMU KURUMLARINDA YÜRÜTÜLEN İÇ DENETİM**  
**FAALİYETLERİ**

2.1. Türkiye’de Kamu Kurumlarında İç Denetim Faaliyetleri.....	95
2.1.1. Kamu Mali Yönetiminde Denetimin Amaçları.....	98
2.1.1.1. Hesap Verebilirlik .....	99
2.1.1.2. Mali Saydamlığın Güçlendirilmesi.....	100
2.1.1.3. Mali Disiplinin Sağlanması .....	101
2.1.1.4. Kamu Kurumlarının Performanslarını Yükseltmek.....	101
2.1.1.5. Hukuka Uygunluğu Sağlamak .....	102
2.1.2. Kamu Kurumlarında İç Denetime Geçiş Süreci .....	102
2.1.3. Kamu Yönetiminde İdari Denetim .....	107
2.1.3.1. İç Denetim.....	108
2.1.3.1.1. Hiyerarşi Denetimi .....	108
2.1.3.1.2. İdari Teftiş .....	109
2.1.3.2. Dış Denetim .....	109
2.1.3.2.1. Vesayet Denetimi .....	110
2.1.3.2.2. Özel Denetim .....	111
2.1.4. Türk Kamu Mali Yönetiminin Denetim Birimleri.....	112
2.1.4.1. T.B.M.M. Tarafından Yapılan Denetimler .....	112
2.1.4.1.1. Parlamenter Hükümet Sisteminde T.B.M.M. Tarafından	
Yapılan Denetimler.....	113
2.1.4.1.2. Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde T.B.M.M. Tarafından	
Yapılan Denetimler.....	113
2.1.4.2. Başbakanlığa Bağlı Denetim Birimleri.....	115
2.1.4.3. Bakanlıklara Bağlı Denetim Birimleri .....	115
2.1.4.4. Devlet Denetleme Kurulu .....	116
2.1.4.5. Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsmanlık) .....	118
2.1.4.6. Sayıştay .....	120
2.1.4.7. Yerel Yönetimlerin Denetimleri .....	122
2.1.5. İç Denetim, Denetim ve Teftiş Kavramlarının İncelenmesi .....	125

2.1.6. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na Göre İç Denetim .....	128
2.1.6.1. İç Denetimin Tanımı .....	130
2.1.6.2. İç Denetimin Özellikleri .....	131
2.1.6.3. İç Denetçinin Görevleri, Nitelikleri ve Atanma Şartları .....	132
2.1.6.4. İç Denetim Koordinasyon Kurulu.....	135
2.1.6.5. İç Denetim Süreci .....	139
2.1.6.5.1. İç Denetim Faaliyetlerinin Planlanması .....	139
2.1.6.5.2. Denetim Görevlerinin Planlanması ve Yürütülmesi .....	141
2.1.6.5.3. Raporlama .....	143
2.1.6.5.4. İzleme .....	146
2.1.6.6. İç Denetim Türleri.....	147
2.1.6.6.1. Uygunluk Denetimi.....	147
2.1.6.6.2. Mali Denetim .....	147
2.1.6.6.3. Performans Denetimi .....	148
2.1.6.6.4. Sistem Denetimi .....	149
2.1.6.6.5. Bilgi Teknolojisi Denetimi .....	150
2.1.6.7. Kamu İç Denetçi Sertifikaları ve Dereceleri.....	151
2.1.6.8. Kamu İç Denetim Faaliyetlerinin Dış Değerlendirilmesi .....	152

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYE'DE KAMU KURUMLARININ DIŞ DENETİMİ

3.1. Dış Denetim .....	155
3.2. Sayıştay Denetimi .....	158
3.3. Dış Denetim Türleri .....	161
3.3.1. Düzenlilik Denetimi .....	161
3.3.2. Performans Denetimi.....	163
3.4. Kamu İdarelerinde Dış Denetim Faaliyet ve Süreci .....	165
3.5. Kamu Mali Yönetim Anlayışında İç ile Dış Denetim Arasındaki İlişki .....	166
3.5.1. Amaçları Bakımından İç ile Dış Denetim Arasındaki İlişki .....	166
3.5.2. Bağımsızlıkları Bakımından İç ile Dış Denetim Arasındaki İlişki .....	167
3.5.3. Denetim Kapsamı Bakımından İç ile Dış Denetim Arasındaki İlişki.....	168

3.5.4. Raporlama Bakımından İç ile Dış Denetim Arasındaki İlişki .....	169
3.5.4.1. Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu .....	170
3.5.4.2. Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu .....	170
3.5.4.3. Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu .....	171
3.5.4.4. Genel Uygunluk Bildirimi .....	171
3.5.5. Risk ve Risk Faktörlerinin Değerlendirilmesi Bakımından İç ile Dış Denetim Arasındaki İlişki .....	172

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **KAMU İÇ DENETÇİLERİ ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA**

4.1. Kamu Kurumlarında Merkezi Uyumlaştırmanın İç Denetim Faaliyetleri Üzerindeki Etkisi .....	174
4.2. Araştırmanın Amacı ve Önemi .....	175
4.3. Araştırmanın Kapsamı .....	176
4.4. Araştırmanın Yöntemi .....	177
4.5. Literatür Taraması .....	177
4.6. Araştırma Ölçeğinin Oluşturulması .....	179
4.7. Araştırmanın Hipotezleri ve Modeli .....	181
4.8. Araştırmanın Kısıtları .....	184
4.9. Evren ve Örneklem .....	185
4.10. Verilerin Analizi .....	185
4.11. Modelin Geçerlilik ve Güvenirlik Çalışması .....	186
4.11.1. Kamu Kurumlarında İç Denetim Ölçeği Geçerlilik ve Güvenirlik Çalışması .....	186
4.11.2. Merkezi Uyumlaştırma Biriminin Etkinliği Ölçeği Geçerlilik ve Güvenirlik Çalışması .....	193
4.11.3. Kamu Kurumlarında Dış Denetim Ölçeği Geçerlilik ve Güvenirlik Çalışması .....	198
4.12. Normallik Analizi .....	202
4.13. Bulgular .....	203
4.13.1. Araştırmada Yer Alan Katılımcılara İlişkin Verilerin Analizi .....	203
4.13.1.1. Ankete Katılanların Cinsiyeti .....	203

4.13.1.2. Ankete Katılanların Yaşı .....	203
4.13.1.3. Ankete Katılanların Mesleki Tecrübesi.....	204
4.13.1.4. Ankete Katılanların Mezun Olduğu Bölüm .....	204
4.13.1.5. Ankete Katılanların İç Denetçi Olmadan Önceki Görevi .....	205
4.13.1.6. Ankete Katılanların Çalıştığı Kurumda Üst Yöneticinin Göreve Gelme Şekli.....	205
4.13.1.7. Ankete Katılanların Kamu İç Denetçi Sertifika Derecesi.....	206
4.13.1.8. Ankete Katılanların Çalıştığı Kurumda Gerçekleştirdikleri İç Denetim Türü .....	206
4.13.2. Ankete Katılanların Anket Sorularına Verdikleri Cevapların Ortalamaları.....	207
4.13.2.1. Ankete Katılanların İç Denetim Ölçeği Maddelerine Verdikleri Cevapların Ortalamaları.....	207
4.13.2.2. Ankete Katılanların Merkezi Uyumlaştırma Ölçeği Maddelerine Verdikleri Cevapların Ortalamaları.....	212
4.13.2.3. Ankete Katılanların Dış Denetim Ölçeği Maddelerine Verdikleri Cevapların Ortalamaları.....	215
4.13.3. Verilerin MW-U ve KW-H Analizleri.....	216
4.13.3.1. Cinsiyet Değişkenine Göre Karşılaştırma.....	216
4.13.3.2. Yaş Değişkenine Göre Karşılaştırma .....	217
4.13.3.3. Mesleki Tecrübe Değişkenine Göre Karşılaştırma .....	218
4.13.3.4. Mezun Olduğu Bölüm Değişkenine Göre Karşılaştırma .....	219
4.13.3.5. İç Denetçi Olmadan Önceki Mesleği Değişkenine Göre Karşılaştırma .....	221
4.13.3.6. Üst Yöneticinin Göreve Gelme Şekli Değişkenine Göre Karşılaştırma .....	222
4.13.3.7. Kamu İç Denetçi Sertifika Derecesi Değişkenine Göre Karşılaştırma.....	224
4.13.3.8. İç Denetim Türü Değişkenine Göre Karşılaştırma .....	225
4.13.4. Araştırma Modelinin Korelasyon Analizi.....	226
4.13.5. Araştırma Hipotezlerine İlişkin Değerlendirmeler .....	232

<b>SONUÇLAR</b> .....	234
<b>ÖNERİLER</b> .....	239
<b>KAYNAKÇA</b> .....	241
<b>EKLER</b> .....	258



## TABLolar LİSTESİ

<b>Tablo 1:</b>	Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri.....	28
<b>Tablo 2:</b>	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları .....	38
<b>Tablo 3:</b>	İç Denetim ile Dış Denetim Arasındaki Farklılıklar .....	87
<b>Tablo 4:</b>	Teftiş ile İç Denetimin Karşılaştırılması .....	128
<b>Tablo 5:</b>	Kamu Kurumlarında İç Denetim Faaliyetleri Ölçeği KMO and Bartlett's Test Bulguları.....	186
<b>Tablo 6:</b>	Tablo Kamu Kurumlarında İç Denetim Faaliyetleri Ölçeği Ortak Varyans Tablosu .....	187
<b>Tablo 7:</b>	Kamu Kurumlarında İç Denetim Faaliyetleri Ölçeği Varimax ile Döndürülmüş Faktör Yükleri .....	188
<b>Tablo 8:</b>	Kamu Kurumlarında İç Denetim Faaliyetleri Ölçeği Öz Değerler Tablosu .....	190
<b>Tablo 9:</b>	Kamu Kurumlarında İç Denetim Faaliyetleri Ölçeği Model Uyum Değerleri .....	190
<b>Tablo 10:</b>	İç Denetim Faaliyetleri Ölçeği Standardize Edilmiş Regresyon Katsayıları Tablosu .....	192
<b>Tablo 11:</b>	Merkezi Uyumlaştırma Biriminin Etkinliği Ölçeği KMO and Bartlett's Test Bulguları.....	193
<b>Tablo 12:</b>	Kamu Kurumlarında Merkezi Uyumlaştırma Biriminin Etkinliği Ölçeği Ortak Varyans Tablosu .....	193
<b>Tablo 13:</b>	Kamu Kurumlarında Merkezi Uyumlaştırma Biriminin Etkinliği Ölçeği Varimax ile Döndürülmüş Faktör Yükleri.....	195
<b>Tablo 14:</b>	Merkezi Uyumlaştırma Biriminin Etkinliği Ölçeği Öz Değerler Tablosu.....	196
<b>Tablo 15:</b>	Kamu Kurumlarında İç Denetim Faaliyetleri Ölçeği Model Uyum Değerleri .....	196
<b>Tablo 16:</b>	Merkezi Uyumlaştırma Ölçeği Standardize Edilmiş Regresyon Katsayıları Tablosu .....	198
<b>Tablo 17:</b>	Dış Denetim Biriminin Etkinliği Ölçeği KMO and Bartlett's Test Bulguları .....	198



<b>Tablo 18:</b> Kamu Kurumlarında Dış Denetim Biriminin Etkinliği Ölçeği Ortak Varyans Tablosu .....	199
<b>Tablo 19:</b> Kamu Kurumlarında Dış Denetim Biriminin Etkinliği Ölçeği Varimax ile Döndürülmüş Faktör Yükleri .....	200
<b>Tablo 20:</b> Kamu Kurumlarında Dış Denetim Faaliyetleri Ölçeği Öz Değerler Tablosu .....	200
<b>Tablo 21:</b> Kamu Kurumlarında Dış Denetim Etkinliği Ölçeği Model Uyum Değerleri .....	201
<b>Tablo 22:</b> Dış Denetim Faaliyetleri Ölçeği Standardize Edilmiş Regresyon Katsayıları Tablosu .....	202
<b>Tablo 23:</b> Modeli Oluşturan Boyutların Normallik Analizi .....	202
<b>Tablo 24:</b> Ankete Katılanların Cinsiyeti .....	203
<b>Tablo 25:</b> Ankete Katılanların Yaşı .....	203
<b>Tablo 26:</b> Ankete Katılanların Mesleki Tecrübesi.....	204
<b>Tablo 27:</b> Ankete Katılanların Mezun Olduğu Bölüm.....	204
<b>Tablo 28:</b> Ankete Katılanların İç Denetçi Olmadan Önceki Görevi .....	205
<b>Tablo 29:</b> Ankete Katılanların Çalıştığı Kurumda Üst Yöneticinin Göreve Gelme Şekli .....	205
<b>Tablo 30:</b> Ankete Katılanların Kamu İç Denetçi Sertifika Derecesi.....	206
<b>Tablo 31:</b> Ankete Katılanların Çalıştığı Kurumda Gerçekleştirdikleri İç Denetim Türü.....	206
<b>Tablo 32:</b> İç Denetçilerin İç Denetim Ölçeği Maddelerine Verdikleri Cevapların Ortalamaları .....	207
<b>Tablo 33:</b> İç Denetçilerin Merkezi Uyumlaştırma Ölçeği Maddelerine Verdikleri Cevapların Ortalamaları.....	212
<b>Tablo 34:</b> İç Denetçilerin Dış Denetim Maddelerine Verdikleri Cevapların Ortalamaları .....	215
<b>Tablo 35:</b> İç Denetçilerin Cinsiyet Değişkenine Göre Araştırma Modelinin MWU Analizi.....	217
<b>Tablo 36:</b> İç Denetçilerin Yaş Değişkenine Göre Araştırma Modelinin KW Analizi.....	218

<b>Tablo 37:</b> İç Denetçilerin Mesleki Tecrübe Değişkenine Göre Araştırma Modelinin KW Analizi.....	219
<b>Tablo 38:</b> İç Denetçilerin Mezun Olduğu Bölüm Değişkenine Göre Araştırma Modelinin KW Analizi.....	221
<b>Tablo 39:</b> İç Denetçilerin Önceki Görevi Değişkenine Göre Araştırma Modelinin MWU Analizi.....	222
<b>Tablo 40:</b> İç Denetçilerin Göreve Getirilme Şekli Değişkenine Göre Araştırma Modelinin MWU Analizi .....	224
<b>Tablo 41:</b> İç Denetçilerin Sertifika Derecesi Değişkenine Göre Araştırma Modelinin KW Analizi.....	225
<b>Tablo 42:</b> İç Denetçilerin İç Denetim Türü Değişkenine Göre Araştırma Modelinin KW Analizi.....	225
<b>Tablo 43:</b> Araştırma Modelinin Boyut –Boyut Korelasyon Analizi .....	226
<b>Tablo 44:</b> Araştırma Modelinin Altboyut-Altboyut Korelasyon Analizi .....	228
<b>Tablo 45:</b> Araştırma Hipotezleri Kabul/Ret Çizelgesi .....	232

## ŞEKİLLER LİSTESİ

<b>Şekil 1:</b> Değer Matrisi.....	42
<b>Şekil 2:</b> Denetim Stratejisini Belirleme Aşamaları.....	60
<b>Şekil 3:</b> İç Denetim Süreci.....	61
<b>Şekil 4:</b> Kontrol Stratejisi ve Başarı Arasındaki İlişki.....	67
<b>Şekil 5:</b> COSO Küpü .....	70
<b>Şekil 6:</b> İç Denetimin Faydaları.....	91
<b>Şekil 7:</b> Kamu Yönetiminde İdari Denetim Sistemi .....	108
<b>Şekil 8:</b> Parlamenter ve Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde TBMM'nin Bilgi Edinme ve Denetim Yollarının Karşılaştırılması.....	114
<b>Şekil 9:</b> Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sisteminde İç Kontrol .....	129
<b>Şekil 10:</b> Kamu İç Denetim Süreci .....	139
<b>Şekil 11:</b> Kamu İç Denetim Faaliyetlerinin Planlanma Aşamaları .....	140
<b>Şekil 12:</b> Kamu İç Denetim Görevlerinin Planlanması ve Yürütülmesi.....	142
<b>Şekil 13:</b> Kamu İç Denetim Sürecinde Raporlama.....	144
<b>Şekil 14:</b> Kamu Mali Denetim Sistemi.....	157
<b>Şekil 15:</b> Merkezi Uyumlaştırma ile İç Denetim, İç Denetim ile Merkezi Uyumlaştırma ve İç Denetim ile Dış Denetim Arasındaki İlişkinin Modellenmesi .....	184
<b>Şekil 16:</b> Kamu Kurulumlarında İç Denetim Faaliyetleri Modelin Path Diagramı.	191
<b>Şekil 17:</b> Kamu Kurulumlarında Merkezi Uyumlaştırma Faaliyetleri Modelin Path Diagramı.....	197
<b>Şekil 18:</b> Kamu Kurulumlarında Dış Denetimin Etkinliği Ölçeği Modelin Path Diagramı.....	201
<b>Şekil 19:</b> Araştırma Modelindeki Boyutlar Arasındaki Korelasyon İlişkisi.....	227

## KISALTMALAR

- AAA** : The American Accounting Association (Amerika Muhasebe Birliği)
- AICPA** : American Institute of Certified Public Accountants (Amerika Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü)
- BEAC** : Certifications for Enviromental, Health & Safety Auditors (Çevre, Sağlık & Güvenlik Denetçileri Sertifikası)
- BÜMKO** : Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü
- BYDK** : Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu
- CAE** : Chief Audit Executive (İç Denetim Yöneticisi)
- CBOK** : Common Body of Knowledge (Ortak Bilgi Havuzu)
- CCSA** : Certification in Control Self-Assesment (Kontrol Özdeğerlendirme Uzmanlığı Sertifikası)
- CFSA** : Certified Financial Services Auditor (Sertifikalı Mali Hizmetler Denetçisi)
- CGAP** : Certified Goverment Auditing Professional (Sertifikalı Kamu Denetçisi)
- CIA** : Certified İnternal Auditor (Sertifikalı İç Denetçi)
- C.K.** : Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi
- COCO** : Canadian Intitute of Chartered Accountants (Kanada Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)
- COSO** : Committee of Sponsoring Organizations (Sponsor Kurumlar Birliği)
- CRMA** : Certification in Risk Management Assurence (Risk Yönetimi Güvencesine Dair Sertifika)
- CSA** : Control Self Assesment (Kontrol Özdeğerlendirme)
- DDK** : Devlet Denetleme Kurulu
- DGS** : Denetim Gözetim Sorumlusu
- ECIIA** : European Conferaditon of Institutes of Internal Auditing (Avrupa İç Denetim Enstitüler Konfederasyonu)
- FEI** : Financial Executives Institute (Uluslararası Finans Yöneticileri Enstitüsü)
- FRC** : Financial Reporting Council (Mali Raporlama Konseyi)
- GKGMİ** : Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
- IIA** : The Institute of Interna Auditors (Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü)
- IMA** : The Institute of Management Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Derneği)

<b>INTOSAI</b>	: International Organization of Supreme Audit Institutions (Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı)
<b>ISA</b>	: International Standard on Auditing (Uluslararası Denetim Standartları)
<b>ISSAI</b>	: International Standards of Supreme Audit Institutions (Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları)
<b>İDB</b>	: İç Denetim Birimi
<b>İDKK</b>	: İç Denetim Koordinasyon Kurulu
<b>KHK</b>	: Kanun Hükmüne Kararname
<b>KİDDER</b>	: Kamu İç Denetçiler Derneği
<b>KİDS</b>	: Kamu İç Denetim Standartları
<b>KİT</b>	: Kamu İktisadi Teşebbüsleri
<b>KMYVKK</b>	: Kamu Malki Yönetimi ve Kontrol Kanunu
<b>KW</b>	: Kruskal Wallis H Testi
<b>M.d.</b>	: Madde
<b>MWU</b>	: Mann Whitney U Analizi
<b>UİDS</b>	: Uluslararası İç Denetim Standartları
<b>UMUÇ</b>	: Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi
<b>TBMM</b>	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
<b>TİDE</b>	: Türkiye İç Denetim Enstitüsü
<b>S.K.</b>	: Sayılı Kanun
<b>SGK</b>	: Sosyal Güvenlik Kurumu
<b>Stn.</b>	: Standart
<b>YDK</b>	: Yüksek Denetleme Kurulu

## GİRİŞ

Denetim, yönetim biliminin temel fonksiyonlarından birini oluşturur ve birtakım amaçlara ulaşmak için kurulmuş olan örgütlerin amaçlarına ulaşip ulaşmadığının belirlenmesi doğrultusunda yürütülen bir faaliyettir. Örgütlerin amaçlarına ulaşmak için yaptıkları planlardan her zaman sapma ihtimalinin olması nedeniyle yürütülen denetim faaliyetleri bu saptamalara karşı bir savunma mekanizması olarak çalışmaktadır (Çalgan vd, 2008: 33). Denetim, örgüt tarafından önceden belirlenmiş birtakım ölçütlere aykırılık olasılığının olabileceği düşüncesine dayanır (Toroslu, 2016: 23). Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir (Güredin, 2014: 11).

2000'li yılların başlarında büyük kurumsal şirketlerde ortaya çıkan muhasebe skandalları Worldcom ve Enron gibi şirketlerin çökmesine neden olmuştur. Bu tür olaylar yatırımcıların mali kayıplara uğramasına ve bu da işletme yönetimlerine olan güveninin sarsılmasına neden olmuş ve dünyada Serbanes Oxley Yasası gibi birçok sıkı yasa ve düzenlemeleri beraberinde getirmiştir (Lakis vd, 2012: 146).

Şirket yönetimleri hissedarların güvenini yeniden sağlamak ve riskleri yönetmek için iç kontrol ve iç denetime önem vermeye başlamışlardır. İç denetim sisteminin tarafsızlığı, güvence hizmeti ve danışmanlık gibi faaliyetleri, hissedarlara güvenilir bilgi sağlamada yardımcı olmaktadır. İç kontrol kurumsal yönetim mekanizması olarak kabul edilmekte ve işletmelerde iç kontrol sisteminin varlığı mali skandalların ardından kamu güvenini yeniden tesis etme sürecinde önemli bir unsur olmuştur (Spira, 2008: 5).

İç denetim faaliyetleri, işletme veya kurumlarda yürütülen faaliyet ve işlemlerin yönetimden bağımsız ve tarafsız olarak incelenmesi ve değerlendirilmesine dayanır. Bu faaliyetler örgütteki riskli faaliyetlerin belirlenmesi, tanımlanması ve risklerin yönetilmesi için oluşturulmuş iç kontrol sisteminin kurulması ve etkinliğine odaklanır. İç denetim örgüt faaliyetlerini inceleyerek, kurumsal risklerin yönetilmesi ve kontrol faaliyetlerine destek sağlayarak öneriler sunar ve kontrol faaliyetlerinin yerindeliğini ve etkinliğini değerlendirir (Arslan, 2015: 65-66).

Dünyada meydana gelen değişimlere paralel olarak kamu yönetiminde de değişim arayışları her zaman güncel konulardan biri olmaktadır. Özellikle 20. yüzyıla kadar sorunların çözüm merkezinin siyasi otoriteler olduğu düşünölmüş, geleneksel kamu yönetimi ve kamu politikaları uygulanarak geçerliliklerini devam ettirmişlerdir. Ciddi mali krizlerin ortaya çıktığı 1970'li yıllarda bu krizlerle karşı karşıya kalan siyasi otoriteler, dünyada genel olarak devletlerin klasik sınırlarına dönmesi ve devletlerin verimlilik unsuru dikkate alınarak bu unsura göre örgütlenmesi anlayışını benimsemeye başlamışlardır. Özellikle özel sektör uygulama ve tekniklerinin incelenerek bunların kamu sektöründe uygulanması gibi düşünceler klasik kamu yönetim anlayışında değişmelere neden olacak tartışmaları beraberinde getirmiştir (Özer, 2005: 4).

Yeni kamu yönetimi anlayışı, özellikle özel sektörde uygulanan yönetim yaklaşımı ve uygulamalarının kamu kesimine aktararak uyarlanması, faaliyetlerin daha etkin, verimli ve ekonomik bir şekilde yürütölmesi, dünyada meydana gelen değişikliklere uyum sağlanarak gelişmişlik düzeyine ulaşılmasını amaçlamaktadır. Yönetim anlayışında değişime paralel olarak denetim de değişiklikler olmuş, risk odaklı, düzenlilik denetimi yerine performans denetimine önem verilmeye başlanmıştır. Ayrıca sistem ve bilgi teknolojilerinin de denetlenmesi gibi denetim kavramında önemli değişimler söz konusu olmuştur (Okur, 2010: 571).

Kamu yönetimi anlayışında zamanla meydana gelen değişimler, denetim anlayışında da değişikliklere neden olmuştur. Denetim sistemindeki değişiklikleri zorunlu kılan faktörler, 1990'lı yıllarla beraber, organizasyonların büyümesi, etkin ve verimli bir şekilde kaynakların kullanılması zorunluluğu, faaliyetlerin gitgide karmaşıklaşması, performans yönetimine önem verilmesi, bilgi ve iletişim teknolojilerinde gerçekleşen gelişmeler, risklerin doğru bir şekilde belirlenerek tanımlanması ihtiyacının artması, şeklinde özetlenebilir (Gökmen, 2009: 7).

İç denetim genel olarak 1980'li yıllarda Türkiye'de uygulama alanı bulmuştur. İç denetim uygulamalarının özel sektör tarafından öneminin farkına varılması, tüm dünyada olduğu gibi ölkemizde de tanınmasına ve önemsenmesine neden olmuştur (Gökmen, 2009: 8). Bu dönemde iç denetim fonksiyonu açısından dünyada meydana gelen gelişmeler özellikle uluslararası şirketler tarafından yakından takip edilmiş ve söz konusu şirketlerin doğrudan ölkemizde yatırım yapmış olanları iç denetim uygulamalarını

Ülkemizde de uygulamaya başlamışlardır. Özel sektörün gelişmesi, sermaye birikiminin, üretim ve satış hacimlerinin artmasına bağlı olmuştur ve bu faktörler işletmelerin büyümelerini sağlamıştır. İşletmelerin büyümeleri beraberinde organizasyon ve yönetim sorunlarına neden olmuş ve işletmelerin tek kişi tarafından yönetilmesi giderek güçleşmiştir. Bu dönemde iç denetim birimi büyük işletmelerin ve çok sayıda şubesi bulunan bankaların yönetimine bağlı olarak i kontrolü sağlamak amacıyla gelişmiştir. Bu dönemde gerçekleştirilen i denetim faaliyetleri kurum yöneticilerine bağlı olarak yönetsel amaçlar için uygulanmıştır (Adiloğlu, 2011: 28).

Türkiye’de kamu mali yönetim ve denetim sistemini değişikliğe zorlayan nedenler arasında; kamu yönetim anlayışında dünya genelinde meydana gelen değişim, küreselleşme, ekonomik krizler, IMF ve Dünya Bankası gibi uluslararası finansal kuruluşlar, bilgi ve iletişim teknolojilerinde meydana gelen gelişmeler, askeri darbeler ve siyasi istikrarsızlıklar, insan kaynakları politikasının yetersiz olması ve Avrupa Birliği ile ilişkiler sayılabilir (Dursun ve Altınışık, 2015: 97). Ülkemizde kamu mali yönetimi ve denetim anlayışındaki gelişmelere uyum sağlamak amacıyla ve bir takım zorlayıcı nedenlere bağlı olarak 24.12.2003 tarihinde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kabul edilerek yürürlüğe girmiştir. 5018 sayılı Kanunun getirdiği yeniliklerden biride kamu idarelerinde iç denetim faaliyetlerine başlanmasıdır.

5018 sayılı kanununun 63. maddesine göre “*i 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*” şeklinde tanımlanmıştır.

Ülkemizde Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı olarak i denetim faaliyetlerinin merkezi uyumlaştırma birimi olarak kurulan İ Denetim Koordinasyon Kurulu, iç denetime yönelik faaliyetlerini düzenleme, koordine etme, izleme ve söz konusu i denetim faaliyetlerine yönelik gerekli eğitimleri yerine getirmektedir.



Ülkemizde kamu idarelerinin dış denetim faaliyetleri Sayıştay tarafından gerçekleştirilmektedir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yürürlüğe girmekle birlikte bu kanunla Sayıştay'ın görev kapsamı genişlemiştir (Çeliker, 2006: 21). 5018 sayılı Kanunla, Sayıştay tarafından yürütülen dış denetim faaliyetlerinin uluslararası denetim standartlarına uygun olarak düzenlilik denetimi (uygunluk denetimi + mali denetim) ve performans denetimi şeklinde sınıflandırıldığı görülmektedir. Sayıştay Kanunu'nda, Sayıştay tarafından yapılan denetimlerin düzenlilik ve performans denetimini kapsadığını belirtmektedir (6085 S.K., md.36).

Bu çalışma, kamu idarelerinde yürütülen iç denetim faaliyetleri ile merkezi uyumlaştırma birimi ve iç denetim ile dış denetim arasındaki ilişkinin incelenmesi; elde edilen sonuçlara göre bir model önerisi sunmak üzere tasarlanmıştır.

Çalışma kapsamında birinci bölümde denetimin; tanımı, özellikleri, unsurları, denetime yakın kavramlar ile denetim türleri üzerinde durulmuştur. İkinci bölümde iç denetimin; tanımı, unsurları, amaç ve kapsamı, özellikleri, iç denetimi gerekli kılan faktörler, iç denetimin tarihçesi, ülkemizde iç denetimin tarihçesi, iç denetim faaliyetlerinin oluşturulması ve yürütülmesi, iç denetim ile iç kontrol arasındaki ilişki, iç denetim ile kurumsal yönetim arasındaki ilişki, iç denetimin faydaları iç denetim mesleği ve sertifika çeşitleri, Türkiye'de kamu kurumlarında iç denetim faaliyetleri, kamu mali yönetimde denetimin amaçları, kamu kurumlarında iç denetime geçiş süreci, kamu yönetiminde idari denetim, kamu mali yönetiminde denetim birimleri, iç denetim, denetim ve teftiş kavramlarının incelenmesi, 5018 sayılı Kanuna göre iç denetim faaliyetleri üzerinde durulmuştur. Üçüncü bölümde kamu kurumlarında dış denetim; Sayıştay denetimi, dış denetim türleri, iç denetim ile dış denetim arasındaki ilişki, işbirliği benzerlikler ve farklılar üzerinde durulmuştur. Dördüncü bölümde kavramsal araştırmalar sonucuna göre araştırma hipotezleri ve modeli oluşturulmuştur. Bu kapsamda oluşturulan hipotezlerin ve modelin test edilmesi amacıyla araştırmanın metodolojisi ve uygulama sonuçlarına yer verilmiştir.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### İÇ DENETİM

İnsanlığın var olduğu tarihten günümüze kadar geldiği süreç incelendiğinde değişmeyen tek kavramın değişimin kendisi olduğu görülmektedir. Avlanma kültürüne dayalı olarak varlığını sürdürmeye çalışan ilk insanlar arasında iletişimin gelişmesi, ateşin bulunması gibi buluşlar insanlığı geliştirerek onların yerleşik hayata geçmelerine neden olmuştur. Yerleşik hayata geçen insanlar hayatlarını devam ettirebilmek için hayvanların peşinden koşup avlanma kültüründen tarım kültürüne geçmiş, toprağı işleyerek ve ekinler ekerek hayatlarını devam ettirmişlerdir. Zamanla insan sayısında meydana gelen artış ile insanların bir arada yaşamaları ve tarım kültürünün hâkim olması sonucu, insanlar ürettikleri tarım ürünlerinden kendi ihtiyaçları dışında fazla olan miktarları trampa yoluyla takas etmeye başlamışlardır. Böylece ürettikleri ürünlerden kendi ihtiyaçlarını karşıladıktan sonra ellerinde kalan fazla ürünler ihtiyacı olan diğer insanlara aktarılmıştır. Paranın icadıyla meydana gelen değişim sonucu trampa uygulamasına son verilmiş insanların ihtiyaç duydukları ürünleri fazla üretim yapan kişilerden para yoluyla temin etmeye başlamışlardır. İlerleyen zamanlarda yazının icadı, göçler, kültürlerin birbirleriyle etkileşimi, coğrafi keşifler, savaşlar, sanayi devrimi, fabrikaların ortaya çıkışı, üretimde makinelerin insanların yerini alması ve teknolojinin gelişmesi gibi yenilikler, insan yaşamını kolaylaştırdığı gibi birtakım sorunların ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Özellikle dünya nüfusundaki hızlı artışa bağlı olarak insanların ihtiyaçlarını karşılamak için kitlesel üretimin yapılmasını gerekli kılmış bu sebeple her geçen gün yeni fabrikalar kurulmuştur.

Fabrikaların kurulması ile birlikte işletmecilik kavramı ortaya çıkmış ve sonsuz olan insan ihtiyaçlarını karşılamak için zamanla işletme sayılarının hızla artmasına neden olmuştur. Rekabetin ortaya çıkması ve en temel amacı kâr elde etmek üzere kurulan işletmelerin amacına ulaşması için birtakım çalışmalar yapılmış, bu çalışmalar sonucunda yönetim kavramı denen yeni bir bilim dalı ortaya çıkmıştır.

Yönetim bilimi alanında yapılan çalışmalar sonucu yönetim, birtakım fonksiyonlara ayrılmış ve bu fonksiyonlardan biri de denetim olarak belirlenmiştir. İşletme sahibi ya da sahipleri tarafından kurulan işletmeler amaçlarına ulaşma konusunda

etkinliklerini ölçmek için denetime ihtiyaç duymuşlardır. Ulaşılmak istenen amaç ile yürütülen faaliyetler birbirleriyle karşılaştırılarak elde edilen sonuçlar yönetim tarafından birtakım kararların alınmasında etkili olmuştur.

Denetim kavramı sadece işletmelere münhasır bir kavram değildir. Hayatın her alanında denetimler yapılmaktadır. Birçok alanda denetime olan ihtiyacın artması sonucu denetim biliminde çalışmalar yapılmasını gerekli kılmış ve bu çalışmalar sonucunda denetim biliminde bazı değişiklikleri beraberinde getirmiş ve denetimin kapsamı genişlemiştir. Özellikle günümüzde olayların ya da işlemlerin gerçekleştikten sonra elde edilen sonuçların amaçlarla karşılaştırılması ve herhangi bir sapma varsa bunu tespit edici denetim modelinden sapmaların ortaya çıkmasına neden olan problemlerin önceden belirlenmesi ve gerekli önlemlerin alınmasına yönelik önleyici denetim kavramı önem kazanmıştır. Ayrıca gerek özel sektörde gerek kamu sektöründe iç kontrol sistemlerinin ve iç denetim mekanizmalarının kurularak hataların ve hilelerin ortaya çıkmadan önlenmesi, faaliyetlerin etkinliğinin artırılması hedeflenmektedir. Bu amaçla günümüzde hem işletmeler hem de kamu kurumlarının denetime verdikleri önem gün geçtikçe artmaktadır. Bu bölümde denetim ile ilgili temel kavramlar açıklandıktan sonra tezin ana konusunu oluşturan iç denetim faaliyetleri ilgili bilgilere yer verilecektir. Öncelikle iç denetimin tanımı, unsurları, özellikleri ve türleri gibi kavramlar açıklanacaktır. Daha sonra iç denetim faaliyetlerinin dünyada tarihsel gelişimi hakkında bilgi verilecektir. Ayrıca iç denetimin kurumsal yönetime katkıları ve iç kontrol sistemi ile iç denetim arasındaki ilişki incelenecektir. Bu açıklamalar ile birlikte iç denetim faaliyetlerinin Türkiye'deki gelişimi hakkında açıklamalarda bulunulacaktır.

## **1.1. Denetimle İlgili Temel Kavramlar**

Bu bölümde denetimle ilgili temel kavramlar açıklanacaktır.

### **1.1.1. Denetimin Tanımı**

Denetim kelimesinin anlamı genel olarak düşünüldüğünde akıllarda yaptığı ilk çağrışım; güvensizlik, baskı ve otorite olduğu için itici bir kavram olmaktadır. Ancak günümüzde hayatın birçok alanında farklı tanımlamalar yapılarak yaygın bir şekilde kullanılan bir kavramdır. Ayrıca gerek kişiler arasında gerekse de kişiler ile toplum

arasında çok farklı şekillerde ortaya çıkan bir kavramdır. (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2017: 5)

Denetim, kelime anlamı olarak incelendiğinde özellikle Anglo-Sakson ülkelerde örgütlerde gerçekleştirilen mali nitelikli olayların denetimine “Auditing” denmektedir. Bu kavram “işitmek, dinlemek” anlamına gelen Latince “Audire” fiilinden türetilmiştir (Walton vd, 1911: 1). Eski Mısır ve Roma uygarlıklarında her kurumda yapılan tahsilat ve ödemeler, bir uzmana okunmakta ve bu kimse okunanları dinleyerek yapılan tahsilat ve ödemelerin uygun olup olmadığına karar vermekteydi (Gürbüz, 1995: 1).

Türk Dil Kurumu’nun İktisat Terimleri Sözlüğü ’ne göre denetim: Kamu ya da özel bir kuruluşa ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun saptanması ve rapor edilmesi amacı ile bir uzman birimi tarafından kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir. (TDK, 2018)

Hukuki açıdan denetim hem kamu kurumlarının hem de özel hukuk hükümlerine göre kurulmuş kurumların kamu yararı açısından kanun ve yönetmelik hükümlerine göre faaliyetlerini yürütüp yürütmediklerinin incelenmesidir. (Çalgan vd, 2008: 33).

Denetim, bireylerin, firmaların ve şirketlerin muhasebe kayıtlarının, belgelerinin, finansal ve yasal kayıtlarının gerçek durumunu yansıtıp yansıtmadığının sistematik ve bilimsel olarak doğrulanmasıdır (Holmes, 1936: 1).

İşletmelerin ve kamu kurum ya da kuruluşlarının faaliyetlerinin hukuk düzenine uygun olarak sürdürülüp sürdürülmediği, ayrıca faaliyet dönemleri sonunda raporladıkları tablolarda yer alan bilgilerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı, ayrıca amaçlarına etkin ve verimli bir şekilde ulaşıp ulaşılmadığı, söz konusu örgütlerle ilişki içerisinde bulunan çevreler ile devlet adına denetlenmesi yasalarla zorunlu tutulmuştur. (Kepekçi, 2000: 1)

Denetim, yönetim biliminin temel fonksiyonlarından birini oluşturur ve birtakım amaçlara ulaşmak için kurulmuş olan örgütlerin amaçlarına ulaşip ulaşmadığının belirlenmesi doğrultusunda yürütülen bir faaliyettir. Örgütlerin amaçlarına ulaşmak için yaptıkları planlardan her zaman sapma ihtimalinin olması nedeniyle yürütülen denetim faaliyetleri bu sapmalara karşı bir savunma mekanizması olarak çalışmaktadır (Çalgan

vd, 2008: 33). Denetim, örgüt tarafından önceden belirlenmiş birtakım ölçütlere aykırılık olasılığının olabileceği düşüncesine dayanır (Toroslu, 2016: 23).

Denetim kavramı, ekonomik birimlerin faaliyet ve işlemlerinin önceden belirlenen genel kabul görmüş kurallara, muhasebe ve denetim ilke ve standartlarına uygun olup olmadığı konusunda; açıklanan veya açıklanacak bilgilerin önceden belirlenmiş olan kriterlere, uygunluğunu belirlemek amacıyla, kanıtların toplanması ve tarafsızca değerlendirilerek sonuçlarının ilgili taraflara raporlanması sürecidir (Akbıyık, 2005: 38).

Ekonomik birimler ister kâr amacı gütsün isterse de kâr amacı gütmeyen birimler olsun, bunlar çeşitli ekonomik faaliyetlerde bulunmaktadır. Söz konusu faaliyetler idame ettirilirken sürekli olarak bilgi ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Bu bilgi ihtiyacı özellikle ekonomik birimleri yönetenler açısından hayati öneme sahiptir. Karar verme sürecinde ihtiyaç duyulan bilginin istenilen zamanda ihtiyaçları karşılayacak şekilde elde edilmesi ve bu bilgilerin doğru ve güvenilir olması oldukça önemlidir. Özellikle ihtiyaç duyulan bilgilerin doğru ve güvenilir olması karar verme sürecinde kolaylıkla kullanılmasını sağlayacaktır. Karar verme sürecinde finansal veya finansal olmayan bilginin doğruluğunun ve güvenilirliğinin belirlenmesinde denetim fonksiyonu önemli bir işlev görmektedir. Denetim bu çerçevede değerlendirildiğinde denetimi, doğru ve güvenilir bilgi ihtiyacını karşılayan bir süreç olarak tanımlamak mümkündür (Durmuş vd, 2008: 3). İşletmelerde çalışanların sürekli aynı işlemleri yapmaları işletme körlüğüne neden olabilmektedir. Bu noktada denetim, dışarıdan işletmeye bakan gözlerin işletme körlüğünü önlemek amacıyla oldukça önemli olmaktadır (Sabuncu, 2017: 163).

Muhasebe denetimi, bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere olan uygunluk derecesini araştırmak ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir (Bozkurt, 2012: 23).

Denetim; muhasebe bilgilerinin ilgili mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygunluğunu, ekonomik olayların gerçek mahiyetinin kayıtlarda yer alıp almadığını tarafsız olarak kanıtlayan, araştırarak sonlandıran ve onaylayan sistematik bir çalışmadır. (Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usulleri Hakkındaki Yönetmelik)

## **1.1.2. Denetimin Unsurları ve Özellikleri**

Denetiminin tanımı incelendiğinde denetimin unsurları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Porter vd, 2003: 3):

### **1.1.2.1. Denetim Bir Süreçtir**

Denetim faaliyetleri sadece tek bir faaliyetten oluşmayıp adeta bir zincirin halkaları gibi birbirini tamamlayan birtakım faaliyetlerden oluşur (Haftacı, 2007: 4). Denetim, üzerinde durduğu iddia ve olaylara göre başlangıcı ve bitişi olan bir süreçtir. Kısacası anlık yapılan işlemlerden değildir (Duman, 2008: 12). Denetime başlanması ve bitirilmesi sürecinde yürütülen faaliyetler belirli bir plan dâhilinde yürütülmektedir (Kaval, 2008: 3). Denetim faaliyetleri incelendiğinde denetim için gerekli olan bilgi ve kanıtların araştırılıp temin edilmesi, bu bilgi ve kanıtlar üzerinde çalışma yapılarak değerlendirilmesi, değerlendirme sonucu bir denetim görüşüne ulaşılması ve ulaşılan sonuçların ihtiyaç duyan kişilere iletilmesi aşamalarını içermektedir (Güredin, 2014: 11). Denetim süreci yürütülen denetim faaliyetleri sonucu birtakım bilgilere ulaşılması ve bu bilgiler doğrultusunda karar verme süreci olarak değerlendirilmelidir (Louwers vd, 2015: 4).

### **1.1.2.2. İktisadi Faaliyet ve Olaylara İlişkin İddialar**

Denetimin konusu ekonomik faaliyet ve olaylara ilişkin bilgilerdir (Kepekçi, 2000: 1). İşletmelerde muhasebe bölümü tarafından mali nitelikli olayların belirlenmesi, kaydedilmesi ve özetlenmesi fonksiyonlarına dikkat çekilmektedir (Güredin, 2014: 11). İşletmelerin yaptıkları ekonomik faaliyet sonuçlarına göre bir takım finansal tablolar, raporlar ve çeşitli sayısal veriler yönetim tarafından ilgili bölümlere hazırlanır ve bilgi kullanıcılarının hizmetine sunulmaktadır. Bu aynı zamanda işletme yönetimi açısından bir iddia niteliğindedir (Karacan ve Uygun, 2012: 37). Denetçi denetim faaliyetlerini yürüterek işletme yönetiminin iddialarını oluşturan finansal tablo ve çeşitli raporlarda yer alan bilgilerin doğruluğu araştırır (Duman, 2008: 12).

### **1.1.2.3. Önceden Saptanmış Ölçütler**

Denetçinin denetim faaliyetleri sonucunda ulaştığı bilgiyi değerleyeceği standartlardır (Kepekçi, 2000: 1). İşletme yönetimi tarafından hazırlanan ekonomik

faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaların doğruluğunun belirlenmesi amacıyla karşılaştırıldıkları standartlardır (Güredin, 2014: 12). Önceden belirlenmiş olan ölçütler yapılan denetimin amacına göre farklılık gösterebilir. Örneğin yapılan denetim faaliyetlerinin amacı finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğu hakkında bir görüş belirtmek ise, önceden belirlenen standartlar Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve muhasebe standartlarıdır (Karacan ve Uygun, 2012: 37). Denetçi yürüttüğü denetim faaliyetleri sonucu elde ettiği bilgileri ihtiyaç duyan kişilere bildirir. Denetçi ile bilgiye ihtiyaç duyan kişiler arasında etkili ve verimli bir iletişimin kurulabilmesi için ortak bir iletişim diline gereksinim vardır. Denetçi ile bilgiyi kullanacak kişiler arasındaki ortak iletişim sağlayacak olan ise önceden saptanmış ölçütlerdir (Çalgan vd, 2008: 34).

#### **1.1.2.4. Uygunluk Derecesi**

İşletme yönetimi tarafından hazırlanıp iddia edilen çeşitli finansal tablo ile sayısal veriler halinde raporlanan verilerin elde edilmesi ve raporlanmasında önceden belirlenmiş birtakım ölçütlere ne kadar uyulduğunu ifade etmektedir (Kepekçi, 2000: 2). Bu uygunluk derecesi bir takım sayısal bilgilere dayanabileceği gibi (örneğin stoklardaki firenin %2 olarak gerçekleşmesi normaldir), sayısal olmayan bilgilere (örneğin seçilen stok değerlendirme yönteminin muhasebenin tutarlılık kavramı gereği değiştirilmeden uygulanmaya devam edilmesi gibi) göre de saptanabilir (Karacan ve Uygun, 2012: 37).

#### **1.1.2.5. Tarafsızca Kanıt Toplama ve Kanıtları Değerleme**

Denetim faaliyetlerini yürüten denetçi herhangi bir önyargının oluşmasına izin vermeden bağımsız ve uzman bir kişi olarak yönetimin iddialarını dikkatle inceleyip ve sonuçlarını özenle değerlendirmesi gerekmektedir (Güredin, 2014: 12). Denetçileri kanıt toplama ve toplanan kanıtları değerlendirme faaliyetlerine yönelten yönetimin iddialarıdır. İşletmenin ekonomik faaliyet ve olaylarına ilişkin yönetimin iddiaları, finansal tablolarda yer alan bilgilerin işletmenin mevcut durumunu yansıtmakta olduğu şeklindedir (Hayes vd, 2005: 11). Ayrıca bu unsur, denetçinin kanıt toplama aşamasında tarafsız olması, herhangi bir önyargının oluşmasına izin vermeden objektif bir şekilde davranarak bağımsız ve uzman bir kişi olarak yeterli miktarda ve uygun nitelikte kanıt toplaması ve bunları değerlendirmesi anlamında kullanılmaktadır (Karacan ve Uygun, 2012: 37).

### **1.1.2.6. İlgili Duyanlar**

Günümüzde ekonomik faaliyetlerin merkezinde işletmeler yer almaktadırlar. Toplumunu oluşturan kişi ya da kuruluşlar ekonomik faaliyetlerde bulunan işletmeleri yakından izlemektedirler. Bu kişi ya da kuruluşlara işletme ilgilileri denmektedir (Ataman vd, 2001: 13). İlgili duyanlar, denetçi tarafından oluşturulan denetçi görüşünü dikkate alarak işletme yönetimi tarafından ileri sürdüğü iddialardaki bilgileri karar alma süreçlerinde kullanan kişilerdir (Kepekçi, 2000: 2). Denetçi görüşü ve denetim bulgularını kullanan her birey ilgili taraf olmaktadır (Güredin, 2014: 12). Bu gruba ortaklar, işletmenin yöneticileri, kredi verenler devlet kurumları ve kamuoyu sayılabilir. Denetimin amacı finansal tablolara güvenilirlik kazandırmak ve sonuçları ilgili duyanlara iletmektir (Hayes vd, 2005: 12).

### **1.1.2.7. Sonuçları Bildirme**

Yürütülen denetim faaliyetleri sonucunda denetçi tarafından elde edilen bilgi ve bulguların ihtiyaç duyan kişilere iletilmesini açıklayan bir kavramdır. Raporun kapsamı ve türü yapılan denetimin niteliğine, amacına ve sonucuna göre farklılık göstermektedir. Denetim faaliyeti sonunda denetçi tarafından üretilen görüş, işletme yönetimi tarafından ileri sürülen iddiaların önceden belirlenmiş standartlarla karşılaştırarak denetimle saptanmış uygunluk düzeyi demektir (Kepekçi, 2000: 2). Denetim faaliyetlerinin son aşamasıdır. Denetçi raporunda yaptığı denetim faaliyetleri sonucunda elde ettiği bilgileri dikkate alarak denetlenen işletmenin yönetiminin iddialarını oluşturan finansal tabloların, işletmenin denetlenen dönemdeki finansal yapısını ve faaliyet sonuçlarını genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri açısından inceleyerek, bu finansal tablolardaki bilgilerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı konusunda bir görüş açıklamaktadır. Denetçi raporunda ilgili finansal tabloların yüzde yüz olarak doğruluğunu onaylamaz ve bu hususta açık bir güvence veremez (Çalgan vd, 2008: 35).

### **1.1.3. Denetimin Tarihsel Gelişimi**

Denetim faaliyetleri incelendiğinde ilk denetimin ne zaman, nerede ve nasıl başladığına dair kesin kanıtlar bulunmamasına rağmen denetimin tarihsel gelişiminin iktisadi faaliyetlerin tarihsel gelişimi ile yakından ilgili olduğu düşünülmektedir (Toroslu,



2016: 26). Denetim mesleğinin tarihsel gelişimi incelendiğinde sanayi devrimi öncesi ve sonrası olarak ikiye ayrılabilir (Ataman vd, 2001: 16).

Denetim faaliyetlerinin başlangıcı, başkası namına ve hesabına yapılan ödemeler ile alınan satış gelirlerinin kaydedilmesinden sorumlu tutulan kişilerin kontrol edilmesine yönelik bir sistem oluşturma ihtiyacının ortaya çıkmasına dayanmaktadır. Denetim faaliyetlerine dair ilk kayıtlar incelendiğinde kamu hesaplarıyla ilgili olduğu aşikârdır. Antik Roma, Yunan ve Mısırlıların, maliye memurları vasıtasıyla tutulan kamu hesaplarının kontrol edilmesine birtakım sistemler geliştirip kullandıklarına yönelik çeşitli kanıtlar vardır (Demirbaş ve Çetinkaya, 2018: 35).

İktisadi faaliyetlerin doğması ve gelişmesi beraberinde bu faaliyetlere ilgi duyanları getirmiştir. İktisadi faaliyetlerin ortaya çıktığı ilk zamanlarda bu faaliyetlere ilgi duyanlar, tarımsal ürünlerin bir mal olarak kentlere yönelmesiyle tarih sahnesine çıkan ve söz konusu faaliyetlere ilişkin bilgiyi tekellerinde bulundurdukları için yönetime katılan ilk tüccarlar olmaktadır. Daha sonraları ekonomik ve toplumsal düzeni kurarak, yönetip ve koruyacak olan kent devletleri izlemiştir. Devletlerin iktisadi faaliyet ve olaylara olan ilgisi ilk kuruldukları günden günümüze kadar giderek artmıştır. Bazı kaynaklar Milat'tan önce Mezopotamya'da iktisadi faaliyet ve olayların levhalar üzerine kaydedildiğini göstermektedir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2017: 10). M.Ö. 3600'lü yıllara kadar dayanan kayıtlar Mezopotamya'da kâtiplerin bir takım iktisadi faaliyetlere ilişkin kayıtların özetlerini oluşturduklarını göstermektedir. Söz konusu özetler başkaları tarafından tutulan kayıtların ayrı bir listesini oluşturmaktadır. İktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin tutulan kayıtlar ve kâtipler tarafından oluşturulan özetlerin birbiriyle karşılaştırılması ve bu karşılaştırmada kullanılan nokta, daire ve kısa çizgiler gibi işaretler denetçilerin kayıtları karşılaştırdıkları ve doğruluğunu tespit etmeye çalıştıklarını göstermektedir. Günümüzde kayıtları tutan ile bu kayıtların başkaları tarafından kontrol edilmesi faaliyetleri, eski dönemlerdeki bu tür uygulamalar sonucu ortaya çıkmıştır (Demirbaş ve Çetinkaya, 2018: 35). Roma uygarlıklarında incelendiğinde denetim faaliyetleri, her kurum tarafından yapılan faaliyetler sonucu elde edilmesi gereken gelirlerin tahsil edilmesi ve ödemelerin yapılması gibi işlemler bir bilirkişiye karşı okunmakta ve bilirkişi okunanları dinleyerek yapılan ödeme ve tahsilatların uygun olup olmadığına karar verme faaliyetlerine dayanmaktaydı (Gürbüz, 1995: 1). Eski mısır

uygarlığında kamunun gelirlerinin ve harcamalarının kontrol edildiği bilinmektedir. Firavunlar dönemi Mısır’ında yazılı emir olmadan hazineden hiçbir şey ödenmediği ve üretilen tarımsal ürünlerden alınacak vergilerin tespit edilmesi için üretimin kontrol edildiği bilinmektedir. Ayrıca hırsızlığın önlenmesi amacıyla bir kâtip tarafından tutulan kaydın bir diğer memur tarafından kontrol edilirdi. Üretilen tarımsal ürünlerden alınan vergi ambarlara getirildiğinde her çuval gözetmen eşliğinde doldurulur ve kaydedilirdi. Çuvallar ambar içlerine taşınıp boşaltıldığında ambar içinde olan kâtip, kaç çuval ürünün ambarın içine taşınıp boşaltıldığına dair kayıt tutardı. (Karacan ve Uygun, 2012: 41; Demirbaş ve Çetinkaya, 2018: 35; Mil, 2016: 16). Atina’da en önemli maliye büroları, haznedarın sorumluluğunda olup, gelirlerin belirlenmesi, giderlerin yapılacağı yerlerin tespit edilmesi, ödemelerin onaylanması ve hesap devri gibi işlemler yetkili memur bürosunda yapılırdı. Tahsil edilen gelirlerin kontrol edilmesi için senato tarafından görevlendirilen bir kontrol memuru, gelirlerin dağıtılması durumunda, bundan sorumlu birim tarafından görevlendirilen kontrol memuru ve ayrıca birkaç alt düzey kontrol memuru orada görev yapardı. Böylelikle memurlar tarafından tutulan kayıtlar kontrol memurları tarafından kontrol edilirdi. Romalılar Cumhuriyet dönemini başlarında gelirlerin toplanması ve harcama yapılması kararını veren memurlar ile fiili olarak tahsilatı yapan ve ödemelerden sorumlu olan memurun ayrı olmasına karar vermişler ve böylece farklı memurlar arasında bir karşıt kontrol sistemi oluşturmuşlardır (Demirbaş ve Çetinkaya, 2018: 36).

Ortaçağda ticaretin gelişmesi ve sermaye sahiplerinin yapılan işten uzak kalmaları sonucu muhasebe ve denetimin öneminin artmasına neden olmuştur (Mil, 2016: 17). Coğrafi keşiflerden önce gemilerini yakın ticari limanlara gönderip dönüşte kaptanlarla hesap gören Fransız, Alman, Hollandalı, İtalyan gibi ortaçağ tüccarları Afrika’yı dolaşarak Hindistan’a giden yeni bir yol keşfettiklerinde, bu yeni yolu kullanarak uzun mesafeli yolculuğu gerçekleştirmek için zaman zaman devletinde iştirak ettiği ortaklıklar kurmaya yönelmiştir. Bu durum ise iktisadi faaliyetlere ilgi duyanların sayısında artışa neden olmuştur (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2017: 11).

Okuma-yazmanın yaygın olmadığı zamanlarda denetim faaliyetleri genellikle bir dinleme ve duyma faaliyeti olarak gerçekleşmiştir. Malikâneler döneminde özellikle İngiltere’de gelişmiş bir kayıt sistemi oluşturulup ayrıca bu sistemi denetleyen bir

denetim sistemi mevcuttu. Bu sistemde kiracılardan elde edilen gelirleri tahsil eden bir kişiden ayrı olarak bir başka kişide tahsilatların kayıtlarını yaparlardı. Bu işlemler tamamlandıktan sonra Lordun huzura geçilir, hesaplar okunurken denetçi denen başka bir kişide okunanları dinlerdi. Bu açıklamalar doğrultusunda denetim; Latince *Aidutus* veya *Audire* terimlerinden türetilmiş bir kelime olup kelime anlamı duyma, dinlemedir (Demirbaş ve Çetinkaya, 2018: 36). Meslek unvanı olarak *Auditor* 1289 yılında ilk defa İngiltere’de kullanılmıştır. Profesyonel olarak kurulun ilk denetçi örgütü 1581 yılında Venedik’te kurulmuştur (Toroslu, 2012: 26).

Sanayi devriminden önce denetim bir meslek olarak görülmemiştir. Eski zamanlardan süregelen denetim faaliyetleri farklı biçimlerde uygulanarak süregelmiştir. Bu devirlerde yapılan iktisadi işlemlerin hacim olarak azlığı nedeniyle yapılan denetim faaliyetlerinde belgelerin tamamı incelenebilmiştir. Ayrıca yapılan denetim faaliyetlerinde işletme sahiplerine bağlı olarak çalışan kişilerin dürüstlüklerini belirlemek için denetimler yapılmıştır (Güredin, 2014: 14).

Sanayi devriminden 1900’lü yılların başına kadar olan dönemde iktisadi hayatta büyük değişiklikler yaşanmış emek yoğun üretimden sermaye yoğun üretime geçilmiş, büyük işletmelerin kurulabilmesi için şirketleşme yapısında değişiklikler yaşanmış ve anonim şirketler ortaya çıkmıştır. Özellikle hakla açık anonim şirketlerin gelişmesi ile sermaye ile yöneticilik kavramının birbirinden ayrılmasına neden olmuş, sermaye sahipleri işletme yönetimini, alanında uzman profesyonel yöneticilere devretmişlerdir. Bu gelişmeler sonucunda sermaye sahipleri, yöneticileri ve çalışanları denetlemek için bağımsız uzmanlara denetim yaptırmaya başlamışlardır. Bu dönemde yürütülen denetim faaliyetleri genellikle muhasebe kayıtlarındaki hata ve hilelerin önlenmesine yönelik faaliyetlerden ibarettir. Defterlerdeki kayıtlar ile bu kayıtların dayandığı belgeler karşılaştırılarak herhangi bir hata ve hilenin olup olmadığını belirlemek, denetim faaliyetlerinin özünü oluşturmaktadır (Karacan ve Uygun, 2012: 41). Dış denetim öncelikle 19. yüzyılın başlarında İngiltere’de ortaya çıkmıştır. 1845 yılında İngiltere’de çıkarılan bir yasayla demiryolu şirketlerinin bilançolarını denetletmeleri istenmiştir. Ayrıca bağımsız dış denetim uygulamalarının yasal olarak ilk düzenliği ülke de İngiltere’dir. 1845 yılında çıkarılan İngiliz Şirketler Kanunu’na göre kurulan şirketlerin kuruluş sözleşmelerini tescil ettirebilmeleri için sözleşmelerinde bir denetçinin

belirtilmesi gibi düzenlemeler getirilmiştir. Bu süreçte aynı zamanla bazı denetim elamanlarının mesleklerini kötüye kullanmaları sonucunda denetim mesleğinin örgütlenmesine ihtiyaç duyulmuş ve meslek birlikleri kurulmuştur. 1850'li yıllarda İskoçya Fermanlı Muhasebeciler tarafından modern muhasebe denetimi yazılı hale getirilmiştir. Meslek olarak denetimin İngiltere'de ortaya çıkması sonucu bu ülkeden ABD ve Kanada'ya göç eden muhasebeciler tarafından 1880 yılında Quebec şehrinde İngiliz Kraliyet Hükümeti'nin izni alınarak Quebec Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü'nü ve 1886 yılında da Newyork'da Amerikan Kamu Muhasebecileri Birliği'ni kurmuşlardır. Aynı yıl Newyork'da ilk Yeminli Muhasebe Uzmanları Kanunu kabul edilmiştir. 1879 yılında Fransa, İngiltere ve ABD'den sonra dış denetime yönelik ilk uygulamayı yapmıştır (Duman, 2008: 11).

1900 ile 1930 arası dönemde meydana gelen en önemli gelişmelerin başında işletmelerin finansal yapısıyla ilgilenen çıkar gruplarının ortaya çıkmasıydı. Bu dönemde işletme ilgililerinde artış nedeniyle denetim amacıyla değişikliklere neden olmuştur. Muhasebe hata ve hilelerinin ortaya çıkarılması olan denetimin amacı, bu dönemde şirketler tarafından sunulan finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğunun uzman bir denetçi tarafından onaylanması şeklinde değişmiştir. Amaçtaki değişmeye bağlı olarak denetim tekniklerinde de değişiklik olmuş ve örnekleme yoluyla denetim faaliyetlerine başlanmıştır (Güredin, 2014: 15).

1930'lu yıllardan günümüze kadar gelen süre incelendiğinde muhasebe biliminde meydana gelen gelişmeler doğrultusunda bilgi birikimin artmasına neden olmuştur. Belge bazında inceleme yerine işletmelerin mali tabloları bir bütün olarak incelenmeye başlanmış ve bu tablolar hakkında bir görüş bildirilmiştir. Bu yaklaşıma "Mali Tablolar Denetimi" denmektedir. Bu yaklaşım günümüzde de sürdürülmektedir. İzleyen yıllarda işletmelerde iç kontrol sistemlerinin kurulmasına bağlı olarak denetçilerde denetim faaliyetlerine yönelik yaklaşımlarını değiştirmişlerdir. İşletmelerde kurulmuş olan iç kontrol yapıları sürekli değerlendirilerek elde edilen sonuçlara göre denetçiler denetim planlarında değişiklikler yapmışlardır. Bu yaklaşıma "Sistemlere Dayalı Denetim Yaklaşımı" denmiştir. 1960'lı yıllardan sonra yürütülen denetim faaliyetlerinde bilgisayarın kullanılmaya başlanması ile analitik inceleme denetim modelinden istatistiki

örnekleme denetim yöntemleri yaygın olarak kullanılmaya başlanmıştır. Bu gelişmelere bağlı olarak faaliyet denetimi gelişmeye başlamıştır (Ataman vd, 2001: 16).

#### **1.1.4. Denetimi Gerekli Kılan Faktörler**

Günümüzde ekonomik faaliyetlerin merkezinde işletmeler yer almaktadırlar. İşletmeler tarafından yürütülen faaliyetler toplumda bir takım kişi ya da kuruluşların ilgisini çekmektedir (Ataman vd, 2001: 13). Özellikle ekonomik ve teknolojik alanda meydana gelen gelişmeler işletmelerin büyüme ivmesini hızlandırmış ve işletmelerin büyük boyutlara ulaşmasına neden olmuştur. Bu tür gelişmelere bağlı olarak işletmelerle ilgilenenlerin sayısı hızlı bir şekilde artmıştır (Bozkurt, 2012: 19). Bu kişi ya da kuruluşlara işletme ilgilileri denmekle birlikte aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- İşletme yöneticileri
- Hissedarlar
- Yatırımcılar
- Kredi kuruluşları
- Çalışanlar ve kuruluşları
- Müşteriler
- Tedarikçiler
- Devlet
- Danışmanlık kuruluşları
- Kamuoyu

Genel olarak incelendiğinde denetime duyulan ihtiyaç iki nedenden ötürü ortaya çıkmaktadır. Bunlardan birincisi, bireysel amaçlar ile örgütsel amaçların birbirinden farklı olmasıdır. İkincisi ise, amaçların belirlenmesi ile bu amaçlara ulaşılması için gerekli olan sürenin belirsiz olmasıdır. Bu nedenler hem denetimin önemini hem de gerekliliğini ortaya koymaktadır (Mil, 2016: 18).

Denetim konusu itibariyle ekonomik olay veya işlemlere ait bilgileri içermektedir. Bu ekonomik olay ve işlemlere ait bilgiler, muhasebe sistemi tarafından üretilen bilgi ve raporlar olup işletme yönetimine ve işletme ilgililerine yol gösteren, işletme hakkında değerlendirme yapmak ve bir görüşe ulaşmak açısından büyük önem arz etmektedir (Akbiyık, 2005: 38).

İşletme ilgilileri kendi çıkarları doğrultusunda yakından izledikleri işletmeler hakkında birtakım kararlar alabilmeleri için bilgiye ihtiyaç duymaktadırlar. Aldıkları kararlardan maksimum fayda sağlayabilmeleri için ihtiyaç duydukları bilginin güvenilir olması gerekmektedir (Ataman vd, 2001: 13). İşletmeyle ilgili kişi ya da kuruluşlar, işletme yönetiminden işletmeyle ilgili birtakım bilgileri isteme hakları vardır. Ancak işletme yönetimi tarafından ilgili kişilere sunulan bilgilerin doğru ve güvenilir olduğundan söz konusu kişiler emin değillerdir (Toroslu, 2016: 25). Günümüzde işletmeye ilgi duyanların kendilerine sunulacak olan bilgilerin her birinin kaynağına inerek inceleme olanağına sahip olamazlar. Bu sebeple ilgi duyanlar alacakları kararlarda başkaları tarafından sunulan bilgileri kullanmak zorundadırlar (Karacan, 2012: 31).

Denetimin yapılmasını gerekli kılan ya da zorunlu kılan faktörlerden en önemlisi güvenilir ve doğru bilgiye duyulan ihtiyaçtır. İşletmelerle ilgili doğru ve güvenilir bilgiye ulaşmaya engel olabilecek birçok faktör bulunmaktadır. Söz konusu faktörler (Durmuş vd, 2008: 6) aşağıdaki gibi sayılabilir:

- Çıkar çatışması,
- Muhasebe sistemlerinin karmaşıklığı,
- Bilgilerin alınacak kararlarla ilgili olması,
- Diğer nedenler.

Karar alıcı işletme ilgilileri ile bilgiyi düzenleyen işletme yönetimi arasında bir çıkar çatışması söz konusu olduğunda, bilgiyi hazırlayan kaynağın söz konusu bilgileri kendi çıkarları doğrultusunda hazırlaması doğaldır. İşletme yönetimi gerek geleceğe yönelik bir takım iyi niyetlere dayalı iyimserliğe bağlı olarak gerekse de kötü niyetli olarak karar alıcıları yanıltmak gibi farklı zamanlarda farklı amaçları olabilir. Fakat her iki durumda da yönetim tarafından hazırlanan bilgiler doğru ve güvenilir değildir (Güredin, 2014: 9). Çıkar çatışması mali tablo kullanıcıları arasında da olabilir. Örnek vermek gerekirse işletmeye kredi verenler işletmenin dönem kârının dağıtılmamasını isterlerken, hisse sahipleri tam tersini yani kârın dağıtılmasını isteyebilirler. İşletmelerin hazırlayıp sunmuş olduğu finansal tabloları okuyup karar veren kişiler arasındaki çıkar çatışmalarına bağlı olarak açıklanan tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğuna yönelik alanında uzman ve işletme yönetimiyle arasında bir çıkar ilişkisi bulunmayan kişiler tarafından denetim yapılarak görüş bildirilmesi gerekir (Kepekçi, 2000: 9).

İşletmeler büyüdükçe ve teknoloji ilerledikçe muhasebe işlemleri ve finansal tabloların hazırlanması karmaşık hale gelmektedir. Bu durum hazırlanan finansal tabloların hatalı olma ihtimalini artırdığı gibi var olan hataların ortaya çıkarılmasını da zorlaştırmaktadır (Kepekçi, 2000: 9). Muhasebe sürecinin giderek karmaşıklaşması nedeniyle elde edilen bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığını belirleme ihtiyacını da beraberinde getirmektedir (Durmuş vd, 2008: 6). İşletmelerin faaliyetleriyle ilgilenen kişilerin günümüzde karmaşıklaşan muhasebe işlemleri ve finansal tablolar hakkındaki bilgileri yorumlamakta yeterli eğitime sahip olmayabilirler. Söz konusu bilgilerin kolay ve anlaşılabilir bir hale getirilmesi için denetimden geçirilerek karar vericilerin ihtiyaçlarına göre özetlenmesi gerekmektedir (Louwers vd, 2015: 2).

İşletmeler tarafından yürütülen faaliyetleri takip edenler alacakları kararların sağlıklı olabilmesi için ihtiyaç duydukları doğru ve güvenilir bilgiye sahip olmaları gerekmektedir. Bilginin yanlış veya yanıltıcı olması alınacak kararların hem işletmeye hem de karar vericileri zor durumda bırakması oldukça muhtemeldir. Bilginin alınacak kararları doğrudan etkilemesi sebebiyle denetlenmesini gerekli kılmaktadır (Ataman vd, 2001: 13). Denetim, bilginin kalitesini artıran profesyonel bir hizmettir. İlgili kişiler açısından işletme hakkında alacakları kararlarda ihtiyaç oldukları bilginin denetimden geçirilmiş olması bilginin kalitesini ve güvenilirliğini artırması nedeniyle oldukça önemlidir (Arens vd, 2017: 8).

İşletmelerin muhasebe bölümleri tarafından hazırlanan finansal tablolarında yer alan bilgileri dikkate alıp karar verecek olan işletme ilgilileri ile işletme yönetiminin farklı yerlerde olması nedeniyle işletme yönetiminden sürekli bilgi almak isterler. İlgili kişilerin işletme ya da organizasyonlardan uzak olmaları nedeniyle karar verirken ihtiyaç duydukları bilgilerin denetimden geçirilmiş olması bilginin güvenilirliğini artıracaktır (Louwers vd, 2015: 2). Ayrıca ilgili kişiler bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini belirlemek için kendilerinin denetim yapmaları yasalar tarafından engellenmesi, zaman ve maliyet açısından rasyonel olmaması gibi etkenler nedeniyle bağımsız ve alanında uzman kişiler tarafından finansal tabloların denetlenmesini istemektedirler (Durmuş vd, 2008: 6).

### **1.1.5. Denetime Yakın Kavramlar**

Günlük hayatımızda denetimle aynı anlamda kullanılabilen birçok sözcük bulunmaktadır. Türkçe’de denetim kavramı yerine kullanılan fakat aynı anlamı karşılamayan teftiş, revizyon, kontrol, soruşturma, murakabe, gibi kavramlar bulunmaktadır. Söz konusu kavramların denetimle eşanlamlı olarak tutulması bir takım kavram karışıklıklarını da beraberinde getirmekte ve özünde denetim olmayan faaliyetlerin denetim olarak kabul edilmesine neden olmaktadır (Demirbaş ve Çetinkaya, 2018: 41). Aşağıda denetim yerine kullanılan kavramlar ile bunların denetim ile arasındaki farklılıklar belirlenip açıklanacaktır.

#### **1.1.5.1. Murakabe**

Arapça kökenli bir kelime olup kelime anlamı itibariyle kişinin kendi iç âlemini denetlemek üzere kendi iç âlemine bakmak, nefis muhasebesi yapmak gibi anlamları vardır. Öncelikle kişi önce kendi muhasebesini yapar daha sonra murakabesini yani denetimini yapar. Kavramsal olarak murakabe, denetim ile eşanlamlı değildir. Literatürde murakabe, denetim, teftiş, revizyon ve kontrol kavramalarını da içine alan geniş kapsamlı bir terim olarak, olması gereken ile fiili durum arasındaki karşılaştırma işlemlerini ifade etmek için kullanılır (Gürbüz, 1995: 8; Karacan ve Uygun, 2012: 39; Toroslu, 2016: 34). Murakabe, yapılan işin doğru olarak yapılıp yapılmadığı tespit etmek, doğrulamak ve adeta yapılan işin sağlamlasını yaparak emin olmak gibi durumları ifade etmek için kullanılır. Denetim ise daha geniş kapsamlı bir faaliyet olup hata ve hileleri ortaya çıkarmak gibi amaçlarla da kullanılır.

#### **1.1.5.2. Revizyon**

Latince kökenli “Revidere” kelimesinden türetilerek dilimize revizyon olarak geçmiş olan kavram, değişen koşullar ve meydana gelen gelişmelere bağlı olarak yürütülen faaliyetleri yeniden inceleyerek gözden geçirmek, yeniden bakmak gibi anlamlarda kullanılmıştır (Demirbaş ve Çetinkaya, 2018: 42).

Revizyon, işletmenin yürüttüğü faaliyetler ve bunlara bağlı işlemler yapıldıktan sonra, yani kayıtlar yapıldıktan sonra yapılır. Muhasebe denetimi açısından revizyon, ilk olarak akla gelen defterlerin ve kayıtların gözden geçirilmesi gelmektedir. Günümüzde



revizyonun kapsamı muhasebe işlemlerinin yeniden gözden geçirilmesi gibi faaliyetleri aşarak işletme analizleri gibi konuları da kapsar. Modern anlamda revizyon, işletmenin yapısını ve bu yapıya bağlı olarak yürütülen faaliyetler ile ilgili sorunların incelenmesini de içermektedir. İşletmelerin değişen koşullara yönelik kendilerini güncellemelerini sağlamak için revizyon faaliyetleri önemli bir faaliyettir. Günümüzde revizyon kavramının kapsamında meydana gelen genişlemeden dolayı son zamanlarda muhasebe denetimi (Auditing) ile eşanlamli olarak kullanılmaktadır (Toroslu, 2016: 34; Gürbüz, 1995: 8).

### **1.1.5.3. Teftiş**

Dilimizde teftiş, Fransızca ve Almanca karşılığı Inspection olan Latince “Inspicere” kelimesinden türetilmiştir. Teftiş kelime anlamı olarak gözden geçirme, tetkik etme, inceleme ve yoklama anlamlarına sahiptir. Teftiş faaliyetleri sürekli yapılan bir faaliyet olmayıp, zaman zaman yapılan bir gözden geçirme işlemi olup, yapılan faaliyetlerin yasalara, emir ve yönergelere uygun yürütülüp yürütülmediğini belirlemeye yöneliktir. Teftiş bir otoriteye bağlı olarak yürütülmektedir. Bu otorite işletme yönetimi olabileceği gibi yasalar ve yönetmelikler de olabilir (Toroslu, 2016: 34; Gürbüz, 1995: 9). Teftiş, kurumlarda yürütülen faaliyetlerde gerçekleşebilecek hataların ve bunların sorumlularının belirlenmesi, usulsüzlük ve yolsuzlukların önlenmesi amacıyla gerektiğinde yapılan inceleme ve sonuçların değerlendirmesi faaliyetlerinden oluşmaktadır. Bu nedenle teftiş faaliyetleri yönetime bağlı olarak alanında uzmanlaşmış kişiler tarafından yerine getirilmektedir (Akpınar, 2011: 287).

Teftiş faaliyetleri, bir olayın aslını, gerçekliğini ve işlerin istenilen şekilde yürütülüp yürütülmediğini tespit etmek için yapılmaktadır. Denetim faaliyetleri teftiş faaliyetlerine göre daha geniş kapsamlıdır. Denetim bir şeyin geneli için yapılırken teftiş ise genel içerisindeki daha özel durumlara uygulanır. Teftiş faaliyetleriyle uygunluk denetimi yapılmaktadır. Belirlenmiş standart ve normlara bağlı olarak faaliyetler yerine getirilirken bunlara ne derecede uyulduğunu belirleme amacı vardır. Teftişin denetimden farklılıkları (Kaval, 2008: 4) aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- Yürütülen teftiş faaliyetleri işletme çalışanları tarafından yapılmaktadır ve çalışanlar sonuçta işletmeye bağlı olarak çalışmaktadırlar.

- Finansal olayların yanı sıra finansal olmayan olaylarda teftişin konusu olabilmektedir.
- Teftiş faaliyetleri genellikle bir amaç dâhilinde yapılmaktadır. Daha çok işletme üst yönetiminin astlarına verdiği yazılı ve sözlü emirlere uyulup uyulmadığını belirlemeye yönelik teftiş faaliyetleri yapılır.

Günlük hayatta yürütülen teftiş faaliyetleri yanı sıra kamu kesiminde de teftiş kurulları tarafından yürütülen teftiş faaliyetleri vardır. Kamu kesimindeki teftiş faaliyetleri teftiş kurullarına bağlı müfettişler tarafında yerine getirilmektedir (Demirbaş ve Çetinkaya, 2018: 44).

Denetim faaliyetleri ile kamu kesiminde yürütülen teftiş faaliyetleri arasında birtakım farklılıklar vardır (Akbulut vd, 2012: 5-6). Kamu kesiminde teftiş denetimden daha kapsamlıdır, çünkü teftiş; denetim, soruşturma, inceleme ve araştırma olmak üzere dört temel unsurdan oluşmaktadır. Denetçilerin soruşturma açma yetkisi yokken müfettişler soruşturma açabilmektedirler. Ayrıca teftiş yapan müfettişlerin teftiş sırasında herhangi bir açık, hata ve yolsuzluk gördüklerinde olaya müdahale etme ve hatta ilgili kişileri görevden alma yetkileri vardır. Denetçiler bu durumda sadece konuyu üst yöneticilere bildirmektedirler. Bakanların siyasi sorumlulukları olması nedeniyle teftiş kurulları doğrudan bakana bağlı çalışmaktadırlar. İdari denetim birimlerinde ise üst yöneticilere bağlı çalışmaktadır. Kamu kesiminde yürütülen teftiş faaliyetlerinin bir diğer özelliği ise genelde belirsiz zamanlarda yapılması, yani teftiş yapılan birime önceden haber verilmemesidir. Denetimde ise genelde denetlenecek bölüm ya da birime denetim yapılacağına dair önceden haber verilmektedir.

#### **1.1.5.4. Kontrol**

Kontrol kelimesi, karşıt liste veya mukabil defter denen “Contro” ve “Rotulus” sözlerinden türetilmiş Latince kökenli bir kelimedir. Fransızca karşıt cetvel anlamına gelen “Contrôle” kelimesinden dilimize girmiştir. Bugünkü gibi ticari faaliyetlerde ticari defterlerin tutulmadığı zamanlarda yapılan işlemler birbirinden bağımsız iki ayrı deftere kaydedilmekteydi. Daha sonra herhangi bir hata veya hilenin olup olmadığını incelemek için iki defter kayıtları birbirleriyle karşılaştırılmaktaydı (Demirbaş ve Çetinkaya, 2018: 42).

Ekonomik ve ticari hayatın gelişmesi doğrultusunda karşıt kayıtlar yaparak hata ve hilelerin önlenmeye çalışılması gibi anlamlarından ziyade kontrol kelimesine yeni anlamlar yüklenmiştir. Bugün genel bir ifadeyle kontrol kelimesini tanımlayacak olursak bir örgütü veya bir konuyu istenilen yönde veya doğrultuda yönlendirmeyi sağlamak amacıyla egemenlik kurmayı sağlayan davranış ve yöntemlerdir (Toroslu, 2016: 35).

İşletme biliminde yönetim fonksiyonlarından biride kontroldür. İşletmenin yürütmüş olduğu faaliyetlerin sonuçlarını tespit etmek ve elde edilen sonuçları değerlendirmek, herhangi bir sapma varsa faaliyetlerin belirlenen planlar doğrultusunda düzgün yürütülmesini sağlayacak gerekli önlemlerin alınmasını sağlayacak bir işlemdir (Gürbüz, 1995: 10).

Kontrol, yönetim faaliyetlerinin bütün aşamalarında ve süreçlerin içerisine monte edilmiş olarak yönetim tarafından önceden belirlenen bir takım amaç ve hedeflere ulaşmak için alınan önlemlerden oluşmaktadır. Kurum içerisinde yürütülen kontrol faaliyetleri, amaç ve hedeflere ulaşmada engel teşkil edebilecek riskleri yönetmek amacıyla alınan önlemler olup, iç kontrol mekanizmasını oluşturmaktadır (Akınar, 2011: 287).

Kontrol, denetim faaliyetlerinin başlangıcı ya da denetim faaliyetlerinden önce gelen bir faaliyettir. Herhangi bir faaliyetin istenildiği gibi sonuçlanmasını sağlamak için veya herhangi bir hedefe ulaşmak için birtakım önlemler alınır. Alınan önlemler arzu edilen sonuca ulaşmak veya sonuçları kontrol altında tutmak için alınmıştır. Alınan önlemler doğrultusunda sistemler kurulup faaliyete geçilir ve faaliyet sonuçları ölçülür. Amaçlara ne kadar ulaşıldığını gösteren sonuçların arzu edildiği gibi olması için alınan önlemler bir kontrol faaliyetidir. Sonuçlarla amaçların karşılaştırılması, herhangi bir sapma varsa bunun tespiti ise denetimdir (Kaval, 2008: 4).

Kontrol, bir faaliyet bir iş yapılmaya devam edilirken önceden belirlenen kriterlere uygunluğunun belirlenmesidir. Denetim ise faaliyetler tamamlandıktan sonra elde edilen sonuçların arzu edildiği gibi olup olmadığının belirlenmesidir. Kontrol ile denetim arasındaki farklar (Durmuş vd, 2008: 8) aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Kontrol, bir faaliyet, kayıt veya işlem yapıldığı esnada yapılırken, denetim ise faaliyetler tamamlandıktan sonra yapılan incelemelerdir.

- Kontrol sürekli olarak yapılan bir faaliyet olmasına rağmen denetim bir kez yapılır.
- Kontrollerin mutlaka insanlar tarafından yapılması gerekmez, otomasyona bağlı olarak bir takım otomatik sistemler tarafından da yapılabilir. Denetim ise düşünsel ve analitik yönü olan bir faaliyettir.
- Kontrol işletmeye bağlı kişiler tarafından yapılırken denetim işletmeye bağlı kişiler tarafından yapılabileceği gibi genellikle işletme dışındaki kişiler tarafından yapılmaktadır.

Sonuç olarak denetim ve kontrol faaliyetleri bazı noktalardan birbirlerinden ayrılan faaliyetler olmasına rağmen tamamen birbirinden bağımsız faaliyetler değildir. Her iki faaliyette amacının işletme tarafından yürütülen faaliyetlerin amaçlarına ulaşmasını sağlayacak şekilde yürütülmesini sağlamaktır. Dolayısıyla her iki kavram birbirini tamamlayan faaliyetlerdir (Demirbaş ve Çetinkaya, 2018: 43).

#### **1.1.5.5. Soruşturma**

Soruşturma, herhangi birinin suç işlediğine dair bir şüphe duyulmasına bağlı olarak kişinin işlenen suçla ilgi derecesini belirlemek amacıyla takibe alınmasından itibaren hüküm verilene kadar yapılan ayrıntılı inceleme ve araştırmadır (Özcan, 1993: 737). Soruşturma, yolsuzluk, rüşvet ve yasadışı olarak yürütülen faaliyetleri önlemek amaçlı yapılan faaliyetlerdir. Soruşturmanın amacı yasalara aykırı olarak yapılan faaliyetlerin sorumlularını tespit etmektir. Denetim ise bir örgütün faaliyetlerinin geliştirilmesine katkı sağlayarak amaçlarına kolayca ulaşmasını sağlamak için yapılan bir faaliyettir. Soruşturma kişisel sorumluluklara odaklanırken, denetim ise örgütlerin zayıf yönlerinin tespit edilip güçlendirilmesine katkı sağlar. Soruşturma genellikle birileri tarafından yapılan ihbarlara bağlı olarak yürütülürken, denetim işletme üst yönetiminin isteği ya da modern anlamda işletmelerde yapılan risk analizlerine bağlı olarak riskli görülen faaliyetlerin sürekli olarak denetimine odaklanıp kurum faaliyetlerine değer katmayı amaçlamaktadır (Demirbaş ve Çetinkaya, 2018: 45).

#### **1.1.6. Denetim Türleri**

Denetim türleri konusuna ve amacına, kapsamına, yapılış nedenlerine, uygulama zamanına ve denetçinin statüsüne göre gruplara ayrılarak açıklanmıştır.

### **1.1.6.1. Denetimin Konusuna veya Amacına Göre Denetim Türleri**

Denetimin konusuna ve amacına göre denetim türleri; finansal tabloların denetimi uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi (performans denetimi) olarak üçe ayrılmaktadır.

#### **1.1.6.1.1. Finansal Tabloların Denetimi**

Finansal tabloların denetimi (Financial Statement Audit), ekonomik eylemler ve olaylarla ilgili iddialar ile belirlenmiş kriterler arasındaki ilişkinin uyum derecesini belirlemek ve sonuçları ilgili kullanıcılara iletmek için söz konusu iddialar hakkındaki kanıtları objektif olarak elde etmek ve değerlendirmek faaliyetlerini içeren sistematik bir süreçtir (Johnstone vd, 2014: 3).

Finansal tabloların denetimi, işletmelerin iktisadi faaliyet ve olayları sonucunda ürettikleri finansal tabloların önceden belirlenmiş birtakım ölçütlerle karşılaştırılarak bu ölçütlere uyum derecesinin belirlenmesi işlemidir (Güredin, 2014: 16). Önceden belirlenmiş ölçütler ise genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe standartları, vergi hukuku gibi ölçütlerdir (Kepekçi, 2000: 2). Finansal tablo denetimine muhasebe denetimi veya bağımsız denetimde denilmektedir (Toroslu, 2016: 41). Bu tür denetimin amacı, işletmeler tarafından belirli bir döneme ait olarak oluşturulmuş işletmelerin mali durumu ve faaliyet sonuçlarını gösteren finansal tabloların içinde yer alan bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlerle karşılaştırılıp uyum içerisinde olup olmadığının incelenmesidir. Bu faaliyetler sonucunda finansal tabloların içeriğinde yer alan bilgilerin güvenilirliğine dair makul bir güvence verilmesidir (Haftacı, 2016: 6).

Mali tablolar, işletme sahip ve yöneticilerinden başka, yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer için gerekli bilgileri sağlamak, gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmeye olanak tanımak, varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişimler ile işletme faaliyetleri sonucu hakkında bilgi vermek amacıyla düzenlenen bilanço, gelir tablosu, satışların maliyeti tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, kâr dağıtım tablosu ve özkaynaklar değişim tablosu olup, bilanço ve gelir tablosu dipnotları ve ekleri ile birlikte temel mali tabloları, diğerleri ise ek mali tabloları oluşturur (1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği).

Finansal tabloların denetlenmesi sürecinde denetçi, bu tablolarda yer alan bilgileri dikkate alarak karar veren kişilerin ihtiyaçlarını göz önünde bulundurması gerekmektedir. Denetim, sonuçta tüm çıkar gruplarının ihtiyaçları dikkate alınarak yapılan genel amaçlı bir faaliyettir (Çalgan vd, 2008: 36). Teorik olarak anlatılan ve uygulamada en çok yapılan denetim türlerinden biri olan finansal tabloların denetimi özellikle denetim faaliyetlerinin oldukça gelişmiş olduğu ülkelerde bağımsız denetçilerin önemli bir çalışma alanını oluşturmaktadır (Gürbüz, 1995: 12).

Finansal tabloların denetim faaliyetlerinin genel özelliklerini aşağıdaki gibi açıklanabilir (Duman, 2008: 13):

- Finansal tabloların denetimi yapılarak bu tablolarda yer alan bilgilerde önemli bir hatanın olup olmadığını belirleyerek finansal tablolara güvenilirlik kazandırmaktır,
- Denetim faaliyetlerini yürüten denetçi, finansal tabloları denetlenen işletmeden bağımsız bir kişi olmalıdır,
- Denetim faaliyetleri sırasında tablolarda yer alan hatalarla tek tek uğraşılmaz, finansal tablolar hakkında genel bir görüş oluşturulmaktadır,
- Denetim faaliyetleri sonucunda varılan denetim görüşünde hiçbir zaman tabloların içerisinde yer alan bilgilerin %100 güvenilir olduğuna dair bir görüş belirtilmez, makul bir güvence verilmektedir.

#### **1.1.6.1.2. Uygunluk Denetimi**

Uygunluk denetimi (Compliance Audit), işletme içerisinden ya da işletme dışından birtakım kişiler tarafından konulmuş ilke ve kurallara uyulup uyulmadığını belirlemek amacıyla yapılan denetimdir. İşletme içerisindeki kişiler işletme üst yönetimi olabileceği gibi işletme dışındaki kişilere kamu, örnek olarak verilebilir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2017: 15). Uygunluk denetimi işletme yönetimi tarafından yaptırılıyorsa buna düzenlilik denetimi denir ve işletmenin kendi iç denetçileri tarafından yapılır, kamu tarafından yaptırılıyorsa buna hukuksal denetim adı verilir ve kamu denetçileri tarafından yapılır (Arslan, 2015: 45).

Uygunluk denetimi yapılırken, yürütülen faaliyetlerin karşılaştırılacakları önceden belirlenmiş kriterler işletme yönetimi ya da kamu tarafından belirlenebilir (Mil, 2016:

37). İşletme yönetimi, işletmede yürütülen faaliyetleri birtakım kurallara, yönetmeliklere veya prosedürlere göre yapılmasını isterler. İşte işletme yönetimi tarafından belirlenen bu ölçütlere ne kadar uyulduğunu belirlemek için iç denetçiler vasıtasıyla uygunluk denetimi yapılır (Erdoğan, 2006: 5). Bu nedenle uygunluk denetimi sonuçlarından birincil düzeyde faydalanan yönetimdir (Arens vd, 2017: 13). Kamu kurumları tarafından da işletmelerde yürütülen faaliyetlerin mevzuatta yer alan hükümlere göre yapılıp yapılmadığını tespit etmek için uygunluk denetimi yapılabilir. Örnek vermek gerekirse vergi müfettişlerinin ya da SSK müfettişlerinin işletmelerde yapmış olduğu denetimler verilebilir (Ataman vd, 2001: 21). Ayrıca kamu kurum veya kurumlarının mali nitelikli işlemlerinin mevzuatta yer alan hükümlere uygun bir şekilde yapılıp yapılmadığının Sayıştay tarafından incelenmesi, kamu kurumlarında da uygunluk denetiminin yapıldığı göstermektedir (Duman, 2008: 14).

Uygunluk denetiminin yapılacağı alan oldukça geniştir. Mali nitelikli işlemler uygunluk denetiminin konusu olabileceği gibi mali nitelikli olmayan konularda olabilir. Bu geniş alandan belirlenecek herhangi bir alanda konu odaklı uygunluk denetimi yapılabilir (Taytak ve Cığerci, 2018: 13).

Uygunluk denetimi yapılırken etkinliği artırabilmek için dikkat edilmesi gereken hususlar (Güredin, 2014: 17):

- Uygunluk denetimini yapacak olan kişinin alanında bilgili ve uzman olması,
- Denetçinin denetim faaliyetlerini yürütebilmesi için işletme de etkin bir belge ve dosya düzeninin olması,
- Denetim faaliyetleri sonucunda hazırlanan denetim raporunun bir düzene bağlanmış olması gerekir.

#### **1.1.6.1.3. Faaliyet Denetimi (Performans Denetimi)**

İşletmenin faaliyetlerini yürütürken benimsemiş oldukları politika ve prosedürlerin, işletmenin daha önceden belirlenmiş olan amaçlarına ulaşmasını gerçekleştirip gerçekleştirmediği belirlemek, ayrıca kaynakların amaçlara ulaşma konusunda verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını tespit etmek amacıyla yapılan denetim türüne faaliyet denetimi (Operational Audit) denilmektedir (Taytak ve Cığerci, 2018: 14). Faaliyet denetimi, işletmelerin çeşitli sayıdaki bölümlerinin verimlilik ve etkinliklerinin tespit

edilmesini ve bu bölümlerde yürütülen faaliyetlerin gözden geçirilerek yeniden değerlendirilmesini içermektedir. Bir bütün olarak faaliyet denetimi, işletmelerin amaçlarına ulaşma derecesini belirlemeye yönelik denetimlerdir. Ayrıca işletme yönetiminin başarı düzeyini belirlemek içinde yapılır (Güredin, 2014: 17). İşletmelerin birtakım amaçları gerçekleştirmek için kuruldukları düşünüldüğünde, bu amaçlara ulaşmak için faaliyetlerde bulunmaktadır ve aynı zamanda bu faaliyetleri gerçekleştirebilmek için çeşitli sayıda kaynaklar kullanılmaktadır. İşletmenin faaliyetlerinin bir düzen dâhilinde incelenmesi ve bu faaliyetler için tüketilen kaynakların etkinlik ve verimlilik açısından incelenmesine faaliyet denetimi denir. Etkinlik, işletmelerin her bir bölümü için belirlenmiş hedeflere ulaşma derecesinin ifade ederken; verimlilik ise her bir bölüm için belirlenen hedeflere ulaşmak için kullanılan kaynaklarının birbirine oranlanmasıdır (Erdoğan, 2006: 6). Faaliyet denetimi sonucunda elde edilen bilgiler, önceden belirlenmiş verimlilik ölçütleri ile karşılaştırılıp işletmenin hedeflerine ne kadar ulaştığı tespit edilmeye çalışılır veya işletmenin faaliyet gösterdiği iş koluna dair standartlar varsa bunlara ne düzeyde ulaşıldığını belirlemeye yöneliktir. Bu denetime, verimlilik ya da ekonomiklik denetimi adı da verilebilir (Karacan ve Uygun, 2012: 44). Faaliyet denetimi, işletmelerin geleceğe yönelik misyon, vizyon ve stratejilerine ulaşmak için yürüttüğü faaliyetlerin doğru seçilip seçilmediğinin ve bu faaliyetlerin etkili ve verimli bir şekilde yapılıp yapılmadığını belirleyerek birtakım önlemlerin alınmasını amaçlamaktadır (Karapınar vd, 2008: 488). Faaliyet denetimi sadece işletmelerde iktisadi faaliyet ve olayları kapsamaz. Organizasyon yapısının değerlendirilmesi, pazarlama, üretim yöntemleri, bilgi işlem veya işletmenin hangi bölümünün denetlenmesi isteniyorsa o bölüme uygulanabilir. (Hayes vd, 2005: 14).

Faaliyet denetimi sonucunda elde edilen verilerin objektif olarak değerlendirilmesinde kullanılan ölçütler finansal tabloların denetimi ve uygunluk denetimine göre daha zordur. Çünkü belirlenen ölçütler genellikle sübjektiftir (Arens vd, 2017: 12). Faaliyet denetimi sonucunda elde edilen verilere göre işletmenin yönetimine, faaliyetlerin daha etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesi için çeşitli önerileri veya çözümleri içeren bir rapor hazırlanıp sunulur. Bu açıdan değerlendirildiğinde faaliyet denetimi, bir denetimden ziyade danışmanlık faaliyetlerine benzer (Gürbüz, 1995: 13).



**Tablo 1: Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri**

<b>Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri</b>	
<b>Finansal Tabloların Denetimi (Financial Statement Audit)</b>	Finansal tabloların denetimi, mevcut finansal durumu, sonuçlarını, nakit akışlarını, doğru ve gerçek olarak yansıtmadığının belirlenmesi amacıyla yapılan denetimdir.
<b>Uygunluk Denetimi (Compliance Audit)</b>	Bir kuruluşun üst makamları tarafından belirlenen prosedür, kural ve ilkelere uyulup uyulmadığının belirlenmesi amacıyla yapılan denetimdir.
<b>Faaliyet Denetimi (Operational Audit)</b>	Bir kuruluşun herhangi bir bölümünün veya biriminin performansının ölçülmesi amacıyla yapılan denetimlerdir.

**Kaynak: Hayes vd., 2005: 15**

### **1.1.6.2. Kapsam Açısından Denetim Türleri**

Kapsam açısından denetim türleri; genel amaçlı denetim ve özel amaçlı denetim olarak ikiye ayrılmaktadır.

#### **1.1.6.2.1. Genel Amaçlı Denetim**

İşletmelerin yürüttükleri tüm faaliyetlerinin ve özellikle muhasebe işlemlerinin tamamının genel olarak denetiminin yapılmasıdır (Durmuş vd, 2008: 15). İşletmelerde finansal nitelikli olayların muhasebe bölümleri tarafından kaydedilmesi ve raporlanmasının doğru ve güvenilir bir şekilde yapılıp yapılmadığını belirlemek amacıyla yapılan denetimdir. Finansal tablolar, muhasebe kayıtlarına göre hazırlandığı için finansal tabloların denetimi, aynı zamanda yapılan bir genel amaçlı denetimdir (Haftacı, 2016: 7).

#### **1.1.6.2.2. Özel Amaçlı Denetim**

İşletmelerin çeşitli sayıdaki bölümlerinden birinin ya da sadece bir konuya yönelik olarak yapılan işlemlerin denetlenmesini ve bir sonuca ulaşılmasını içeren denetim faaliyetidir (Mil, 2016: 36). Özel amaçlı denetim faaliyetleri sadece belirlenmiş bir konuya odaklanır (Durmuş vd, 2008: 16). Bu tür denetimin amacı, üst yönetimin bilgi sahibi olmak istediği alanlarda ve konularda denetim faaliyeti yapılarak sonuçların üst yönetime raporlanmasıdır (Toroslu, 2016: 44).

### **1.1.6.3. Yapılış Nedenlerine Göre Denetim Türleri**

Yapılış nedenlerine göre denetim türleri; zorunlu denetim ve isteğe bağlı denetim olarak ikiye ayrılmaktadır.

#### **1.1.6.3.1. Zorunlu Denetim**

İşletmelerin ya da kurumların faaliyette buldukları ülkelerin yasal mevzuatında yer alan hükümlere göre yaptırımları gereken denetimlere zorunlu denetim denir. Zorunlu denetimin kimler tarafından yapılacağı, nasıl ve ne zaman yapılacağı ilgili mevzuatta açıkça belirtilmiştir (Gürbüz, 1995: 15). Zorunlu denetim faaliyetlerini yürütecek denetçilerin sahip olması gereken özellikler, denetimin hangi konuları içereceği, denetimin amacı ve denetimin hangi kurallara bağlı olarak yapılacağı yönetmelik ve tebliğlerle belirlenmiştir (Haftacı, 2016: 8). Örneğin, ülkemizde halka açık anonim şirketler, aracı kurumlar, bankalar, sigorta şirketleri enerji piyasasında faaliyet gösteren şirketler zorunlu olarak muhasebe (bağımsız) denetimi yaptırmak zorundadırlar (Selimoğlu vd, 2017: 13).

#### **1.1.6.3.2. İsteğe Bağlı Denetim**

Herhangi bir yasal zorunluluğa bağlı olmaksızın yapılan denetimdir. Genellikle bu tür denetimi, işletme ya da şirketle bir çıkar ilişkisi içinde bulunan kişilerin isteği üzerine yapılır ve yapılacak denetim faaliyetlerinin sınırlarını bu kişiler belirler (Karacan ve Uygun, 2012: 49). Örneğin, işletme yönetimiyle ilgili yolsuzluk iddiaları söz konusu ise bu iddiaların araştırılması, işletmenin krediye ihtiyaç duyması halinde kredi kuruluşlarının isteği üzerine veya bir işletmenin hisse senetleri alınacaksa satın alınmadan önce isteğe bağlı denetim yaptırılabilir (Toroslu, 2016: 45).

#### **1.1.6.4. Uygulama Zamanına Göre Denetim**

Uygulama zamanına göre denetim türleri; sürekli denetim, aralıklı denetim ve son denetim olarak üçe ayrılmaktadır.

#### **1.1.6.4.1. Sürekli Denetim**

İşletmelerin iktisadi faaliyet veya olaylarına ait işlemlerin yıl boyunca sürekli olarak denetlenmesi ve gerekli önlemlerin alınması çalışmalarını içeren denetim faaliyetleridir. İşletmelerde sürekli denetim faaliyetleri iç denetçiler tarafından yapılmaktadır (Gürbüz, 1995: 16).

#### **1.1.6.4.2. Aralıklı Denetim**

Günümüzde teknolojinin gelişmesine bağlı olarak muhasebe işlemlerinde bilgisayar ve bir takım paket programların kullanılması, finansal tabloların hazırlanmasını kolaylaştırmıştır. İşletmeler tarafından önceleri sadece faaliyet dönemi sonunda finansal tablolar hazırlanırken günümüzde artık söz konusu tablolar aylık, üç aylık, altı aylık olarak kolayca hazırlanabilmektedir. Ayrıca denetim faaliyetlerinin yılsonunda hazırlanan finansal tablolar üzerinden yapılması birtakım zorluklara neden olabilmektedir. Dönem sonuna yoğunlaştırılan denetim faaliyetleri, yeterli kanıt toplamak için yeterli sürenin olmaması gibi sorunlara neden olmaktadır. Yapılan denetim faaliyetlerinin kalitesinin artırılması amacıyla işletmelerin belirli aralıklarla hazırlamış oldukları finansal tabloların denetlenmesi, aralıklı denetim faaliyetlerini oluşturmaktadır (Karacan ve Uygun, 2012: 50).

#### **1.1.6.4.3. Son Denetim**

Faaliyet dönemi sonunda muhasebede kullanılan defterlerin kapanış işlemleri yapıp bilanço ve gelir tablosu gibi finansal tablolar hazırlandıktan sonra yapılan denetim türüdür (Durmuş vd, 2008: 16). Son denetim faaliyetleri hesap dönemi kapanmadan kısa bir süre önce başlatılsa bile asıl denetim dönem bittikten sonra yapılmaktadır (Gürbüz, 1995: 16).

#### **1.1.6.5. Denetçinin Statüsü Bakımından Denetim Türleri**

Denetim ya örgüt dışından kiralanmış profesyonel denetçiler tarafından yapılır ve buna dış denetim denir ya da örgütün kendi içinde düzenli çalışanları tarafından yapılır ve buna da iç denetim denir. Eğer denetim içsel ise, planlı denetim yöntemi kullanılır, bu durumda işlemler ayrıntılı olarak gözden geçirilir veya işlemlerin doğruluğunu kontrol etmek amacıyla iç kontrol sistemi kurularak otomatik olarak

denetimler yapılır. Dış veya iç denetim faaliyetlerinden beklentiler genelde aynıdır, yapılan denetim faaliyetleri ile işlem ve olayların doğruluğu ve güvenilirliği belirlenmeye çalışılır (Holmes, 1939: 1).

#### **1.1.6.5.1. İç Denetim**

İç denetim (Internal Audit), işletmelerin iktisadi faaliyet ve olayları sonucu oluşan işlemlerine ait bilgileri incelemek, değerlendirmek ve raporlamak gibi amaçlarla işletme içinde doğrudan üst yönetime bağlı olarak kurulmuş bir denetim mekanizmasıdır (Akbıyık, 2005: 41). İç denetim faaliyetleri, işletmelerde yürütülen faaliyetlerin geliştirilmesine katkı sağlamak ve bu faaliyetlere değer katmak gibi amaçlarla yapılmaktadır. İç denetim faaliyetlerinin konusu finansal nitelikli işlemler olabileceği gibi finansal nitelikli olmayan işlemleri de kapsamaktadır (Duman, 2008: 15).

İç denetim, faaliyetlerin belirlenen amaçlara, üst yönetim tarafından belirlenmiş bir takım plan, program, politikalara ve mevzuata uygun olarak yürütülüp yürütülmediğini belirlemeye yönelik yapılan denetimlerdir. Ayrıca işletmelerde ya da kurumlarda kurulan iç kontrol sisteminin sağlıklı bir şekilde çalışıp çalışmadığını belirler. İç kontrol sisteminin etkinliği yapılan iç denetim faaliyetleriyle belirlenmektedir (Kepekçi, 2000: 3).

İç denetim faaliyetleri sonucu oluşturulan raporlar işletme yöneticilerine dönük olduğu için örgüt içinde yapılacak iç denetim faaliyetlerinin niteliği, hangi ilke ve esaslara göre yapılacağı işletme üst yönetimi tarafından belirlenmektedir. İç denetim faaliyetlerini yürüten iç denetçilerin üst yönetime bağlı olarak çalışmaları nedeniyle işletme ilgilileri iç denetçiler tarafından hazırlanan raporlara itimat etmemektedirler (Durmuş vd, 2008: 17).

#### **1.1.6.5.2. Dış Denetim**

İşletmelerin ya da kurumların personeli olmamakla birlikte ve söz konusu örgütler ile herhangi bir şekilde ilişkisi olmayan bağımsız ve tüzel kişiliğe sahip denetim organları ya da denetim elemanları tarafından denetlenmesine dış denetim (External Audit) denmektedir (Mil, 2016: 27). Dış denetim kendi içinde kamu denetimi ve bağımsız denetim olmak üzere ikiye ayrılmaktadır:

#### **1.1.6.5.2.1. Kamu Denetimi**

Kamu denetimi (Public Audit), yasalardan aldığı yetkiye dayanarak ve yürütme organına bağlı olarak yürütülen denetim faaliyetleridir. Kamu kurumları tarafından yürütülen denetim faaliyetleri, denetimi yapılan işletmenin mülkiyetine göre ikiye ayırmak mümkündür (Duman, 2008: 16). Bunlar:

- Özel sektöre yönelik yapılan denetimler,
- Kamu kurum veya kuruluşlarına yönelik yapılan denetimler.

Kamu kesimi tarafından yürütülen denetim faaliyetleri uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olmakla birlikte söz konusu denetimler finansal tabloların denetimini de kapsayacak şekilde yürütülmektedir (Akbiyık, 2005: 42).

##### **1.1.6.5.2.1.1. Özel Sektöre Yönelik Yapılan Denetimler**

Kamu kurum ve kuruluşlarına bağlı denetim birimleri tarafından yasalardan aldığı yetkiye dayanarak özel sektör işletmeleri üzerinde yapılan denetim faaliyetleridir (Kepekçi, 2000: 4). Sosyal Güvenlik Kurumu'na bağlı müfettişler tarafından özel sektörde yapılan denetimler, Maliye Bakanlığı'na bağlı vergi müfettişleri tarafından yapılan denetimler örnek olarak verilebilir.

##### **1.1.6.5.2.1.2. Kamu Kurum veya Kuruluşlarına Yönelik Yapılan Denetimler**

Yasalardan aldığı yetkiye dayanarak kamu kurum ve kuruluşlarının kendi kuruluş kanunları veya diğer düzenleyici yasalara uygun olarak faaliyet gösterip göstermediğinin belirlenmesi amacıyla kamu denetçileri tarafından yapılan denetimlerdir (Duman, 2008: 17).

Kamuya yönelik denetim organları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Akbiyık, 2005: 42):

- Devlet Denetleme Kurulu
- Sayıştay
- Ombudsmanlık Denetimi
- Kamu Kurum ve Kuruluşlarının Kendi Bünyesinde Olan Denetim Birimleri'dir.

### 1.1.6.5.2.3. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim (Independent Auditing), denetimi yapılacak olan işletmeden bağımsız olarak ve bir uzman tarafından yürütülen denetim faaliyetleridir. Bağımsız denetim faaliyetlerinin kapsamı çok geniş olmasına rağmen odaklandığı alan mali tabloların denetimidir (Gürbüz, 1995: 16). Yöneticiler finansal tabloları oluştururken ve iç kontrol sistemleri tasarlarken, bağımsız denetimin amacı finansal tabloların güvenilirliği ve denetimin parçası olarak iç kontrol sisteminin etkinliği hakkında görüş bildirmektir. Bağımsız denetimin bir değere sahip olması için, örgüt dışındaki kişilerin bağımsız denetçiler tarafından sağlanan görüşlerin tarafsızlığına ve doğruluğuna güvenmesi gerekir (Johnstone vd, 2014: 4). Bağımsız denetim, bir serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan ve bir denetim şirketine bağlı yetkili denetçi olarak veya denetim şirketinin ortağı olarak işletmelerin mali tablolarını Sermaye Piyasası Kanunu, Vergi Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu gibi kanunlara ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyum derecesini tespit etmek amacıyla yürütülen faaliyetlerdir (Duman, 2008: 18). Bağımsız denetimi, ortaklıkların ve sermaye piyasası kurumlarının kamuya açıklanacak veya Sermaye Piyasası Kurulu tarafından istenecek mali tabloların, genel kabul görmüş muhasebe ilke, kavram ve standartlarına uygunluğu ile bilgilerin doğruluğunun ve gerçeği dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığının, denetçiler tarafından denetim ilke ve kurallarına göre defter, kayıt ve belgeler üzerinden incelenmesini ve tespit edilen sonuçların rapora bağlanmasını ifade eder (Durmuş vd, 2008: 10).

Ülkemizde gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin mali tabloların denetimini yapma yetkisi, serbest muhasebeci mali müşavirlere ve yeminli mali müşavirlere verilmiştir. Ayrıca, yeminli mali müşavirlere, gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümlerine, muhasebe ilkeleri ile standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik etme yetkisi verilmiştir. (3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Md.2,12)

Bağımsız denetim faaliyetlerini yürüten denetçilerin bağımsızlığının sağlanması için birtakım şartlar gereklidir (Durmuş vd, 2008: 10). Bunlar:

- Bağımsız denetim faaliyetlerini yürüten denetçiler ile işleme arasında başka bir görev adı altında bir ücret ilişkisi olmaması gerekmektedir.
- Bağımsız denetçiler ile işletme arasında herhangi bir ekonomik ilişki olmaması gerekir. İş ilişkisi, danışmanlık, ticaret gibi durumların olmaması gerekir
- İşletme ile bağımsız denetçiler arasından herhangi bir şekilde borç-alacak ilişkisinin olmaması gerekir.

### **1.1.7. Denetçi Tanımı ve Denetçi Türleri**

Profesyonellik, bir mesleği ya da profesyonel bir kişiyi karakterize eden amaç ve nitelikler olarak tanımlanır. Denetçiler, yüksek derecede dürüstlük, iş ahlakı, özen, sadakat ve bağlılık gibi ilkelere uymalıdır. Denetim, denetçilerin maksimum iş yeterliliği için belirli davranışlara uymasını gerektiren bir meslektir (Russell vd, 2000: 13).

Denetçi, denetim faaliyetlerini yürüten, gerekli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip, bağımsız hareket eden, gerekli ahlaki niteliklere sahip ve çalışmalarında yeterli özeni gösteren kişiye denir (Bozkurt, 2012: 31). Dilimizde denetçiye murakıp, müfettiş, kontrolör, denetmen de denmektedir (Gürbüz, 1995: 17).

Tanım incelendiğinde denetçinin denetim faaliyetlerini yerine getirebilmesi için bir takım kişisel niteliklere sahip olması gerekir (Haftacı, 2016: 13). Bunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Denetçi, bağımsız olmalıdır,
- Denetçi, gerekli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip olması gerekir,
- Denetçi, yüksek ahlaki niteliklere sahip olmalıdır,
- Denetçi, denetim faaliyetlerini yerine getirirken yeterli özen ve dikkati göstermelidir.

#### **1.1.7.1. İç Denetçiler**

İşletme içerisinde denetim faaliyetlerini yapmak üzere görevlendirilmiş kişilere iç denetçi denmektedir (Gürbüz, 1995: 23). İç denetçiler, bir işletmenin sürekli bir personeli olarak organizasyon yapısı içinde denetim faaliyetlerini yürüten kişidir (Ataman vd, 2001: 21). İç denetçiler, işletme sahiplerine veya yöneticilerine karşı sorumlu olup

işletmenin kendi içinde işletme faaliyetlerini önceden belirlenmiş ilke ve prensiplere göre yürütülüp yürütülmediğini denetleyen kişilerdir (Duman, 2008: 20).

İç denetim faaliyetleri örgüt içerisinde hem mali nitelikli hem de mali nitelikli olmayan olayları inceleyerek değerlemesinin yapıldığı bir denetim türüdür. Amacı işletme varlıklarının korunup korunmadığını, faaliyetlerin işletme politikalarına uygun sürdürülüp sürdürülmediğini belirlemektir. İç denetim işletmedeki kontrollerin etkinliğini ölçmeyi ve kontrolleri değerlendirmeyi hedef aldığı için önemli bir yönetim kontrol aracıdır (Güredin, 2014: 20). İç denetçiler işletmelerde genellikle faaliyet ve uygunluk denetimi yapmaktadırlar (Bozkurt, 2012: 33). İç denetçiler yaptıkları denetim faaliyetleri sonucunda elde ettiği verileri bağlı buldukları yöneticilere, genel müdür ve yönetim kuruluna önerilerini de içerecek şekilde rapor sunmaktadırlar (Haftacı, 2016: 15).

İç denetçilerin finansal tablo denetimi üzerinde iki temel etkisi vardır (Hayes vd, 2005: 16):

- İç denetçilerin varlığı ve denetim yapmaları, denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını etkileyebilir,
- Dış denetçiler denetim faaliyetlerini yürütürken iç denetçiler tarafından yapılan denetim faaliyetleri sonuçlarından yararlanabilirler.

İç denetim faaliyetleri ve iç denetçiler sadece özel sektöre münhasır değildir. Ülkemizde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında kamu kurum ve kuruluşlarında iç kontrol sistemlerinin kurulması ile iç denetim birimleri oluşturulmuş ve iç denetçi atamaları yapılarak kamu kurum ve kuruluşlarının belirlenen politika, prosedür ve hedefler doğrultusunda kaynaklarının etkili ve verimli bir şekilde kullanılması ve kurum faaliyetlerine değer katması amaçlanmıştır (Şahbenderoğlu, 2014: 191).

### **1.1.7.2. Bağımsız Denetçiler**

Bağımsız denetçiler, profesyonel olarak müşterilerine denetim hizmeti veren, gerek tek başına çalışan uzman kişiler gerekse de bir denetim işletmesine bağlı olarak çalışan kişilerdir. Bağımsız denetçiler alanında gerekli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip olmakla birlikte bağımsız olma niteliklerini koruyan ve her türlü denetim faaliyetlerini en iyi



şekilde yürütecek yeteneğe sahip kişilerdir (Güredin, 2014: 19). Bağımsız denetçiler, müşterilerine denetim hizmeti sunan, denetçiliği meslek olarak seçmiş ve bağımsız olarak çalışan kişilerdir. Denetimini yaptıkları işletmeyle işçi-işveren ilişkisi içerisinde olmazlar. Bu özellik bağımsız denetçileri diğer denetçilerden ayırır (Haftacı, 2016: 15). Bağımsız denetçilik, bir unvan değil bir uzmanlıktır (Selimoğlu vd, 2017: 17).

Bağımsız denetçiler, genellikle finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi yapmaktadırlar (Gürbüz, 1995: 22).

Kamu gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından hazırlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Bağımsız Denetçilerin kimler olacağı hakkında açıklama yapılmıştır. Bu yönetmeliğe göre, bağımsız denetim yapmak üzere 01.06.1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kurum tarafından yetkilendirilen kişilerdir. (<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/BDY/BDYGuncel22Aralik2015.pdf> 22.10.2018)

### **1.1.7.3. Kamu Denetçileri**

Kamu denetçileri, kamu kurum ya da kuruluşlarına tabi olarak çalışan denetim elemanlarıdır. Devlet kurumları içerisinde kurulmuş denetim birimleri, kamu kurum ya da kuruluşları ile özel sektör işletmelerinin yasalara, yönetmeliklere, devlet tarafından belirlenen ekonomik plan ve programlara ve kamu yararı ilkelerine uyum derecesini belirlemek için denetim faaliyetlerini yürütürler (Güredin, 2014: 21). Kamu kurumları tarafından sunulan hizmetlerde halkın yararı amaçlandığı için ya da başka bir deyişle kamu kurumlarının gerçek sahibi halk olduğu için bu kurumlar tarafından yapılan hizmetlerin mevzuata uygunluğunun denetlenmesi gerekir (Karacan ve Uygun, 2012: 66). Kamu denetçileri, tarafsız ve objektif davranmakla birlikte kamu yararını ön planda tutarak denetim faaliyetlerini yürütürler (Durmuş vd, 2008: 12). Kamu denetçileri, kendi kurumlarında yürüttükleri denetim faaliyetleri iç denetim, özel sektör örgütlerinde yürüttükleri denetim faaliyetlerinde kamu denetimi görevini yerine getirirler (Bozkurt, 2012: 34). Kamu denetçileri, yürüttükleri denetim faaliyetleri sonucunda hazırladıkları raporları bağlı oldukları kamu birimine sunmaktadırlar (Selimoğlu vd, 2017: 17).

### **1.1.8. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları**

Meslek standartları, meslek mensuplarının görevlerini icra ederken uymak zorunda olduğu bir takım kural ve ilkelerden oluşmaktadır. Denetim faaliyetleri yürütülürken denetçiler tarafından uyulması gereken ilke ve esaslara denetim standartları denmektedir (Durmuş vd, 2008: 25). Denetim standartları denetim faaliyetlerine yol gösteren ve denetçilerin mesleki sorumluluklarını yerine getirmesinde yardımcı olan genel ilkelere (Güredin, 2014: 39). Yürütülen denetim faaliyetlerinin kalitesini kontrol altında tutmak için bazı standartlar oluşturulmuştur (Bozkurt, 2012: 35). Genel kabul görmüş denetim standartları 1947 yılında Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) yayınlanmıştır. Bu standartlar yürütülen denetim faaliyetlerinde uyulması gereken asgari nitelikleri göstermektedir. Daha sonra Denetim Standartları Komitesi bu standartları denetim standartları açıklamaları olarak yayınlamıştır (Selimoğlu vd, 2017: 68).

#### **1.1.8.1. Genel Standartlar**

Genel kabul görmüş denetim standartlarının birincisi genel standartlardır. Bu standartlar uzman denetçilerin karakterlerini, mesleki davranışları ve mesleki eğitimleri ile ilgili esasları içermektedir. Bu standart denetçinin sahip olması gereken özellikleri düzenlemektedir (Bozkurt, 2012: 37). Genel standartlar üç taneden oluşmaktadır. Bu standartlar:

- Mesleki Eğitim ve Deneyim
- Bağımsızlık
- Mesleki Özen

#### **1.1.8.2. Çalışma Alanı Standartları**

Denetlenecek işletmelerde yürütülen denetim faaliyetlerine yol gösteren standartlardır (Selimoğlu vd, 2017: 68). Çalışma alanı standartları denetçinin denetim çalışması sırasında uyması gereken kuralları belirler (Durmuş vd, 2008: 28). Bu standartlar:

- Planlama ve Gözetim
- İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi

- Yeterli Sayı ve Kalitede Kanıt Toplama

### 1.1.8.3. Raporlama Standartları

Bu standartlar, denetim faaliyetlerini sonucunda denetçi tarafından hazırlanan denetim raporunun sahip olması gereken özellikleri belirtmektedir (Akbyık, 2005: 61). Raporlama standartları, denetim raporunun yapısı ve hazırlanması ile ilgili ilkeleri içermektedir (Güredin, 2014: 50). Bu Standartlar:

- Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uyum
- Devamlılık
- Açıklayıcı Bilgiler
- Denetçi Görüşü

**Tablo 2: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları**

<b>Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları</b>	
<b>Genel Standartlar</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>❖ Mesleki Eğitim ve Deneyim</li><li>❖ Bağımsızlık</li><li>❖ Gerekli Mesleki Özen</li></ul>
<b>Çalışma Alanı Standartları</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>❖ Planlama ve Gözetim</li><li>❖ İç Kontrolün İncelenmesi</li><li>❖ Kanıt Toplama</li></ul>
<b>Raporlama Standartları</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>❖ GKGMİ'ye Uyum</li><li>❖ Devamlılık</li><li>❖ Açıklayıcı Bilgiler</li><li>❖ Denetçi Görüşü</li></ul>

## 1.2. İç Denetim

Bu bölümde iç denetim ile ilgili genel açıklamalara yer verilmiştir.

### 1.2.1. İç Denetimin Tanımı

İç denetim, örgüt içinde örgüte hizmet amacıyla faaliyetleri incelemek ve değerlendirmek için kurulmuş bağımsız bir değerlendirme işlevidir (Moeller, 2009: 3). İç denetim, örgüt içerisinde yönetimin kendisi tarafından yapılan veya kendi elemanlarına ya da kurduğu birime yaptırdığı denetimdir (Okur, 2010: 576). Kurumların ya da işletmelerin kuruluş amaçlarına, yönetim tarafından belirlenmiş birtakım ilkelere ve

faaliyette bulunan ülkenin mevzuatına uygun olarak faaliyetlerin yürütülüp yürütülmediğini, yönetim ve yatırımcılar adına örgüt içerisinde oluşturulan yetkili kişiler tarafından kontrol edilme faaliyetlerine iç denetim denmektedir (Çalgan vd, 2008: 59).

İç denetim, örgütlerde yürütülen finansal nitelikteki faaliyetler ile finansal nitelikte olmayan faaliyetlerin incelendiği denetim türüdür. Örgüt varlıklarının korunması, belirlenen politikalara uygunluğun belirlenmesi gibi faaliyetlerden oluşmaktadır. Bu nedenle önemli bir yönetim kontrol aracıdır (Toroslu, 2016: 46). İç denetim, örgütlerde yürütülen faaliyetlerin, yönetim planlarına, politikalarına, programlarına ve yasalara uygunluğunu belirleyerek, iç kontrol sisteminin tasarlandığı gibi çalışıp çalışmadığını belirlemeye yönelik faaliyetlerden oluşur. İç denetim, iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirdiği için aynı zamanda kendisi de iç kontrol sisteminin bir aracıdır (Kepekçi, 2000: 3). İç denetim, iç kontrol sisteminin etkinliğini bağımsız olarak değerlendiren ve sistemin aksaklıklarının belirlenip iyileştirilmesi yönünde öneri ve tavsiyeleri yönetime sunan bir mekanizmadır (Tufan vd, 2013: 117).

İşletme veya kurumların belirlenen amaçlar doğrultusunda faaliyetlerini sürdürmelerinde iç kontrol kavramı önemli bir unsur olmaktadır. İç kontrol sisteminden istenilen faydanın elde edilmesi için bu sistemin belirli aralıklarla ve sürekli olarak incelenip değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu açıdan iç denetim, işletmelerde veya kurumlarda iç kontrol sistemini içeren kontrol süreçleri ile yönetim süreçlerinin sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla inceleyip değerlendirmek, yürütülen faaliyet ve gerçekleştirilen işlemlerin kurumsal yönetim anlayışına uygunluğunu sağlamak gibi oldukça önemli faaliyetlerden oluşmaktadır (Usul vd, 2011: 50).

Örgütlerde yürütülen iç denetim faaliyetleri incelendiğinde iç denetimin kapsamının oldukça geniş olduğu görülmektedir. Genellikle bu faaliyetler (Kartal, 2013: 10):

- Finansal nitelikteki tabloların sağlıklı ve güvenilir bir şekilde hazırlanması,
- Muhasebe kayıtlarının genel kabul görmüş standartlara göre yapılması,
- Varlıkların korunması,
- Faaliyetler yürütülürken riskli alanların belirlenmesi ve kontrol edilmesi,
- Olası hata, yolsuzluk ve hilelerin tespit edilmesi ve önlenmesi,

- Yönetim tarafından saptanan ilkelere ve kurallara uygunluğun sağlanması,
- Örgütün amacına ulaşmasına katkı sağlamak üzere diğer çalışma, inceleme ve raporlama gibi faaliyetleri kapsamaktadır.

İç denetimin tarihi incelendiğinde geçmişten günümüze kadar olan süreçte iç denetim faaliyetlerinde birtakım değişiklikler olduğu aşikârdır. Önceleri muhasebe kayıtlarının kontrol edilmesi faaliyetlerinden oluşan iç denetim daha sonra uygunluk denetimi, süreçleri incelemek, kontrolleri değerlendirmek, iç kontrol sisteminin etkinliğini raporlama, risk yönetiminin değerlendirilip raporlanması ve risk yönetiminin kolaylaştırılmasını sağlamak gibi günümüzde risk yönetimi odaklı faaliyetlerden oluşmaktadır (Pickett, 2004: 10-13).

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından yapılan tanımlar incelendiğinde iç denetimin tanımında birtakım değişikliklerin olduğu görülmektedir. 1947 yılında IIA tarafından İç Denetçilerin Sorumluluk Beyanı yayınlanmış ve burada iç denetim, yönetime hizmet etmek maksadıyla muhasebe, finansal ve diğer faaliyetlerin gözden geçirilerek bağımsız olarak değerlendirilmesi şeklinde tanımlanmış olmakla birlikte bu aynı zamanda iç denetimin ilk resmi tanımı olmaktadır. 1957 yılında 1947 de yapılan tanıma benzer bir tanım yapılmış 1971'e gelindiğinde yapılan tanımda "muhasebe ve finansal faaliyetlerin gözden geçirilmesi" ifadesi kaldırılmış yerine "kurum faaliyetlerinin gözden geçirilmesi" ifadesi getirilmiştir. 1990 yılında yapılan bir diğer tanımda yer alan "yönetime hizmet sınırlaması" ibaresi "kurum ya da organizasyona hizmet" şeklinde değiştirilmiştir (Pehlivanlı, 2014: 7).

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün en son yapmış olduğu tanıma göre: "İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur." şeklinde tanımlamıştır. (<https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx> 07.11.2018)

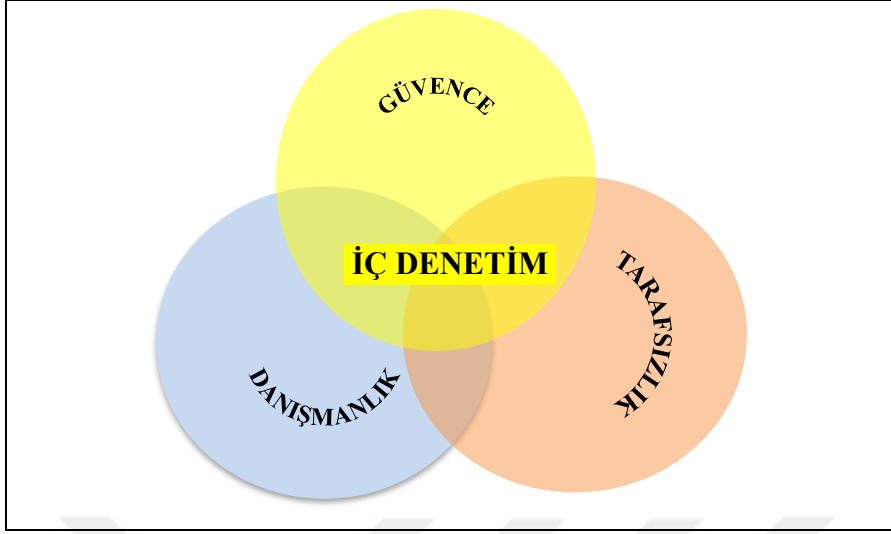
IIA'nın yapmış olduğu tanım incelendiğinde birtakım terimleri içerdiği görülmektedir (Moeller, 2009: 4). Bunlar:

- Bağımsızlık terimi, iç denetimin faaliyetlerinin kapsamını ve etkililiğini ile denetim faaliyetleri sonucunda elde edilen sonuçların raporlanmasını sınırlayacak kısıtlamaların olmaması,
- İç denetim, formel olarak iç denetim bölümünün modern kuruluşların bir fonksiyonu olduğunu,
- İnceleme ve değerlendirmek ifadesi, iç denetçilerin görevlerinin gerçekleri araştırmak ve elde ettiği sonuçlara göre bir takım yargısal değerlendirmede bulunmasını,
- Faaliyetler ifadesi, modern işletmelerin tüm faaliyetlerini denetleyen iç denetim fonksiyonun çalışma alanını kapsamasını,
- Yardımcı ifadesi, iç denetim raporlarını yönetime, denetim komitesine ve işletmeyle ilgili diğer kişilere sunularak bu kişilere yardımcı olduğunu,
- Kurum kelimesi ise örgütün yönetimi, denetim komitesi, personel, hissedarlar ve diğer kişiler olmak üzere işletmeyi tüm çevresini kastetmektedir.

İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve değer katmak için tasarlanmış bağımsız, objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. Değer katmak ise, güvence ve danışmanlık faaliyetleri ile örgütsel amaçlara ulaşmak için fırsatların belirlenmesi, örgütsel faaliyetlerin iyileştirilmesi ve muhtemel risklerin azaltılmasıyla gerçekleşir.

IIA'nın tanımlaması, iç denetimin son yıllarda rolüne ve nasıl algılandığına ilişkin olarak geçirdiği dönüşümü göstermektedir. Geçmişte iç denetim genellikle mali nitelikteki olaylara odaklanmış ve yönetime destek sağlayan bir işlev olarak görülmüştür. Şimdiki rolü, geleneksel denetim faaliyetleri ile birlikte kurumsal yönetim sürecinin ayrılmaz bir parçası olan aktif risk yönetimini içermektedir. Günümüzde iç denetçiler, örgütü olumsuz yönde etkileyebilecek riskleri belirlemek ve onları önlemek veya en aza indirecek kontrol sistemlerinin belirlemeye yönelik çalışmaları da yapmaktadırlar. Ayrıca iç denetim faaliyetleri sadece denetim faaliyetleri ile sınırlı değildir, yönetim danışmanlığı gibi görevler de iç denetçilerin önemli faaliyetleri arasında yer almaktadır. Bu nedenle, iç denetçiler denetim faaliyetlerini yürütürken iyileştirilmesi gereken alanları tespit etmekle kalmayacak aynı zamanda bunlara yönelik çözüm önerileri ile birlikte yönetime raporlayacaktır (Kagermann vd, 2008: 4-5).

Şekil 1: Değer Matrisi



Kaynak: Miller vd, 2011: 14

İç denetim, yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerini geliştirmeye yönelik genel kabul görmüş uluslararası bir meslektir. İç denetimin niteliği ülkeler ve örgütlere göre farklılık gösterse de hepsinin ortak amacı örgütlerde yürütülen faaliyetleri iyileştirerek yönetime yardımcı olmak amacı taşımaktadır (Pitt, 2014: 3).

### 1.2.2. İç Denetimin Unsurları

IIA tarafından geliştirilen Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ) ve bu çerçevede yer alan Uluslararası İç Denetim Standartları (UİDS) iç denetimin unsurlarını açıklamakta ve iç denetim faaliyetlerinin nasıl yürütüleceğini açıklamaktadır (<https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Turkish.pdf> 11.11.2018).

IIA tarafından yapılan tanım incelendiğinde iç denetimin, güvence ve danışmanlık faaliyetlerinin bağımsız ve tarafsız olarak yürütülerek disiplinli ve sistemli bir şekilde örgütün yönetim, risk yönetimi ve kontrol faaliyetlerini geliştirmek ve değer katmak suretiyle amaçlarına ulaşmasını kolaylaştırmak şeklinde tanımlanmıştır (Adiloğlu, 2011: 9). IIA'nın tanımı incelendiğinde iç denetimin unsurları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Anderson vd, 2017: 3):

- Örgütün hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmak,
- Yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirip ve geliştirmek,

- Faaliyetleri iyileştirmek ve değer katmak için tasarlanmış güvence ve danışmanlık faaliyetlerinden oluşmak,
- Bağımsız ve tarafsız olmak,
- Disiplinli ve sistematik bir süreçten oluşmaktadır.

#### **1.2.2.1. Hedeflere Ulaşmaya Yardımcı Olmak**

Bir örgütün hedefleri, örgütün neyi başarmak istediğini tanımlar ve devam eden başarısı, hedeflerinin gerçekleştirilmesine bağlıdır. Genel olarak, bu hedefler örgütün misyon ve vizyon beyanlarında belirtilmektedir. Misyon bildirisi, geniş anlamda, örgütün bugün ulaşmak istediği hedefi ifade etmektedir. Vizyon bildirim, örgütün gelecekte neyi başarmak istediğini ifade etmektedir. Anlaşılabilir ve ölçülebilir örgütün hedefleri, başarı hedeflerini temsil eder ve buna bağlı olarak zaman içindeki gerçek başarıları değerlendirmek için parametreler oluşturur. İç denetçiler kendi hedeflerini belirlerken örgütün hedeflerini dikkate almaktadır. Örgütsel hedefler ile iç denetim faaliyetlerinin hedefleri arasında bağlantı olması nedeniyle, iç denetim faaliyetleri örgütsel hedeflere ulaşılmasına yardımcı olmaktadır (Anderson vd, 2017: 3-4).

#### **1.2.2.2. Yönetişim, Risk Yönetimi ve Kontrol Süreçlerinin Etkinliğini Değerlendirmek ve Geliştirmek**

Örgütün hedeflerine ulaşmasında iç denetimin örgüte sağladığı katkıları, oldukça önemli olmaktadır (Pehlivanlı, 2014: 9). Örgütlerde etkin bir yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçleri olmadan hedeflerine ulaşamaz ve başarılı olamazlar. Bu üç süreç örgüt hedeflerine ulaşmaya odaklanır. Örgüt yönetimi bu süreçlerin yürütülmesinden sorumludur. Yönetim bu süreçlerin değerlendirilmesinde ve geliştirilmesinde iç denetimin katkılarına ihtiyaç duymaktadır. İç denetim faaliyetleriyle bu süreçlerin sürekli olarak incelenmesi, sorunların belirlenmesi ve gerekli önlemlerin alınması konusunda iç denetim raporları yönetime sunulmakta ve böylece örgütsel hedeflere ulaşmak için söz konusu süreçleri sürekli olarak değerlendirmektedir (Anderson vd, 2017: 4-5).

#### **1.2.2.3. Güvence ve Danışmanlık Faaliyetleri**

Denetimin faaliyetlerinin en temel görevi olan güvence hizmetleri, örgütün yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerine ilişkin yeterli miktarda kanıt toplanması



ve bu kanıtların objektif bir şekilde değerlendirilmesi faaliyetlerini içermektedir (Özgül vd, 2016: 8). İç denetim, örgütün faaliyetlerini yürütürken amaçlarına ulaşmasını, faaliyetlerinin aksamadan yürütülmesi ve kaynaklarının kullanılmasında ortaya çıkabilecek risklerle ilgili kontrollerin etkin ve yeterli olup olmadığı hakkında bir güvence verir (Adiloğlu, 2011: 10). İç denetim, kendi denetim alanına giren konuların bağımsız ve tarafsız bir şekilde değerlendirmesini yapmak ve değerlendirme sonuçlarının üst yönetim ve üçüncü kişilere sunarak bir güvence sağlar (Karcıoğlu ve Kurnaz, 2017: 69). İç denetimin güvence fonksiyonu, organizasyonda iç kontrol sistemin var olduğu ve etkinliği, risk yönetiminin etkin bir şekilde yapıldığı, işlemlerin etkinliği ve mevzuata uygunluğu, varlıkların korunduğu, muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilen bilgilerin tam ve doğru olduğu konularında güvence verme faaliyetlerinden oluşur (Korkmaz, 2007: 5). İç denetimin birincil rolü, örgütün riski iyi yönetip yönetemediğine dair makul bir güvence vermektir; ama mutlak bir garanti vermez (Pickett, 2010: 314).

İç denetim faaliyetlerinin temel amacı, denetim faaliyetlerine ilişkin kanıt toplamak ve bu kanıtları değerlendirerek sonuçları ilgili kişilere sunmaktır. İç denetim fonksiyonunun güvence hizmetlerinde genellikle üç taraf bulunmaktadır (Anderson vd, 2017: 5). Bunlar:

- **Denetlenen örgüt:** Yürütülen denetim faaliyetlerin gerçekleştiği yer ve doğrudan denetime konu olan taraf,
- **İç Denetçiler:** Denetim faaliyetlerini yürüterek değerlendiren ve sonuçları hazırlayan taraf,
- **Kullanıcılar:** İç denetçiler tarafından hazırlanan sonuçları kullanan taraftır.

İç denetimin danışmanlık fonksiyonu, örgütün yönetim, risk yönetimi ve kontrol faaliyetlerine yönelik yapılan denetim faaliyetleri sonucunda eksikliklerin ya da aksaklıkların belirlenerek giderilmesi, kurum faaliyetlerinin iyileştirilmesine ve geliştirilmesine dair öneriler sunulmasıdır (Tufan, 2013: 120). Danışmanlık hizmeti iç denetim fonksiyonunun örgüt faaliyetlerine değer katma kısmına yöneliktir. Danışmanlık hizmetleri güvence hizmetlerinin sonucu olabileceği gibi bazen de güvence hizmetleri danışmanlık hizmetlerinin sonucu olabilir (Özgül vd, 2016: 8). Danışmanlık faaliyetleri, örgüt içerisinde herhangi bir idari görev üstlenilmeden örgütün çeşitli bölümlerinde yürütülen faaliyetlerin ayrıntılı bir şekilde incelenerek söz konusu faaliyetlerin

iyileştirilmesi, geliştirilmesi yoluyla değer katma amacı güden ve danışmanlık faaliyeti isteyen tarafla iç denetçiler arasında karşılıklı istişare edilmesine dayanan bir faaliyettir (Arslan, 2015: 60). Danışmanlık faaliyetleri, örgüt içerisinde bir birim ya da üst yönetim veya başka kurumlar tarafından istenen denetim faaliyetleri sonucu herhangi bir idari görev üstlenilmeden işletmenin faaliyetlerin iyileştirilmesi ve iç kontrol sisteminin iyileştirilmesine dönük faaliyetlerdir (Uzun vd, 2012: 56)

İç danışmanlık hizmetlerinin öncelikli amacı, genel olarak örgütün özel istekleri doğrultusunda tavsiye ve diğer yardımları sağlamaktır. Örgüt ve iç denetim işlevi, yalnızca iki tarafın yer aldığı bir danışmanlık faaliyetidir (Anderson vd, 2017: 5-6).

Taraflar:

- **Denetlenen Örgüt:** Danışmanlık faaliyetlerine ihtiyaç duyan taraf,
- **İç denetçi:** Yürütülen denetim faaliyetleri sonucu tavsiye ve önerilerde bulunan taraftır.

#### 1.2.2.4. Bağımsızlık ve Tarafsızlık

Bağımsızlık, organizasyon içerisinde iç denetim biriminin statüsünü ifade ederken, tarafsızlık ise, bireysel olarak iç denetçilerin zihinsel tutumlarını ifade etmektedir (Anderson vd, 2017: 6). Bağımsızlık, tarafsız olarak iç denetim faaliyetleri yerine getirilme yeteneğinin kaybolmasına neden olabilecek durum ve şartlardan uzak olma olarak açıklanır. İç denetim faaliyetlerinin etkili bir şekilde yerine getirilmesi ve iç denetim bölümünün bağımsız olabilmesi için iç denetim yöneticisinin kurum üst yönetimine ve yönetim kuruluna doğrudan ve herhangi bir kısıtlama olmadan ulaşması gerekir. Tarafsızlık (objektiflik), iç denetçilerin denetim faaliyetleri sonucunda elde ettikleri çıktıya gerçekten dürüst bir şekilde inanacakları ve bu çıktının her zaman gerçeği yansıtacağına dair zihinsel tutumlarını ifade etmektedir. Bağımsızlık ve tarafsızlığa ilişkin tehditlerle hem iç denetçi hem de kurumsal düzeyde mücadele edilmesi gerekir (UİDS, 2017: 4-5).

Bağımsızlık iç denetim bölümü veya bölümün faaliyetleri ile ilgiliyken, tarafsızlık (objektiflik) kişisel bir özelliktir. Bağımsızlık özelliği iç denetim bölümü tarafından taşınmıyorsa iç denetçilerin tarafsız ve önyargısız kararlar sunması beklenemez (Arslan,

2015: 58). İç denetim, iç denetim evreninin belirlenmesi, denetim faaliyetlerinin yürütülmesi ve sonuçların raporlanması gibi her aşamada müdahaleden uzak olmalı ve iç denetçilerin tarafsız ve önyargısız olarak davranmaları, karar vermeleri ve her türlü çıkar çatışmalarından sakınmaları gerekmektedir (Adiloğlu, 2011: 9).

#### **1.2.2.5. Sistematik ve Disiplinli Bir Süreç Olması**

Organizasyonel yapı çerisinde yer alan çeşitli bölümler ve bölümlerin kendine has birtakım özellikleri bulunmaktadır. Organizasyonlarda başarıyı sağlayan kendilerine has bir yapılarının olmasıdır. İç denetim bölümünün kendine has birtakım özellikleri bulunmaktadır. İç denetim faaliyetlerinin sistematik ve disiplinli olması, iç denetim faaliyetlerinin yönetimi, yöneticisi, çalıştırılacak personelin sayı ve niteliği gibi unsurlar iç denetim faaliyetlerinden beklenen fayda açısından oldukça önemlidir (Özgül vd, 2016: 13).

İç denetim faaliyetlerinin sistematik olması demek, iç denetim biriminin kurum içerisinde oluşturulması, çalıştırılacak denetçilerin sayısının ve niteliğinin belirlenmesi, yıllık denetim planlarının oluşturulması, denetim faaliyetlerinin yürütülmesi ve denetim sonuçlarının raporlanmasına kadar tüm faaliyetlerin birtakım standartlara bağlanmış olması demektir. İç denetim faaliyetlerinin her aşamasının standartlarla sistematik hale getirilmesi iç denetim tanımında yer alan sistematik ve disiplinli bir süreçtir ifadesinin gereğidir (Kıral, 2014: 63).

#### **1.2.3. İç Denetimin Amaç ve Kapsamı**

İç denetim faaliyetlerinin amaç ve kapsamı önceleri çok dar ve sınırlı olarak belirlenmesine rağmen günümüzde hayatın her alanında meydana gelen değişimler, artan rekabet vb. durumlar iç denetim fonksiyonun öneminin artmasında önemli rol oynayarak örgüt ya da kurumların amaçlarına ulaşması açısından yönetimin vazgeçilmez araçlarından biri olmuştur. Günümüzde işletmelerin büyümesi, faaliyetlerin giderek karmaşıklaşması, yasal düzenlemeler nedeniyle gerekli olan birtakım zorunluluklar, örgütlerle ilgili kişilerin talepleri, güven duygusunun artırılması isteği ve işletmenin diğer işletmelere karşı itibari durumu gibi nedenler işletmelerde iç denetim biriminin kurulmasını gerekli kılmıştır. Önceleri işlem ve hata odaklı olarak yürütülen iç denetim faaliyetleri günümüzde süreç odaklı, hata ve hilelerin ortaya çıkmadan önlenmesi,

etkinlik ve verimliliğin artırılmasına yardımcı olunması ve risk odaklı denetim faaliyetlerine doğru gelişme göstermiştir (Adiloğlu, 2011: 11). Risk odaklı iç denetim, işletmelerin ya da kurumların karşı karşıya kalabilecekleri risklerin tespit edilmesi, bu riskler dikkate alınarak denetim plan ve programının hazırlanması ve denetim faaliyetlerinin bu plan ve programa göre yürütülmesidir. İşletmelerin ya da kurumların karşılaştıkları fırsatlar veya tehditler olarak tanımlanan risklerin belirlenmesi, sınıflandırılması ve değerlendirilmesi ancak örgütlerde etkin bir risk yönetimi sisteminin var olması durumunda mümkündür (Karcioğlu ve Kurnaz, 2017: 1088). İç denetim, üst yönetimin iş risklerini yönetmek ve hedeflerine ulaşmalarına yardımcı olmaktadır. Risk yönetimi, uygulamaların kalitesini ve gerçekliğini yansıtan bir organizasyonel ayna görevi görmektedir (Butera, 2016: 153).

İç denetim, kurum içerisinde yönetim tarafından belirlenmiş kişi veya kişilerce, kurum içerisinde yürütülen faaliyetlerin gözden geçirilerek incelenmesi ve böylelikle yönetime hizmet etmek amacı güden bağımsız bir denetim faaliyetidir. İç denetim kurum içerisinde üst yönetimin talepleri doğrultusunda ve genellikle muhasebe faaliyetlerinin etkinliğini ölçerek bu faaliyetleri bağımsız olarak denetler. Bu açıklamalar doğrultusunda iç denetimin genel olarak amacını, üst yönetime hizmet etmek ve yöneticilerin görevlerini etkin bir şekilde yerine getirmelerine yardımcı olmak şeklinde özetlenebilir. İç denetçiler tarafından hazırlanan raporlar kurum üst yönetimine sunulur. Büyük örgüt ya da kurumlarda iç denetim birimi ayrı bir fonksiyon olarak örgütlenebilir (Haftacı, 2016: 80).

İç denetim genel olarak organizasyonlarda; finansal nitelikteki bilgilerin sağlıklı olarak elde edilmesi, genel kabul görmüş muhasebe standartlarına göre muhasebe kayıtlarının tutulması, varlıkların korunması, riskli faaliyetlerin belirlenerek kontrol altına alınması, hata ve hilelerin önlenmesi, yönetim tarafından organizasyonel amaçlara ulaşmayı kolaylaştırmak için belirlenen plan ve politikalara uygunluğun sağlanması gibi faaliyetleri kapsamaktadır (Kartal, 2013: 9). İç denetim, kurum içerisinde kurulan iç kontrol sistemin etkin ve verimli bir şekilde çalışıp çalışmadığını belirleyerek iç kontrol sisteminin gözden geçirilmesi ve kurum faaliyetlerinin etkin bir şekilde yürütülüp yürütülmediğini belirlemeye yöneliktir. Bu faaliyetleri gerçekleştirmek için iç denetim şu çalışmaları yapmaktadır (Pickett, 2005: 87-88):

- İç denetim faaliyetleri açısından riskli alanları belirleyerek denetimini yapmak,
- Yüksek riskli alanların denetimini yapmak için bir denetim programı hazırlamak ve yürütmek,
- İç kontrol sistemini incelemek ve değerlendirmek,
- İşletmede denetime tabi tuttuğu kontrollerin etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığını belirlemek,
- Kontrol sistemlerini güçlendirmek için gerekli önerilerde bulunmak,
- İç denetim faaliyetleri sonucu raporların ve önerilerin gereğinin üst yönetim tarafından yerine getirilip getirilmediğini takip etmektir.

İç denetim, örgütlerin ya da kurumların amaçlarına ve hedeflerine ulaşmasında etkenlik ve verimliliği değerlendirmek amacıyla yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçleri hakkında üst yönetime görüş bildirmektedir. Ayrıca iç denetim faaliyetleri sadece finansal nitelikteki faaliyetleri değil aynı zamanda finansal nitelikte olmayan faaliyetleri de kapsamaktadır. İç denetim, yürütülen faaliyetlerin etkenlik ve etkenliğini ölçerek, raporlamanın güvenilirliği, yasalara ve mevzuatlara uygunluk konusunda makul bir görüş belirtir. Ayrıca üst yönetim tarafından kurulan kontrol sistemlerinin etkinliğini değerlendirip, hata ve hilelerin önlenmesi gibi işlevleri nedeniyle işletmeye değer katan bir faaliyet olduğu açıktır. İç denetimin tarihi süreci incelendiğinde iç denetim faaliyetlerinin temel amacının örgüt ya da kurumlara değer katmak olduğu söylenebilir (Özgül vd, 2016: 14). Değer katmak ise yürütülen denetim faaliyetleri sonucu ulaşılan sonuçlar bir fayda yarattığı zaman gerçekleşmektedir. Denetimlerin değer katması, yönetimin amaç ve hedeflerine ulaşmasını destekleyen faaliyetlerdir (Karcıoğlu ve Kurnaz, 2017: 3). Söz konusu değer katma faaliyetleri herhangi bir sınırlamaya tabi tutulmaksızın örgüt ya da kurumların tüm faaliyetlerini kapsamalıdır. İç denetimin amaçları şöyle sıralanabilir (Uyar, 2009: 61):

- Finansal ve finansal nitelikte olmayan faaliyetlerin etkenlik ve etkililiğinin ölçülerek faaliyetlerin verimli bir şekilde yürütülmesinin sağlanması,
- Yürütülen faaliyetlerin önceden belirlenmiş stratejik amaçlar, politika, prosedürler ve yasalar uygun yürütülmesi,

- İşletme varlıklarının korunması ve bunların amaçlar doğrultusunda kullanılmasının sağlanması,
- İhtiyaç duyulan bilginin zamanında ve güvenilir olarak sağlanması,
- İç kontrol sisteminin incelenmesi, değerlendirilmesi ve potansiyel risklerin asgari düzeye indirilerek yönetilmesi,
- Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda muhasebe kayıtlarının tutulması ve sürekliliğinin sağlanması,
- Hata ve hilelerin tespit edilmesi ve önlenmesi,
- Varlıkların defter kayıtları ile fiziki durumlarının kontrol altına alınması,
- Yöneticilere yardımcı olunması ve danışmanlık yapılması,
- Tüm bu faaliyetler sonucunda maddi bir tasarruf da bulunulmasıdır.

#### **1.2.4. İç Denetimin Özellikleri**

Günümüzde iç denetim faaliyetleri bir takım yazılı kural ile uluslararası standartlara bağlı olarak yürütülmektedir. İç denetim faaliyetleri gerek hukuksal gerekse de kültürel bağlamda yapı, boyut, amaç ve karmaşıklık yönünden kurumların kendi personelleri ya da kurum dışından alanında uzman kişiler tarafından yerine getirilmektedir. Bahsedilen farklılar, kurumlarda yürütülen iç denetim faaliyetlerini etkilemesine rağmen, Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına uyum hem iç denetçiler hem de yürütülen iç denetim faaliyetlerinden beklenen faydanın sağlanması açısından oldukça önemlidir (UİDS, 2017: 1). Standartların amaçları şunlardır (Nzechukwu, 2017: 524):

- İç denetim uygulamalarının temel ilkelerini açıklar,
- Çeşitli ortamlarda yapılan iç denetimlerin gerçekleştirilmesi ve geliştirilmesi için bir çerçeve sağlar,
- İç denetim performansının değerlendirilmesi için temel oluşturur,
- Gelişmiş organizasyonel süreç ve uygulamaları teşvik etmektedir.

İç denetim faaliyetleri geçmiş değil gelecek odaklıdır. İç denetimin gelecek odaklılığı, faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğine sürekli olarak odaklanmasından kaynaklanmaktadır. İç denetim faaliyetleri mantıksal olarak yapılandırılmış ve organize edilmiş birtakım prosedürleri içeren sistematik bir süreçtir. İç denetim faaliyetleri sadece

elde ettiği bulguları raporlamakla yetinmez, faaliyetlerin iyileştirilmesine yönelik önerileri de sunmaktadır (ICAI, 2013: 68).

İç denetim faaliyetleri stratejik önceliklere göre yürütülür. İç denetim faaliyetleri, kurumun dış çevresini oluşturan ekonomik aktörler ile kurumun kendi içindeki stratejik konumlandırmasını kapsamaktadır. Kurumla ilgili kişilerin kuruma bakış açısı sonuçta yürütülen denetim faaliyetlerin kalitesine bağlı olmaktadır. Kurumun faaliyetleri ve karar alma süreçleriyle ilgili kurumun hem iç çevresi hem de dış çevresindeki ilgili kişiler ile arasındaki etkileşim yürütülen denetim faaliyetlerine bağlı olarak şekillenmektedir (Soltani, 2007: 68).

İç denetim, sistematik ve sürekli bir faaliyettir. İç denetim faaliyetlerinin yürütecek denetçilerin nitelik ve nicelik olarak belirlenmesi, iç denetim plan ve programının hazırlanması, denetimlerin hangi prosedürlere göre yapılacağı gibi işlemlerin ayrıntılı bir şekilde standartlarla belirlenmiş olmasıdır (Kıral, 2014: 63).

İç denetim nesnel bir güvence verir. İç denetim fonksiyonun özü, kuruma değer katacak şekilde bağımsız olarak nesnel güvence ve önerilerde bulunmaktır. Zaman içerisinde iç denetimin kapsamı mali kontrollere odaklanmaktan yasalar ve yönetmeliklere odaklanmaya, süreçlerin, prosedürlerin, sistemlerin etkinliğine ve verimliliğine odaklanarak gün geçtikçe genişlemiştir. Günümüzde iç denetim faaliyetlerinde risk odaklı denetim anlayışı benimsenerek önemli risklerin belirlenmesi ve yönetilmesi anlayışı ile kurumsal faaliyetlerin geliştirmek ve değer katma faaliyetleri ön plana çıkmıştır (Paterson, 2015: 228).

İç denetim faaliyetleri objektiftir. Objektiflik, iç denetçilerin akıl çerçevesinde belgelerin, süreçlerin ve programların önyargısız bir şekilde gerçeği çarpıtmadan olduğu gibi yansıtmasını ifade eden bir kavramdır. İç denetim faaliyetinden beklenen gerçek bir değer elde edilmek isteniyorsa bu faaliyetin herhangi bir önyargıdan uzak objektif bir şekilde gerçekleştirilmesi gerekmektedir (Mills, 1993: 80).

### **1.2.5. İç Denetim Türleri**

İç denetim, denetimin tüm türlerini kapsar. İç denetim, denetimin yapılacağı evrenin özelliklerine göre veya yasal zorunluluklara bağlı olarak denetim yöntemleri ile türlerini

belirler. Seçilen denetim türü ve yöntemine göre farklı standartlara uygun olarak denetim faaliyetlerinin yürütülmesini gerektirmektedir (Kagermann vd, 2008: 141). İç denetim, finansal denetim, performans denetimi, uygunluk denetimi, hata ve hile denetimi ile bilgi teknolojilerinin denetimi gibi türleri bulunmaktadır.

Finansal denetim, kurumların mali bilgilerinin bütünlüğü ve raporlanan bilgilerin doğruluğu gibi kurumların finansal işlem ve olaylarının denetiminin yapılmasıdır (Pitt, 2014: 356). Finansal denetimler kurumların muhasebe sistemlerinin etkinliğini ölçen bir denetim türüdür (Fight, 2002: 45). Finansal denetim, kurumların mali tablolarının hazırlanması, içinde yer alan bilgilerin doğruluğu ve tam olması, tabloların sunulması ve açıklanması, benimsenen değerlendirme yöntemlerinin başarılı olup olmadığı gibi konularda sayılan süreçlerin bir ya da birkaçını eş zamanlı olarak yürüterek güvence vermeyi hedefler (Özgül, 2016: 73). Finansal denetim, kurumların finansal tablolarının önceden belirlenmiş ölçütlere uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının belirlenmesidir (Adiloğlu, 2011: 73).

Performans denetimi, diğer adı yönetim denetimidir. Yönetimin mevcut politika, prosedür ve kılavuzlara uygun hareket edip etmediğini, aldıkları kararlar ile iç kontrol sistemin etkin ve verimli bir şekilde kurup kurmadıklarının belirlenmesi amacıyla yapılan denetimdir (Kagermann vd, 2008: 118). Performans denetimi, kurumların belirlenen programlarını ne ölçüde uyguladığı, hedeflerinin en az kaynak kullanımıyla, riskle orantılı, doğru ve zamanında ne kadarını gerçekleştirdiğinin belirlenmesi amacıyla yapılan denetim türüdür (Fight, 2002: 45). Performans denetimleri, kurumların sundukları hizmetlerin tutumluluk esasına, mevcut kaynaklarla maksimum verimin alınması ve kurumun amaçlarına ulaşma derecesini belirten etkinlik açısından değerlendirmesini içeren bir denetim türüdür (Demirbaş ve Çetinkaya, 2018: 71).

Uygunluk denetimi, belirli bir alanın, sürecin veya sistemin politikalar, planlar, prosedürler, yasalar, yönetmelikler, sözleşmeler veya o alanın, sürecin veya sistemin davranışlarını ve eylemlerini yöneten diğer gerekliliklerle uygunluğunu ve bağlılığını doğrulamaya odaklanır (Murdock, 2017: 64). Uygunluk denetimi, bir kurumda yürütülen faaliyetlerin ilgili üst makamlarca belirlenmiş politika, prosedür ve kurallara uygun gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin belirlenmesidir (Güredin, 2014: 17).



Hata ve hile denetimi, özellikle organizasyonel ve süreç zayıflıklarının belirlenmesi, anonim suçlamaların veya usulsüzlükler hakkında özel bilgilerin araştırılması veya hâlihazırda kanıtlanmış olan sahtekârlık vakalarına ilişkin kanıtların toplanması amacına yöneliktir. Bu bağlamda, bir olayın kurum için doğrudan ölçülebilir veya en azından dolaylı olarak ilgili finansal sonuçlara yol açıp açmayacağı ve ne ölçüde sonuçlandırıldığına belirlenmesi özel bir önem taşımaktadır (Kagermann vd, 2008: 118). Hatalar kasıtlı olarak yapılmazken, hile; sahtekârlık yolsuzluk, usulsüzlük gibi düzensizlikler kasıtlı olarak yapılan yanlışlardır (Güredin, 2014: 134). Denetçiler kurum içerisinde yapılan hileleri tespit edebilmek için aşağıdaki işlemleri gerçekleştirmeleri gerekir (Coderre, 2009: 85-86):

- Risk kategorilerini ve risklerini tanımlamak için operasyonel ve kontrol ortamlarını inceleyerek kuruluşun dolandırıcılık riskini belirleme,
- Riskleri ve gerçekleşme olasılıklarını değerlendirmek,
- Hileyi gerçekleştiren kişinin bakış açısından riskleri incelemek, hileyi mümkün kılabilmek için neleri kontrol edebileceğini veya manipüle edebileceğini belirlemek,
- Hilelerin var olup olmadığını anlamaya yönelik belirtiler geliştirmek,
- Belirtiler ortaya çıktığında bunları algılamak ve yorumlamak.

Bilgi teknolojilerinin denetimi, günümüzde bilgi teknolojilerinin kurum faaliyetleri içinde önemli bir yer almasına bağlı olarak ayrı bir türü şeklinde gerçekleştirilmektedir. Bilgi teknolojilerinin denetimi, verilerin elde edilmesi, işlenmesi, güvenliğinin sağlanması, veri işleyen donanımların fiziki olarak korunması ve sistem gereklerine kadar birçok bilgi teknolojisi bileşenlerinin incelenmesini kapsamaktadır (Sakin, 2017: 75). Bilgi teknolojilerinin denetimi, denetlenen birimlerin bilgi sistemlerinin güvenilir olup olmadığını, depolanan bilgi ve verilerin doğruluğu ve güvenilirliğini değerlendirmek için yapılan denetimdir. Ayrıca depolanan bilgi ve verilerin çalınması, sistemin çökmesi ve veri kaybı gibi unsurlar açısından bilgi teknolojilerinin denetiminin yapılmasıdır (Bilge ve Kiracı, 2010: 13).

### **1.2.6. İç Denetimi Gerekli Kılan Faktörler**

İşletme veya kurumlarda kurulan güçlü iç denetim sistemi, faaliyetlere değer katarak amaçlara ulaşmayı kolaylaştırmaktadır. Faaliyetlere değer katması ise kontrol sistemlerini sürekli değerlendirme, etkenlik ve verimliliğe odaklanarak faaliyetlerin kalitesini artırmakla gerçekleşmektedir (Adiloğlu, 2011: 21). Özellikle halka açık şirketlerde pay sahiplerinin şirketin faaliyetleri hakkında bilgiye ihtiyaç duymaları iç denetimin ortaya çıkmasında oldukça önemlidir. Zamanla değişen ihtiyaçlar iç denetim faaliyetlerinin kapsamının genişlemesine veya iç denetimden olan beklentilerin artmasına neden olmuştur (Pehlivanlı, 2014: 17). İç denetim ihtiyacının ortaya çıkmasına neden olan faktörler şu şekilde açıklanabilir:

#### **1.2.6.1. Sorumluluk ve Hesap Verebilme**

İşletme ya da kurumların gün geçtikçe büyümelerine bağlı olarak yürütülen faaliyetler de genişlemekte ve karmaşıklaşmaktadır. Bu durum beraberinde yetki ve sorumluluk devrini beraberinde getirmektedir (Bilge ve Kiracı, 2010: 10). Yöneticiler sahip oldukları yetki ve sorumluluklarının bir kısmını kendilerine bağlı olarak çalışan astlarına devretmektedirler. Yöneticiler çalışanlarının görevlerini etkin ve verimli bir şekilde yerine getirip getirmediğini belirleyebilmeleri açısından iç denetimin önemi ortaya çıkmaktadır. İç denetçiler, çalışanların üst yönetim tarafından belirlenen politikalara uyum derecesinin belirlenmesi, görevlerini etkin ve verimli bir şekilde yerine getirip getirilmediğinin tespiti gibi konularda incelemeler yaparak üst yönetime rapor sunarlar. Böylelikle iç denetim, işletme sahipleri ve işletme dışındakilere karşı sorumlu olan üst yönetim veya yönetim kuruluna ihtiyaç duydukları bilgiyi sağlayarak hesap vermesini kolaylaştırır (Adiloğlu, 2011: 22).

#### **1.2.6.2. Vekâlet Teorisi**

İşletmelerin büyümesi, profesyonelleşme ve kurumsallaşma gibi faktörler, işletmelerde alanında uzman ücretli yöneticilerin çalıştırılmasını zorunlu hale getirmiştir (Pehlivanlı, 2014: 17). Söz konusu faktörler işletme sahip veya sahiplerinin yetki ve sorumluluklarının büyük bir kısmını profesyonel yöneticilere devretmelerine neden olmaktadır (Bilge ve Kiracı, 2010: 10). Özellikle kurumsallaşma, yönetim ve sahiplik erklerinin birbirinden ayrılması; profesyonel bireylerin üst yönetim kademelerine

getirilmesi, iş süreçlerine yönelik etkin kontrol ve denetim sistemlerinin kurulmasını gerektirmektedir (Özbirecikli ve Tüm, 2015: 25). Vekâlet teorisine göre işletme sahipleri ile yöneticiler arasında, yöneticilerin lehine bir bilgi akışı vardır. Mevcut duruma ilişkin güncel bilgiler yöneticiler tarafından kolaylıkla elde edilir ve yöneticilerin bu bilgileri manipüle etmeleri her zaman mümkündür. İşletme sahip ya da sahipleri ise yöneticilerin doğru işleri yaptıklarından emin olamazlar. Ayrıca vekâlet teorisi işletme sahipleri ile yöneticiler arasında olabilecek iki sorunun çözülmesine odaklanır. Bu sorunlardan birincisi, işletme sahipleri ile yöneticiler arasındaki çıkar çatışması, ikincisi ise işletme sahiplerinin yöneticilerin ne yaptıklarını bilmek istemeleriyle ilgilidir. Bu iki sorunun çözümü hem maliyetli hem de kurumsal performansı doğrudan etkilemektedir. Bu açıdan iç denetim, yöneticilerden kaynaklanabilecek sorunların yeterli zamanı ve mesleki bilgi ile tecrübeye sahip olmayan işletme sahiplerinin şüphelerini ortadan kaldıracak en önemli noktalardan biri olmaktadır (Özgül, 2016: 33).

#### **1.2.6.3. Yönetime Danışmanlık ve Yardım**

İç denetimin danışmanlık faaliyetleri aşağıdaki faaliyetlerden oluşmaktadır (Pitt, 2014: 96):

- Politika ve prosedürlerin değerlendirilmesi,
- İş süreçlerinin incelenmesi,
- Risk yönetimi eğitimi,
- Risk değerlendirmelerini kolaylaştırmak,
- Hile kontrol faaliyetleri,
- Sistemlerin geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunmak,
- Kontrol-öz değerlendirme faaliyetlerini kolaylaştırmaktır.

Danışmanlık faaliyetlerinin doğasında tavsiye ve öneriler de bulunmak vardır (Switzer, 2007: 168). İç denetim faaliyetlerinin temel amacı, güvence ve danışmanlık faaliyetleri ile işletme ya da kurum faaliyetlerine değer katmaktır (Bubilek, 2017: 16). İç denetim, yöneticilerin ihtiyaç duydukları alanlarda gerekli incelemeleri yaparak yöneticilere çeşitli önerilerde ve tavsiyelerde bulunmaktadır (Moeller, 2009: 631). Yöneticilerin denetim alanında yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip olmamaları

neticesinde iç denetçiler, yürüttükleri denetim faaliyetleri ile yöneticilere bilgi sağlamakta ve kurum içerisinde olası hataların tekrar etmesini önlemektedirler (Korkmaz, 2007: 7).

#### **1.2.6.4. Tasarruf İhtiyacı**

İşletme ya da kurumlarda kurulan iç denetim birimleri, yürütülen her bir faaliyetin maliyetinin minimize edilerek rekabet gücünün artırılmasında ve tasarruf sağlayacak alanların tespit edilmesinde önemli rol oynamaktadır (Pehlivanlı, 2014: 17). İç denetim faaliyetleri ayrıca kurum içerisinde yürütülen faaliyetleri inceleyerek aksaklıkların düzeltilmesi ve gereksiz işlemlere son verilmesi gibi faaliyetleriyle yönetime yardımcı olarak maliyet tasarrufu sağlamaktadır (Adiloğlu, 2011: 24).

#### **1.2.6.5. Hileli İşlemlere Karşı Koyma İhtiyacı**

İç denetimin önemli işlevlerinden biri de işletme sahipleri, yöneticiler ve çalışanlar tarafından yapılabilecek hilelerin ortaya çıkarılmasıdır (Bilge ve Kiracı, 2010: 10). İç denetim kendi sorumluluk alanı dâhilinde çok çeşitli olay türlerini ve şüpheli işlemleri inceler ve değerlendirir. İç denetim, işletmelerde diğer bölümler olmasına rağmen hileli işlemleri önlenmesi için gereklidir (Kagermann vd, 2008: 557). Etkili iç denetim faaliyetleri, kurumların etik kültürünü ve kontrol ortamını hem denetim çalışmalarıyla hem de en iyi uygulamaları sürekli teşvik ederek geliştirir. Yolsuzlukla mücadelede iç denetim faaliyetleri, uzun vadede hileleri önleyerek kurumun performansının gelişmesine katkıda bulunur. Ayrıca işletme ya da kurum çalışanlarının hileleri ortaya çıkaran etkin bir iç denetim sisteminin varlığını bilmeleri söz konusu kişiler üzerinde caydırıcılık etkisi oluşturur (Pickett, 2010: 584).

#### **1.2.7. İç Denetimin Tarihçesi**

İç denetim, tarihsel gelişim süreci incelendiğinde 1950'li yıllarda organizasyonların varlıklarının korunmasını sağlamak, 1970'li yıllarda uygun denetimi odaklı, 1990'lı yıllarda kurumsal amaçlara hizmet eden bir araç, 2000'li yıllarda ise kurumsal faaliyetlere değer katan bir faaliyet olarak sistematik bir gelişme süreci yaşamıştır (Kızılboğa, 2013: 108).

1940'lı yıllarda örgütlerde yürütülen faaliyetlerin denetimi, modern iç denetime yeni başladığında, bugünkü faaliyetlerden çok farklı bir yetenek gerektirmiştir. Örneğin,

araştırma laboratuvarlarındaki bazı elektromekanik cihaz ve faaliyetlerin yanı sıra dijital bilgisayar sistemleri henüz gelişmemiştir. Bilgisayarların kayıt tutma, hesaplama ve muhasebe işlevlerine faydalı hale gelene kadar bilgisayar programcılarında ihtiyaç duyulmamıştır. Benzer şekilde, işletmeler sınırlı telefon bağlantısına sahip olmuşlar ve santral operatörleri tüm gelen çağrıları sınırlı sayıda masaüstü telefona yönlendirebilmişlerdir. Günümüzde hayatın her alanında meydana gelen gelişmelere paralel iletişim araçları da gelişmiş ve iletişim kurma imkânlarını artmıştır. Modern iş yaşamında geçmişten günümüze kadar meydana gelen gelişmeler doğrultusunda yürütülen faaliyetlerin giderek karmaşıklaşması nedeniyle iç denetçilerin çeşitli denetim faaliyetlerini yürütmelerini ve bu faaliyetlerde uzman olma ihtiyacını doğurmuştur. İç denetimin doğasını daha iyi anlayabilmek için geçmişten günümüze değişen şartlar ve bu değişikliklerin neden olduğu farklı ihtiyaçlar hakkında bilgi sahibi olmamız gerekir (Moeller, 2009: 5).

1941'den önce iç denetim faaliyetleri bir büro hizmeti olarak görülmüştür. O zamanlar muhasebe kayıtları elle tutulmakta, kayıtların doğru yapılıp yapılmadığını belirlemek için ise denetçilere gereksinim duyulmuştur. Demiryolları genellikle iç denetçilerin ilk modern işverenleri olmuştur ve iç denetçilerin görevi acenteleri gezerek verilen bilet miktarına göre paranın tahsil edilmesini sağlamak olmuştur (Pickett, 2010: 8).

İç denetim açısından 1941 yılı önemli bir dönüm noktası olmuştur. Victor Z. Brink, iç denetim konusundaki ilk kitabı yazmış ve aynı zamanda, New York'taki Kuzey Amerika Şirketi'nin iç denetçisi John B. Thurston, iç denetçiler için bir örgüt kurmayı planlamıştır. Thurston ve Robert B. Milne, Edison Elektrik Enstitüsü ve Amerikan Gaz Birliği'nin ortaklaşa oluşturdukları bir iç denetim alt komitesi üzerinde birlikte hizmet vermişler ve iç denetimin uygun bir şekilde tanınması konusundaki ilerlemenin iç denetçiler için bağımsız bir kuruluşun kurulması ile mümkün olabileceğine karar vermişlerdir. Brink'in kitabı, Thurston'un dikkatini çekmiş, üç adam bir araya gelerek iç denetimin rolüne dikkat çekmek konusunda hemfikir olduklarının farkına varmışlardır. Brink, Milne ve Thurston iç denetçiler için ulusal hatta uluslararası bir örgüt kurmak için çalışmalara başlamış ve küçük bir grup iç denetçiyle görüşmelerde bulunmuşlar ve 17 Kasım 1941'de Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünü (IIA) kurmuşlardır. Thurston

IIA'nın ilk başkanı seçilmiştir. (<https://na.theiia.org/about-us/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx> 18.11.2018).

İç denetimin tarihi çok eskilere uzanmasına rağmen günümüz modern iç denetimin doğuşu pek çok kişi tarafından 1941 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde ilk olarak 24 üye ile İç Denetçiler Enstitüsü'nün (The Institute of Internal Auditor-IIA) kurulması olarak kabul edilmiştir (Bubilek, 2017: 18). Enstitü, ilk olarak 1947 yılında yayınladığı "İç Denetçilerin Sorumlulukları Bildirgesi (Statement of Responsibilities of The Internal Auditor)" ile iç denetim bölümlerinin yapısını, amaçlarını ve çalışma alanlarını belirlemiştir (Adiloğlu, 2011: 17). 1957 yılında bildirme revize edilerek iç denetçilerin aşağıda sıralanan yönetim hizmetlerini sunmasına izin verilmiştir (Pitt, 2014: 4):

- Muhasebe, finans ve işletme kontrollerinin sağlamlığı, yeterliliği ve uygulamaların gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi,
- Oluşturulan plan, politika ve prosedürlere uyum derecesinin belirlenmesi,
- Şirket varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve her türlü zararlara karşı korunup korunmadığının belirlenmesi,
- Muhasebe kayıtlarının ve diğer verilerin güvenilirliğinin belirlenmesi,
- Sorumluluklar yerine getirilirken performansın değerlendirilmesidir.

1968'de IIA, üyeleri için etik kuralları yayınlamıştır. IIA'nın kuruluşundan sonraki ilk yıllarda, iç denetim hala dış denetimle bağlantılı olmuştur. İç denetçiler, mali tabloların denetimine yardımcı olmuşlar ve bu süreçte iç denetim mesleği gelişme göstermeye devam etmiştir. İç denetim mesleğinin tam ve donanımlı olarak 1970'li yıllarda kurulduğu söylenebilir (Bubilek, 2017: 17-18). 1971 yılında araştırma komitesinin başkanı Lawrence Sawyer, Sorumluluk Bildirgesi'ni yeniden revize etmiştir. 1974 yılında ilk kez sertifikalı denetçi sınavı (CIA) yapılmıştır. 1978'de, IIA aşağıdaki amaçlara sahip olan İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarını resmen onaylamıştır (Balley, 2003: 6):

- İç denetimin rolünü, kapsamını, performansını ve hedeflerini açıklamada başkalarına yardımcı olmak,
- Dünya genelinde iç denetim faaliyetlerini birleştirmek,
- İç denetim uygulamalarını teşvik etmek,

- İç denetim faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde yürütülmesi için temel oluşturmak,
- İç denetim tam bir meslek olarak tanınmasına yardımcı olmaktır.

İç denetim örgütlenmesi IIA'nın Amerika'da kurulmasıyla başlamışken, Avrupa'da 1982 yılında European Confederation of Institutes of Internal Audit (ECIIA)'nın kurulmasıyla örgütlenerek iç denetim faaliyetleri başlamıştır. Daha sonra IIA ve ECIIA tarafından mesleki araştırma ve geliştirmeler yapılarak iki kuruluş arasında uluslararası işbirliği ve koordinasyon sağlanmış ve uluslararası mesleki standartlar ve etik kurallar yayımlanmıştır (Özgül vd, 2016: 17).

1990'ların iç denetçileri, risk ve kontrol temelli yaklaşımla finansal, faaliyet ve uygunluk denetimi gerçekleştirmişlerdir. Dahası, iç denetim işlevi, uzmanlaştığı sektörde çalışan iç denetçilerle "endüstriye dayalı" hale gelmiştir. 1999 yılında tüm bu değişiklikleri içerecek rol ve yükümlülükleri genişletecek olan İç Denetçiler Enstitüsü, iç denetimin bugünkü tanımını yapmıştır (Bubilek, 2017: 19).

1950'lerden günümüze kadar iç denetim faaliyetlerinin gelişim evrelerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Pickett, 2004: 20):

- Muhasebe kayıtlarının kontrolü,
- Uygunluk denetimi,
- Prosedürlerin incelenmesi,
- Kontrollerin değerlendirilmesi
- İç kontrol sisteminin değerlendirilip raporlanması,
- Risk yönetiminin değerlendirilmesi,
- Risk yönetiminin kolaylaştırılması,
- Kontrollerin sağlanması ve riskin raporlanması,
- Değer ekleme.

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü günümüzde dünya çapında 185.000'den fazla üyeye sahiptir. IIA'nın sırf Amerika'da 160 şubesi bulunmakta ve 70.000'den fazla üyeye hizmet etmektedir. (<https://na.theiia.org/about-us/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx> 21.11.2018)

### **1.2.8. Türkiye’de İç Denetimin Tarihçesi**

Modern anlamda Türkiye’de iç denetim faaliyetleri batılı ülkelerle karşılaştırıldığında oldukça yenidir. Türkiye’de iç denetim faaliyetleri 1995 yılında Türkiye İç Denetim Enstitüsü’nün kurulmasıyla başlamıştır. Kısaltması TİDE olan enstitü 1996 yılında Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ile Avrupa İç Denetçiler Enstitüsü Konfederasyonu (ECIIA) üyeliğine kabul edilmiştir. TİDE iç denetim mesleğinin örgütlenmesini sağlayarak iç denetçilerin eğitimi, meslek mensuplarının birbirleriyle iletişimini sağlamanın yanı sıra iç denetim hakkında sürekli seminer, eğitim ve toplantılar düzenleyerek kariyer fırsatları sunmaktadır. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yayınlanan Uluslararası İç Denetim Standartları, Türkiye’de TİDE tarafından yayınlanmaktadır. (<https://www.tide.org.tr/page/4/Kilometre-Taslari> 21.11.2018)

Türkiye’de iç denetim faaliyetleri 1980’li yıllarda ülkemize girmeye başlamıştır. Özellikle uluslararası işletmelerin Türkiye’deki şubeleri, ortaklıkları veya temsilciliklerine yönelik olarak uyguladıkları iç denetim faaliyetleriyle ülkemizde iç denetim faaliyetlerinin yaygınlaşmasına neden olmuştur. 2000’li yılların başlarından itibaren iç denetim faaliyetleri, Türk Kamu Yönetim anlayışında meydana gelen değişiklikler doğrultusunda ve Avrupa Birliğine uyum sağlamak üzere kamu idari yapısı içerisinde yerini almıştır (Adiloğlu, 2011: 29-30,Gökmen, 2009: 8).

### **1.2.9. İç Denetim Faaliyetlerinin Oluşturulması ve Yönetilmesi**

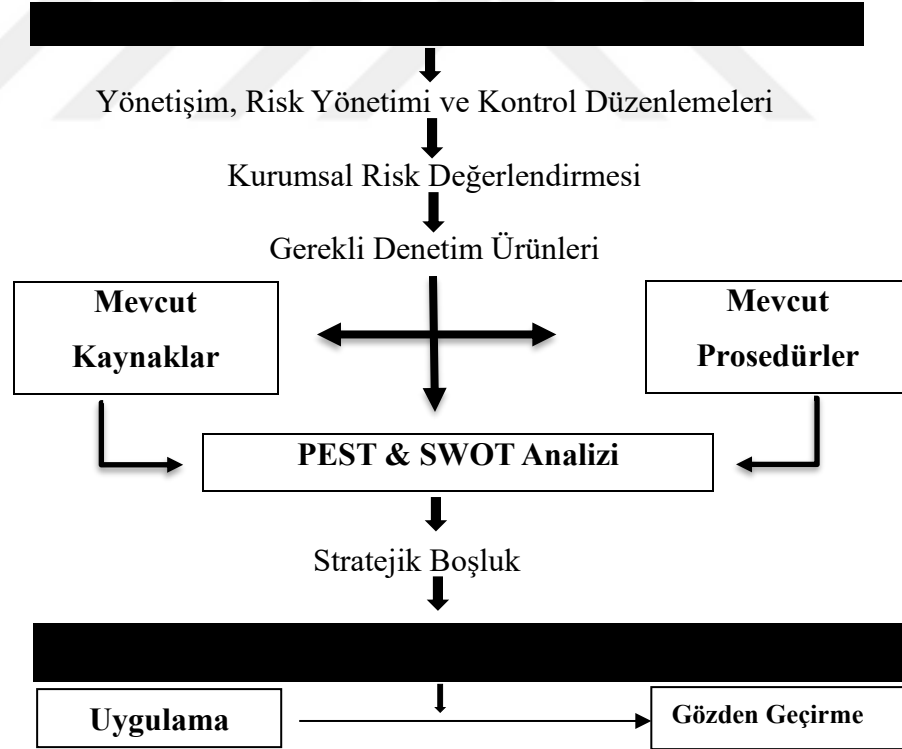
Günümüzde küçük işletmeler tarafından yürütülen faaliyetlerin kapsamının dar ve çalışan sayısının az olması gibi faktörler nedeniyle yöneticiler tarafından bu faaliyetler kolaylıkla kontrol edilebilmekte ve yürütülmektedir. Ancak işletmeler büyüdükçe yürütülen faaliyetlerin kapsamı genişlemekte ve giderek karmaşık hale gelmektedir. Bu durum faaliyetlerin denetimini zorlaştırmaktadır (Swanson, 2010: 186). Bu sorunun üstesinden gelebilmek için üst yönetim tarafından iç kontrol sistemi kurulmakta, bu sistemin sağlıklı bir şekilde çalışıp çalışmadığı konusunda hem yönetime hem de işletmeyle ilgili kişilere bağımsız ve tarafsız olarak görüş bildiren iç denetim faaliyetleri gereksinimi ortaya çıkmaktadır (Özgül vd, 2016: 76).



Denetim faaliyetleri; denetim stratejisine bağlı olarak denetim faaliyetlerinin planlanması, bu faaliyetlerin yürütülmesi ve elde edilen verilere göre denetim raporunun hazırlanması aşamalarından oluşur (Pehlivanlı, 2014: 117).

Strateji, bir işletmenin kuruluş amacını gerçekleştirecek karar ve faaliyetlerin niteliğini belirleyecek alternatiflerin belirlenmesi ve bunlar arasından seçim yapılmasıdır. İ denetim stratejisi, işletmelerin misyon ve vizyonlarında belirtilen hedeflere ulaşmasına katkı sağlayan ve bu katkıyı gerçekleştirmek için gerekli mali ve insan kaynaklarının tahsis edilmesini sağlar. İy hazırlanmış bir i denetim stratejisi, işletme faaliyetlerine değer katmayı amaç edinip iç denetim faaliyetlerinin iyi bir şekilde tasarlanmış olduğu, söz konusu denetim faaliyetleri için gerekli kaynağın sağlandığı ve denetim faaliyetlerinin en çok ihtiyaç duyulan alanlara odaklandığı konusunda emin olunmasına yardımcı olur (Pitt, 2014: 76-77). Denetim stratejisi süreci, denetim yönetimi tarafından uygun şekilde kontrol edilmesi gereken sürekli bir olaylar döngüsüdür. Bu döngü:

şekil 2: Denetim Stratejisini Belirleme Aşamaları

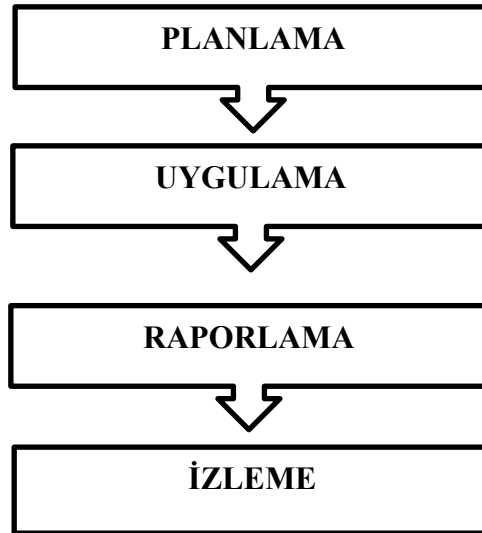


Kaynak: Pickett, 2011: 238

Bu şema, denetim hedefleri, kuruluşun risk yönetimi süreci ve sonuçta ortaya çıkan denetim stratejisi arasındaki bağlantıyı vurgular. Bu strateji, stratejiyi uygulamak için neler yapılması gerektiğini belirlemeye yardımcı olur (Pickett, 2011: 238).

İç denetim süreci, işletme ya da kurumların genel planının ne kadar iyi yönetildiğinin incelenmesidir (Palmes, 2009: 31). İç denetim, işletmenin risk yönetimi ve kontrol süreçlerini incelemek için üst yönetim tarafından oluşturulmuş organizasyonel bir fonksiyondur. İç denetçi, kontrol sistemleri ve risk yönetim süreçlerini gözden geçirerek üst yönetime destek sağlamaktadır (Pickett, 2005: 71). Ayrıca organizasyonlarda kurulan iç kontrol sisteminin etkinliğini ve verimliliğini ölçmek ve değerlendirmek bir iç denetim sürecidir (Moeller, 2008: 48). Uluslararası İç Denetim Standartları 2000 ile başlayan Performans Standartları incelendiğinde iç denetim faaliyetlerinin; kurum faaliyetlerine değer katmak üzere risk değerlemesi yapılarak iç denetim planlarının oluşturulması, iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesi, denetim faaliyetleri sonucunda elde edilen bilgilere göre sonuçların üst yönetime raporlanması ve raporlanan sonuçlara göre yönetimin aldığı tedbirlerin izlenmesi aşamalarından oluştuğu görülmektedir.

*Şekil 3: İç Denetim Süreci*



### **1.2.9.1. İç Denetim Faaliyetlerinin Planlanması**

İşletme ya da kurumlarda gerçekleştirilen diğer faaliyetler gibi, iç denetim çalışması da iç denetim hedeflerinin oluşturulmasını ve bunları gerçekleştirme araçlarını içeren bir

planlamayı gerektirir (Nzechukwu, 2016: 12). Her başarılı denetim, sağlam bir planlamaya bağlı olmaktadır. Denetçi, denetimin ekonomik, etkili ve doğru bir şekilde ve zamanında yapılmasını sağlayacak şekilde denetimi planlamalıdır. Uluslararası İç Denetim Standartlarına göre İç Denetim Yöneticisi (Chief Audit Executive – CAE), kurumun hedeflerine ulaşmasını kolaylaştıracak bir şekilde kurum faaliyetlerini risk değerlendirmesine tabi tutarak iç denetim faaliyetlerinin değerlendirilmesine göre önceliklerini belirlemesi gerekmektedir. Risk odaklı iç denetim planını hazırlamak için iç denetim yöneticisi, yönetim kurulu veya üst yöneticiler ile istişare ederek kurumun stratejileri, hedefleri, risk ile risk yönetim süreçlerini hakkında bilgi alır ve kurumun faaliyetlerinde, programlarında, kontrollerinde ve risklerinde meydana gelebilecek değişikliklere bağlı olarak iç denetim planında gerekli değişiklikleri yapmak zorundadır. (UİDS, Performans Standartları, 2010: 12)

Günümüzde işletmeler çok çeşitli risklerle karşı karşıyadır ve rasyonel bir şekilde karar alma sürecinde söz konusu riskleri dikkate almak zorundadırlar. Riskler öncelikle bir değerlendirmeye tabi tutulması gerekmektedir. Buna risk yönetim süreci denmektedir. Etkili bir risk yönetim süreci dört aşamadan oluşur:

- 1. Aşama:** Risklerin tanımlanması,
- 2. Aşama:** Risklerin nitelik ve nicelik olarak değerlendirilmesi,
- 3. Aşama:** Risklerin önceliklerine göre sıralanması ve müdahale eylemlerinin oluşturulması,
- 4. Aşama:** Risklerin izlenmesidir.

Bir işletmenin karşı karşıya olduğu çeşitli sayıdaki risklerin belirlenmesi, bu risklerin maliyetleri ve olası gerçekleşme ihtimallerinin değerlendirilmesi ve risklerin gerçekleşmesi esnasında yapılacak müdahale eylemlerinin belirlenmesi günümüzde işletmeler için hayati önem taşımaktadır. Bu nedenle işletmelerin karşılaşılabilecekleri risklerin sürekli olarak belirlenip ve değerlendirilerek yüksek riskli alanların belirlenmesi ve buna bağlı olarak iç denetim planlarının hazırlanması gerekmektedir (Moeller, 2009: 115).

Risk odaklı iç denetim faaliyetleri, esas olarak işletmenin karşılaşılabileceği risklere odaklanmaktadır. Risk odaklı iç denetim faaliyetlerinin planlanması bir takım aşamalardan oluşmaktadır (Griffiths, 2005: 73). Bunlar:

- İç denetim evreninin belirlenmesi,
- Yönetimden risklerle ilgili bilgi alınması,
- Yönetimin iç denetimden beklediği güvence seviyesinin belirlenmesi,
- Üst yönetim veya denetim komitesi tarafından kabul edilebilir asgari denetim kapsamı ve sıklığının belirlenmesi,
- İç denetim biriminin denetim yetenekleri ile iç denetim faaliyetleri için gerekli teknik bilgi seviyesinin belirlenmesi,
- İç denetim planının hazırlanması, üst yönetim veya denetim komitesinin onayına sunulması,
- İç denetim planına yukarıdaki belirtilen aşamalardan sonra son halinin verilmesidir.

### **1.2.9.2. İç Denetim Faaliyetlerinin Yürütülmesi**

İç denetim faaliyetleri hazırlanan iç denetim planlarına göre yürütülmektedir. Denetim planı, iç denetçiye yürütüleceği denetim faaliyetlerinde yol gösteren bir rehber niteliği taşır. Denetim planları bir genel plan türüdür. Bu genel plana göre iç denetçiler arasındaki iş bölümü, yapacakları değerlendirmeler ve incelemeler belirlenir. Daha sonra her bir denetçi kendi çalışma planını hazırlayıp denetim ve faaliyetlerini yürütür ve elde ettiği sonuçları iç denetim birimine sunar. (Bilge ve Kiracı, 2010: 20).

İç denetim faaliyetlerinin yürütülmesi, ön çalışma, bireysel çalışma planının hazırlanması ve saha çalışmasının gerçekleştirilmesi aşamalarından oluşmaktadır. Ön çalışma aşamasında denetim amaçlarının belirlenmesi, bilgi toplamak amacıyla ön araştırma yapılması ve açılış toplantısı aşamalarından oluşur. Ayrıca kullanılacak çalışma kâğıdı ve formların şekil ve içeriği belirlenir. İşletme faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğini değerlendirmek amacıyla kontrol amaçları oluşturulur. Bireysel çalışma planının hazırlanması aşamasında ise iç denetçi, denetim amaç ve hedefleri, denetimin kapsamı, bilgilerin elde edilmesi, analizi ve değerlendirilmesine ilişkin yöntemler ve denetim kapsamına alınan birim veya süreçlere ilişkin uygulanacak denetim testleri ile tahmini denetim süresini gösteren bir bireysel çalışma planı oluşturur. Saha araştırması aşamasında ise, denetim testlerinin uygulanması, sonuçların elde edilmesi ve önerilerin geliştirilmesi, bilgilerin denetlenen birim ile paylaşılması ve kapanış toplantısının yapılması faaliyetlerini içerir (Adiloğlu, 2011: 79-80).

### 1.2.9.3. İç Denetim Sonuçlarının Raporlanması

İşletmelerde ya da kurumlarda iç denetim birimi tarafından saha çalışmalarının sonunda denetim sonuçları hakkında objektif ve uzmanlık bilgisi içeren bir denetim raporu hazırlanmaktadır. Aynı zamanda denetim raporu, iç denetim çalışanları tarafından yapılan çalışmaların bir kaydı olmaktadır (Kagermann vd, 2008: 279). İç denetim tarafından biçimsel bir rapor hazırlamak zaman alıcı ve zor bir süreç olabilir. Yönetim tarafından iç denetim raporlarının kabul edilmesi, yönetimin iç denetimden beklentisini karşılayıp karşılamadığına ve iç denetim birimi tarafından raporun hazırlanma şekline bağlı olmaktadır (Fountain, 2016: 239).

İç denetim faaliyetleri sonucunda hazırlana iç denetim raporunun hedefleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Griffiths, 2005: 117):

- Denetim gözlemlerini profesyonel bir şekilde yansıtmak,
- Gözlemlerle orantılı olarak bir güvence düzeyi sağlamak,
- Risk yönetimi ve kontrolleri geliştirmek için önerilerde bulunmak,
- Gereksiz faaliyetler ile kontrolleri belirlemek,
- Risk ve kontrol arasındaki dengeyi sağlamaktır.

İç denetim yöneticisi, iç denetimin amacını, yetkileri, görev ve sorumlulukları ile iç denetim planı ile performansın kıyaslanmasına konularında üst yönetim, yönetim kurulu ve denetim komitesine dönemsel raporlar sunmaları gerekir. Raporlamanın hangi sıklıkta ve içeriğinin nasıl olacağı yönetim kurulu, üst yönetim ve iç denetim birimi yöneticisi tarafından belirlenir (UİDS, 2017: 14, Stn. 2060).

İç denetim raporları, iç denetçilerin gözlemlerini ve tavsiyelerini içeren önemli bir belgedir. Denetim raporları, iç denetim sürecinin en önemli ürünüdür ve iç denetim faaliyetlerini hem kurum içinde hem kurum dışındaki ilgili kişilere tanımlayan önemli bir araçtır. Denetim raporları, temel gözden geçirme hedefleri, destekleyici stratejiler ve ana politikalar, denetim çalışmasını kapsayan prosedürler ve denetim personelinin profesyonel performansı gibi bir işletmenin toplam iç denetim yaklaşımının temel felsefesini yansıtmalıdır. İç denetim raporları planlı bir denetim faaliyetini ve bu denetim faaliyetinin sonuçlarını belirtmek gibi temel bir amaca sahiptir. Doğası gereği iç denetim raporları, iç kontrol sisteminin zayıflıklarını belirtmek gibi amaçları taşıması nedeniyle oldukça önemlidir. Tüm iç denetim raporlarının dört temel amacı ve bileşeni olmalıdır (Moeller, 2009: 351-352). Bunlar:

- İç denetimin amaçları, zamanlaması ve kapsamı,
- Bulguların açıklanması,
- Sorunlu olan faaliyetlerin düzeltilmesi için öneriler,
- Planların dokümantasyonu ve denetlenen işletmenin görüşlerinin netleştirilmesidir.

İç denetim raporunu hazırlanması, taslak denetim raporunun hazırlanması ve gönderilmesi ile nihai denetim raporunun hazırlanması ve sunulması aşamalarından oluşur (Bilge ve Kiracı, 2010: 24). Denetçi ile denetlenen bölüm arasında kapanış toplantısına yapılan denetim bulguları ile ilgili görüşmeler sonucunda denetçi bir taslak rapor hazırlayıp belli bir süre içinde cevaplandırılmak üzere denetlenen bölüme gönderir. Denetlenen bölümün yöneticisi gerektiğinde bölümde çalışan kişilerin görüşlerini de dikkate alarak raporu verilen süre içinde cevaplandırıp denetçiye gönderir. İç denetçi, denetlenen bölümden aldığı cevaplar ile bunlarla ilgili değerlendirmelerini de içeren nihai denetim raporunu hazırlayarak iç denetim birimi aracılığıyla üst yönetime gönderir. İç denetim birimi yöneticisi, nihai raporun üst yönetime ulaştırılmasından sorumludur (Adiloğlu, 2011: 86).

#### **1.2.9.4. İç Denetim Sonuçlarının İzlenmesi**

Uluslararası İç Denetim Standartları, iç denetim yöneticisinin, sonuçları yönetime raporlandıktan sonra bu sonuçlara yönelik ne gibi işlemlerin yapıldığını gözlemlemek için bir sistem kurmak ve uygulamak zorunda olduğunu belirtmektedir. Ayrıca iç denetim birim yöneticisi, yönetim tarafından gerekli tedbirlerin alınmasından ya da alınmaması durumunda riskin üstlendiğinden emin olmak için bir takip sistemi kurmalıdır. Danışmanlık faaliyetleri de müşteriyle hemfikir olduğu sürece takip edilmesi gerekmektedir (UİDS, 2017: 23, Stn., 2500, 2500. A1, 2500. C1).

İzleme faaliyetleri iç denetim sürecinin son aşamadır. İç denetim fonksiyonunun, iç denetim raporunda belirtilen şartların yerine getirilmesini veya üst yönetimin herhangi bir işlem yapmama riskini kabul etmesini sağlaması beklenmektedir. Bu aşamada, tavsiyelerin nasıl ele alındığını belirlemek için bir takip süreci gerekmektedir (Coetzee, 2010: 252).

İç denetim raporunda belgelenen bulgular ile sunulan öneriler izleme aşamasının temelini oluşturmaktadır. İzleme aşaması iç denetim birimi tarafından denetlenen alanlarla ilgili yönetimin uygulama eylemlerinin yeterli ve etkili olup olmadığını test eden bir süreçtir (Kagermann, 2008: 272). Yönetim, iç denetim raporundaki bulgu ve önerilere göre alınacak önlemler ve bunların uygulanmasından sorumludur. İç denetim birim yöneticisi, hazırladıkları denetim raporunda yer alan sorunlara ve bunlara yönelik sunulan önerilerin zamanında çözümlenip çözümlenmediği konusunda yönetim faaliyetlerini değerlendirmekten sorumludur (Pickett, 2006: 225).

İzleme faaliyetleri iç denetçilerin, rapor edilen gözlem ve tavsiyelere ilişkin yönetim tarafından gerçekleştirilen eylemlerin yeterliliğini, etkinliğini ve güncelliğini değerlendiren bir süreçtir. İç denetçi, yönetimin tavsiyeleri uygulamaya alıp almadığını veya bunları uygulama riskini üstlenip üstlenmediğini belirlemelidir (Vallabhaneni, 2015: 257). İç denetim biriminin izleme süreci aşağıdaki gibidir:

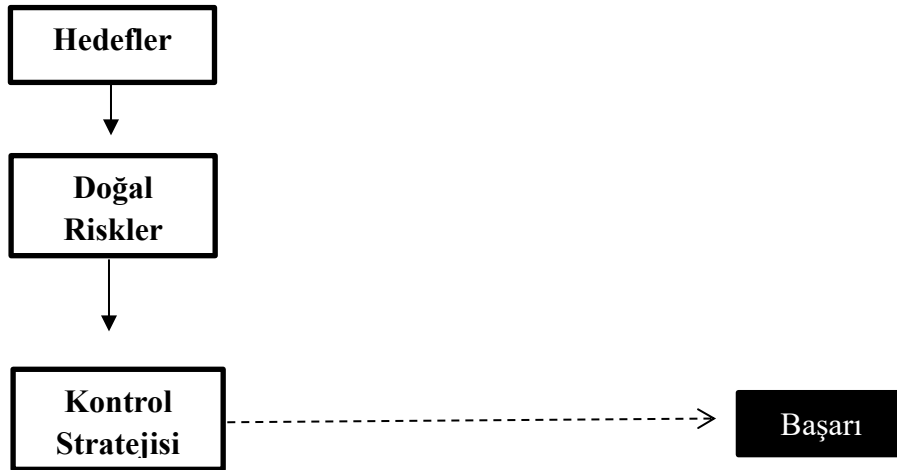
- İç denetçiler, yönetimin harekete geçip geçmediğini veya tavsiyelerinin uygulanıp uygulanmadığını belirler. İç denetçi, istenen sonuçların elde edilip edilmediğini veya üst yönetimin işlem yapmama veya tavsiyeyi uygulamama riskini üstlenip üstlenmediğini belirler.
- İzleme süreci, iç denetçilerin dış denetçiler tarafından yapılanlar da dâhil olmak üzere rapor edilen gözlemler ve tavsiyelerde yönetim tarafından gerçekleştirilen eylemlerin yeterliliğini, etkinliğini ve güncelliğini değerlendiren bir süreçtir.
- İç denetim yönetmeliği, iç denetim biriminin sorumluluğunu tanımlaması gerekir. İç denetim birimi başkanı izleme sürecinin kapsamını ve zamanlamasını belirler.
- İç denetim birimi yöneticisi izleme sürecini planlamalıdır. İzleme sürecinin planlanmasında risk ve düzeltici eylemlerin uygulanmasındaki zorluk derecesi dikkate alınmalıdır.
- İç denetim birimi başkanının, yönetimin yazılı veya sözlü cevabının sorunlar ve önerilerin önemine karşı alınan tedbir eylemlerinin yeterli olduğunu belirtmesi halinde bu faaliyetleri iç denetçiler bir sonraki denetim faaliyetlerinde yeniden takip edebilir.

- Takip faaliyetlerinin belgelendirilmesi gerekir.

### 1.2.10. İç Kontrol ve İç Denetim Arasındaki İlişki

İç kontrol, kurumların kendi yapıları içerisinde tasarlanarak kurumsal amaç ve hedeflere ulaşmayı sağlamak amacıyla yürütülen faaliyet ve işlemlerin bütünü şeklinde tanımlanabilir (Akpınar, 2011: 298). İç kontrol, işletmelerin ya da kurumların muhasebe bilgi sistemleri tarafından üretilen bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğinin artırılması, varlıkların korunması, yönetimin belirlediği politikalara uyumun sağlanması ve örgütsel faaliyetlerin verimliliğinin artırılması amacıyla geliştirilmiş yöntemler bütünüdür. İç kontrol, yönetim faaliyetleri ile bütünleştirilmiş faaliyetlerden oluşmaktadır. Bu nedenle örgüt içerisinde ayrı bir sistem olarak düşünülmemesi gerekir (Karavardar, 2014: 174). İşletmeler ya da kurumlar, ulaşmak istedikleri hedefleri belirledikten sonra bu hedeflere ulaşma da ortaya çıkabilecek riskleri değerlendirmeleri gerekir. Hedeflere ulaşmada başarısız olmak yerine uyguladıkları bir kontrol stratejisi ile hedeflerini gerçekleştirebilirler. Kontrol stratejisi, geniş bir risk yönetim stratejisine bağlı olarak oluşturulan etkili bir iç kontrol sistemi olarak ele alınmaktadır. Etkili kontroller, kaynakların korunması ve faaliyetlerin başarısı için makul bir olasılık ölçülerinden oluşur (Pickett, 2010: 247).

Şekil 4: Kontrol Stratejisi ve Başarı Arasındaki İlişki



Kaynak: Pickett, 2010: 247



1985 yılında beş özel sektör kuruluşu Amerikan Muhasebe Birliği (The American Accounting Association - AAA), Amerikan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Enstitüsü (The American Institute of Certified Public Accountants – AICPA), Uluslararası Finansal Yöneticiler (Financial Executives Institute – FEI), Ulusal Muhasebeciler Derneği (The National Association of Accountants, şimdi The Institute of Management Accountants – IMA) ve Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditors – IIA) bir araya gelerek Hileli Mali Raporlama Ulusal Komisyonu (The National Commission of Fraudulent Financial Reporting)’nu kurdular ve günümüzde Treadway Komisyonu olarak bilinmektedir. (<https://www.coso.org/Pages/aboutus.aspx> 29.11.2018)

Hileli Mali Raporlama Ulusal Komisyonu yaptığı çalışmalar sonucunda hile ve usulsüzlüklerin belirlenmesinde sadece bağımsız denetçilerin sorumluluğunda olmadığını, işletme yöneticilerinin, denetim komitesinin, iç denetim biriminin sorumluluğu olduğunu bildirmiştir. Yapılan çalışmalar sonucunda iç kontrol sisteminin önemi anlaşılmış ve iç kontrolün nasıl olması gerektiğine dair genel bir kanaat oluşmuştur (Murdock, 2016: 101-102). Bu nedenle Treadway Komisyonuna bağlı kuruluşların öncülüğünde kısa adı COSO (Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission) olarak bilinen bir komisyon kurulmuş ve İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi (Internal Control Integrated Framework)’ni 1992 yılında yayınlamışlardır (Demirbaş vd, 2018: 124).

İşletme ya da kurumların, amaç ve hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmaya yönelik çeşitli iç kontrol modelleri bulunmaktadır. Bunların yaygın olarak bilinenleri COSO (Committee of Sponsoring Organizations), İngiltere’de Turnbull Raporu, COCO (Canadian Institute of Chartered Accountants), bilgi sistemleri alanında COBIT ve INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) tarafından geliştirilen iç kontrol modelleri ve standartlarıdır. Özel sektör işletmeleri için oluşturulan COSO modeli, iç kontrol alanında meydana gelen gelişmelere bağlı olarak kamu kurumlarında uygulanması amacıyla 2001 yılında INTOSAI tarafından kamu kurumlarına uyarlanmıştır (Arslan, 2015: 67; Pehlivanlı, 2014: 31).

Londra Borsası tarafından 1999 yılında “Turnbull Raporu” oluşturuldu. Daha sonra Mali Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council - FRC) tarafından kurulan Turnbull Gözden Geçirme Grubu (Turnbull Review Group) tarafından gözden geçirilmiş

ve güncellenmiştir (Champers, 2010: 129). Bu rapora göre iç kontrol sistemi aşağıdaki gibi tanımlanmıştır.

İç kontrol, bir kurumun politikalarını, görevlerini, süreçlerini, davranışlarını ve diğer yönlerini hep birlikte kapsar. İç kontrol:

- Örgütün hedeflerine ulaşması için önemli iş, operasyonel, finansal, uyum ve diğer risklere karşı gerekli önlemleri alarak faaliyetlerin etkin ve verimli çalışmasını sağlar. Böylelikle varlıkların hata ve hile kaynaklı uygunsuz kullanımından korunmasını ve yükümlülüklerin tanımlanmasını ve yönetilmesini sağlar,
- İç ve dış raporlamanın kalitesini artırarak kuruluş içinde ve dışında zamanında, ilgili ve güvenilir bir bilgi akışı sağlayan uygun kayıtların ve süreçlerin oluşturulmasını sağlar,
- Yürürlükteki yasalara ve düzenlemelere ve ayrıca faaliyetlerin yürütülmesine ilişkin iç politikalara uyulmasını sağlar.

Kanada Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü Kriterleri Denetleme Kurulu'nun (CoCo) iç kontrol çerçevesi, COSO iç kontrol çerçevesinden daha az mekanik ve daha davranışçıdır. CoCo iç kontrolü şöyle tanımlar (Moeller, 2004: 267):

İç kontrol kaynaklar, sistemler, prosedürler, kültür, yapı, görev gibi kurumsal unsurları hep birlikte içererek, çalışanları kurumsal hedeflerin gerçekleştirilmesinde destekler. CoCo, kontrolün özünün iç kontrol çerçevesi içinde amaç, bağlılık, yetenek, izleme ve öğrenme olduğunu vurgular. Bu hedefler aşağıdaki kategorilerin bir ya da daha fazlasına girmektedir:

- Faaliyetlerin etkenlik ve verimliliği,
- İç ve dış raporlamanın güvenilirliği,
- Yasa, yönetmelik ve iç politikalara uyum.

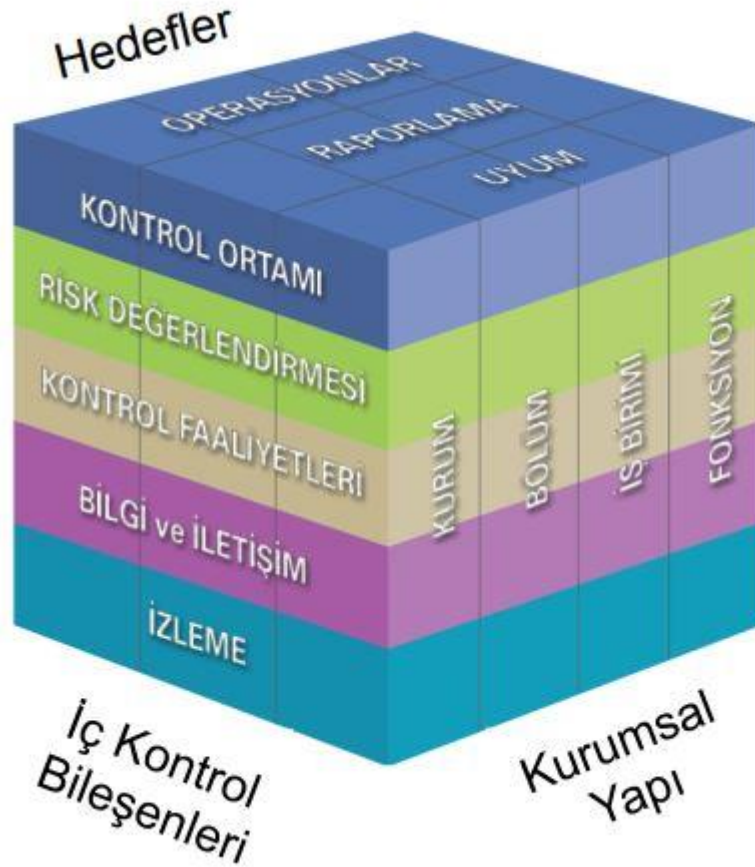
1992 yılında COSO tarafından yayınlanan İç Kontrol Çerçevesine göre iç kontrol; bir kurumun yönetim kurulu, üst yönetim ve çalışanlarından etkilenen, faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğine, finansal raporlamanın güvenilirliğine yürürlükteki kanun ve düzenlemelere uyuma ilişkin makul düzeyde güvence sağlayan bir süreçtir.

(<https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf>  
29.11.2018)

İç kontrol tanımı incelendiğinde birtakım özellikler ön plana çıkmaktadır (Johnstone vd, 2014: 75). Bunlar:

- Devam eden görev ve aktivitelerden oluşan bir süreçtir,
- Çalışanlardan etkilenir. Nakliye sorumlularından iç denetçiye, mali işler sorumlusundan üst yönetime kadar organizasyonun her kademesinde yer alan çalışanlar iç kontrolü etkiler,
- Hedeflere ulaşılması konusunda makul bir güvence sağlar ama mutlak bir güvence vermez,
- Birden fazla amacın ulaşılmasına yardımcı olan bir araçtır.

Şekil 5: COSO Küpü



**Kaynak:** <http://www.tide.org.tr> 24.03.2019

COSO çerçevesi iç kontrollerin beş bileşenini açıklamaktadır (Coderre, 2009: 83; Cömert vd, 2013: 57-68; Adiloğlu, 2011: 101-102). Bunlar:

- **Kontrol Ortamı:** İşletmeler ya da kurumlar içinde bulunduğu ortamdan etkilenmektedirler. İç kontrol ortamı, işgörenlerin faaliyet ve sorumluluklarını yerine getirdiği ortam olup diğer bileşenlerin temelidir. Kontrol ortamı, kendisini etkileyen çeşitli unsurlardan oluşur. Bunlar; dürüstlük ve etik değerler, yetkinlik, yönetim kurulu ve denetim komitesinin oluşumu, yönetim felsefesi ve çalışma tarzı, örgütsel yapı, yetki ve sorumlulukların dağıtılması, insan kaynakları politikaları ve uygulamalarıdır.
- **Risk Değerlendirme:** Kurumsal hedeflere ulaşma risklerini belirleme ve değerlendirme sürecidir. Yönetim risk değerlemesi yaparken öncelikle kurumsal amaçları belirler daha sonra bu amaçlara ulaşmayı engelleyen ne gibi tehlikelerin olabileceğini belirleyip tanımlar ve bu tehlikelerin etkilerini minimuma indirmek için gerekli kontrolleri sağlar.
- **Kontrol Faaliyetleri:** Bu faaliyetler yönetim tarafından tanımlanan risklere göre alınan kararların uygulanmasını garanti eden politikalar ile bu politikaların uygulanmasına bağlı olarak işgörenler tarafından oluşturulan yordamları kapsar. COSO çerçevesi kurum içerisinde yürütülen kontrol faaliyetlerini, faaliyetlerle ilgili kontroller, finansal raporlamayla ilgili kontroller ve uygunluk kontrolleri olarak ayırmıştır. Bu faaliyetler birbirleriyle bağlantılı olarak yürütülebileceği gibi birbirinden ayrı olarak da yürütülebilir. Görevlerin uygun şekilde ayrılması, faaliyetler ve işlemlerle ilgili yetkilendirmeler, uygun belgelendirme ve kayıt, varlıkların ve kayıtların fiziki kontrolleri, yapılan işlerin bağımsız kişiler tarafından denetlenmesi belli başlı kontrol faaliyetlerine örnek olarak verilebilir.
- **Bilgi ve İletişim:** Bilginin zamanında elde edilmesi, analize tabi tutulup ve çalışanların sorumluluklarını yerine getirmelerine yardımcı olacak şekilde iletilmesini sağlayan süreçlerden oluşmaktadır. Kurum içerisinden ve kurum dışından, finansal nitelikte olan veya olmayan kurumla ilgili her çeşit bilgiyi elde edecek sistemlerin kurulması ve geliştirilmesi gerekir. Elde edilen bilginin analize tabi tutularak ihtiyaç duyan kişilere yardımcı olacak

şekilde bir formata dönüştürüp, belli bir düzende ve zaman dilimi içerisinde bu kişilere ulaştırılması faaliyetleridir.

- **İzleme:** İç kontrollerin yeni kurulması veya zamanla meydana gelebilecek değişikliklere karşı kurulan iç kontrol sisteminin etkin ve verimli bir şekilde çalışıp çalışmadığının sürekli olarak izlenmesi gerekir. Yapılan izleme faaliyetleri sonucunda elde edilen geri bildirimlere göre kontrol sisteminin eksik veya aksayan kısımları tespit edilerek bunları düzeltici önlemler alınarak iç kontrol sisteminin iyileştirilmesini sağlamaktadır. Bu süreç, iç kontrol sisteminin uzman ve yetenekli personel tarafından tasarlanmasını, yürütülen kontrol eylemlerinin zamanında ve gerekli önemlerin alınması gibi faaliyetlerin değerlendirilmesini kapsar. İzleme faaliyetleri sürekli izleme ve ayrı değerlendirmeler şeklinde yürütülür. Kurulan iç kontrol sistemleri bir seviyeye kadar sürekli olarak kendini değerlendirme faaliyetlerini içermektedir. Sürekli değerlendirme faaliyetlerinin sıklığı arttıkça ayrı değerlendirmelere duyulan gereksinimde azalmaktadır. Sürekli ve ayrı izleme faaliyetleri, kontrol öz değerlendirmeleri, iç denetim, dış denetim raporları, satıcılar ve müşterilerden gelen şikâyet vs. gibi yöntemlerle yapılmaktadır.

Örgütlerin varlıklarını sürdürmeleri, amaç ve hedeflerine ulaşması, finansal tabloların güvenilirliğinin artırılması, faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğinin artırılması amacıyla örgütlerde iç kontrol sistemlerinin kurulması yeterli olmamaktadır. Kurulan iç kontrol sistemini sürekli olarak inceleyen ve değerlendiren iç denetim faaliyetlerinin de uygulanması gerekmektedir (Güneş ve Dursun, 2019: 297).

İç denetim ve iç kontrol ilk bakışta benzer görünebilir. Her iki bölüm de süreçlerin iyileştirilmesi ile kurumun hedef ve amaçlarının yerine getirilmesi için çalışır. İç denetim riskleri yönetmeye yardımcı olur ve iç kontrol denetimleri gerçekleştirir. İkisi de iş ortamını belirlemek ve değerlendirmek için denetim teknikleri ve analitik araçlar kullanırlar (Hightower, 2008: 27). Denetim ve kontrol kavramsal olarak birbirine yakın gibi gözükse de iç denetim, iç kontrol demek değildir. İç kontrol, örgütsel faaliyetlere entegre edilerek ve faaliyetlerin bir parçası olan kontrollerden oluşmaktadır. İç denetim ise iç kontrol sisteminin bir alt unsuru olarak örgüt içerisinde iç kontrol sisteminin etkin

ve verimli şekilde çalışmasını sağlayan adeta bir sigorta görevi görmektedir (Sabuncu, 2017: 162).

Nihai hedef aynı olsa da iç denetim ve iç kontrol, işlevsellik düzeyi açısından farklıdır. Örgütsel yapıdaki bağımsızlık, sorumluluk ve raporlama düzeylerinde de farklılık gösterirler. İç kontrol ile iç denetimin raporlama sıklıklarında farklılıklar vardır (Bubilek, 2017: 27).

İç denetim bir işlemdir, iç kontrol ise bir sistemdir. İç denetim, riskleri azaltmak için uygulamaya konan kontrollerin etkinliğini değerlendirir. Bu nedenle, iç denetim, riskleri tanımlamaktan veya kontrolleri devreye sokmaktan sorumlu değildir. Ancak iç denetim, bu süreçte danışmanlık faaliyetleri ile yardımcı olabilir. İç denetim, iç kontrolün geliştirdiği çözüm ve süreçlerin uygulanabilirliğini değerlendirir. Faaliyetlerle ilgili riskleri tanımlamak ve güvenilir kontrollerin geliştirilmesi iç kontrolün bir görevidir (Manoukian, 2016: 53).

İç kontroller, sadece bir kurumun kontrol faaliyetlerinin uyumluluğunu belirlemek ve değerlendirmek değil, iç kontrol işlevinin tanımlanması, belgelenmesi, iletilmesi, eğitilmesi, test edilmesi ve desteklenmesi, şirketin operasyonel ve finansal amaç ve hedefleri için proaktif bir katılımcı olması gerektiğinden iç denetimden farklıdır (Hightower, 2008: 27).

Bu iki kavram arasındaki en önemli ve en büyük farklardan biri örgütsel yapıda ortaya çıkmaktadır. İç denetim, genellikle yönetim kuruluna veya denetim komitesine rapor verip, kuruluş yönetiminden bağımsızdır. İç denetim aynı zamanda iç denetçinin sorumluluğundadır. İç kontrol, operasyonel yönetim ile işbirliği içinde ve geliştirilmektedir. Bu nedenle, operasyonel yönetim, kontrollerin günlük olarak kullanılmasından ve uygulanmasından sorumludur. Başka bir fark uygulama sıklıklarındadır. İç kontroller günlük olarak tüm bölümlerde kullanılmak üzere geliştirilmiştir. İç denetim çeşitli zamanlarda ve tarihlerde farklı bölümlerde gerçekleştirilir (Manoukian, 2016: 54). İç kontrol, örgütün faaliyetleri sürdürülürken uygulanmakta, iç denetim ise bu faaliyetler tamamlandıktan sonraya devreye girmektedir (Bayrakçı ve Demirel, 2017: 55).

İç denetim ile iç kontrol arasında farklılıklar olmasına rağmen bu iki faaliyet belli bir noktada birbirleriyle ilişkili olmaktadır. Uluslararası İç Denetim Standartları iç denetim faaliyetlerinin, kurumların yönetimleri, faaliyetleri ve bilgi sistemlerini tehdit eden risklere karşı yürütülen kontrol faaliyetlerinin yeterli olup olmadığını ve etkin bir şekilde yürütülüp yürütülmediğinin aşağıda belirtilen konular açısından değerlendirmesinin zorunlu olduğunu belirtmektedir (UİDS, 2017: 17, Stn. 2130. A1). Bu konular:

- Kurumların belirledikleri stratejik hedeflerine ulaşılması,
- Operasyonel ve finansal bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği,
- Programların ve faaliyetlerin etkinlik ve verimliliği,
- Varlıkların korunması,
- Politika, prosedür, yasa ve sözleşmelere uyumdur.

Ayrıca iç denetçiler yürüttükleri denetim faaliyetleri sonucunda elde ettikleri kontrollerle ilgili bilgilere bağlı olarak verecekleri danışmanlık faaliyetlerini kontrol süreçlerini değerlendirmek için kullanmaları gerekmektedir (UİDS, 2017: 17, Stn. 2130. C1).

İç denetim, kurum içerisinde mali, uygunluk, sistem, performans ve bilgi teknolojilerinin denetim faaliyetlerini yerini getirmektedir. Bu denetim faaliyetlerinden uygunluk ve sistem denetimi doğrudan iç kontrol sistemine yönelik denetimlerdir (Kızılboğa ve Özşahin, 2013: 229). İç kontrol sistemlerini izlemede iç denetimin rolü, hayati öneme sahiptir. İç denetçiler iç kontrol sistemlerini sürekli olarak değerlendirerek aşağıdaki hususlarda ilgili faaliyetleri yerine getirip yönetime yardımcı olurlar (Pickett, 2010: 250). Bunlar:

- Kontrol faaliyetlerinin en önemli hedeflerinden biri olan en riskli alanları değerlendirmek,
- Risk düzeyi yüksek olan faaliyetler için bir denetim programı oluşturmak ve sürekli bir şekilde uygulamak,
- Denetim faaliyetlerine bağlı olarak iç kontrol hedeflerinin ne ölçüde yerine getirildiğini belirlemek ve değerlendirmek,

- İç kontrol sisteminin etkinliği ve hedeflere ulaşma başarısını artırmak için gerekli olan iyileştirmeleri önermek,
- Yürütülen denetim faaliyetleri sonucunda yönetime sunulan öneriler ile bu önerilerin yönetim tarafından yerine getirilip getirilmediğini belirlemektir.

İç kontrol, makul bir güvence sağlamasına bağlı olarak işletme yönetiminin sorumluluğundadır. İşletme veya kurumlarda var olan iç kontrol sisteminin etkinliği ve yerindeliliğini belirlemek için iç denetim gereksinimi ortaya çıkmaktadır (Uzun, 2013: 92). İşletme yönetim kurulu ve üst yönetimi örgüt içinde kurulup yürütülen kontrol faaliyetlerinin etkin, uygun ve yeterli olup olmadığını bilmek istediklerinden iç denetim birim yöneticisinden iç denetim faaliyetlerini yürüterek bilgi toplanmasını beklemektedirler. İç denetim birim yöneticisi, örgütteki mevcut kontrol sistemlerinin durumu hakkındaki bilgiler ile önerilerini yönetim kurulu veya üst yönetime sunmalıdır (Adiloğlu, 2011: 109). İç denetim, örgütün iç kontrol sisteminin bir parçası olmakla birlikte, iç kontrol sisteminin etkinlik ile verimliliğinin incelenmesi ve değerlendirmesi faaliyetlerine bağlı olarak üst yöneticilere makul bir güvence sağlaması, iç denetimin en önemli faaliyetlerinden biridir. Bu açıdan iç denetim ile iç kontrol faaliyetleri birbirinden farklılık arz etmesine rağmen aynı zamanda birbirini tamamlayan iki faaliyet olmaktadır (Uzun, 2009: 60).

İç denetim faaliyetleri, işletme veya kurumlarda yürütülen faaliyet ve işlemlerin yönetimden bağımsız ve tarafsız olarak incelenmesi ve değerlendirilmesine dayanır. Bu faaliyetler örgütteki riskli faaliyetlerin belirlenmesi, tanımlanması ve risklerin yönetilmesi için oluşturulmuş iç kontrol sisteminin kurulması ve etkinliğine odaklanır. İç denetim örgüt faaliyetlerini inceleyerek, kurumsal risklerin yönetilmesi ve kontrol faaliyetlerine destek sağlayarak öneriler sunar ve kontrol faaliyetlerinin yerindeliliğini ve etkinliğini değerlendirir (Arslan, 2015: 65-66).

İç denetim, COSO'nun beş temel bileşenlerinden biri olan izleme bileşeninin faaliyetlerini yerine getiren kurum içindeki yapıdır. Bu çerçeveden bakıldığında iç denetim faaliyetleri, iç kontrol sistemini oluşturan tüm bileşenleri sürekli izleyip değerlendiren kurum içi faaliyetlerdir (Bilge ve Kiracı, 2010: 15). İç denetim, iç kontrol sistemini sürekli olarak değerlendirerek iç kontrolün etkinliği hakkında kurum içinde



karar alıcılara bilgi raporlamaktadır. Bu özelliğine bağlı olarak iç denetim, “kontrol üzerinde kontrol” şeklinde açıklanabilir (Acar ve İpek, 2016: 1577).

Son yıllarda Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) “kontrol özdeğerlendirme” kavramını benimsemiş ve bu süreçte nitelikli iç denetçilerin çalıştırılması için sertifikasyon sınavları oluşturmuştur. COSO’nun İç Kontrol Çerçevesindeki önerilerinden biri, işletmelerin kendi iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ve verimliliğini rapor etmeleri gerektiğidir. Kontrol özdeğerlendirme yönteminde iç denetçiler ile yöneticiler işbirliği yaparak iç kontrol süreçlerinin incelenmesi ve değerlendirilmesinde faydalı ve etkin bir yaklaşım olarak belirtilmiştir. Kontrol özdeğerlendirme yöntemi, iç kontrol süreçlerini iyileştirmeleri için iç denetime dayalı faaliyetlerdir. İç denetçiler, denetim alanını belirlemek ve denetim faaliyetlerini yürütmek yerine kontrol özdeğerlendirme yönteminde, iç denetim faaliyetlerin bazı alanlarına odaklanarak o alanlarda faaliyetleri yürüten ekip üyeleri ile birlikte çalışarak mevcut kontrol süreçlerini değerlendirmek ve elde edilen sonuçların kontrol süreçlerinin geliştirilmesi için kullanılması amaçlanır (Moeller, 2009: 253).

### **1.2.11. İç Denetim ile Kurumsal Yönetim Arasındaki İlişkinin İncelenmesi**

Kurumsallaşma, işletmenin faaliyetlerini bireylerden bağımsız devam ettirebilmesi ve işletmenin bir sistem haline getirilmesidir. Kurumsallaşma, işletme içerisinde zamanla oluşan ve işletmenin kendine has yapısını oluşturan, işletme içerisindeki çalışanları ve onlara yön veren grupları belirten, çevreye uyum gibi yol ve yordamları gösteren bir süreçtir (Özbirecikli ve Tüm, 2015: 24-25).

Kurumsal yönetim (Corporate Governance), işletme yönetiminin hissedarların menfaatleri doğrultusunda hareket etmesini amaçlayan denetim ve kontrol sürecidir. Kurumsal yönetimin rolü, işletme faaliyetlerinin yönetilmesinden ziyade yönetimin yürütme faaliyetlerini denetleyerek hesap verme sorumluluklarını ve işletmenin sınırları dışındaki menfaat sahiplerinin çıkarlarını tatmin edici bir şekilde karşılayarak işletmeye genel bir yön vermekle ilgilidir. Kurumsal yönetim, işletmenin faaliyetlerinin mevzuat, sahiplik ve kontrol ile işletmeye getirilen yükümlülükler uygun olarak oluşturulan faaliyetlerin toplamıdır. Varlıkların vesayeti, yönetimi ve dağıtımını içerir (Solomon vd,

2004: 13). Kurumsal yönetim aynı zamanda, işletmenin hedeflerinin belirlendiği yapıyı ve bu hedeflere ulaşma ile izleme performansının belirlenmesini sağlar.

Kurumsal yönetimin gelişmesine katkı sağlayan uluslararası örgütlerden biri olan Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) tarafından 1999 yılında Kurumsal Yönetim İlkelerinin yayınlanmasıyla kurumsal yönetim anlayışı tüm dünyada yaygınlaşmıştır. OECD tarafından 2004 yılında yapılan tanıma göre kurumsal yönetim, ticari işletmelerin yönetilmesi ve kontrol edilmesinde kullanılan bir sistem olarak tanımlanmıştır (Tüm, 2013: 95).

Kurumsal yönetim, bir yönetim ve denetim modeli olarak hissedarlar, yönetim kurulu, yönetim, diğer çıkar grupları ile çalışanlar gibi farklı gruplar arasındaki ilişkileri düzenleyerek; hesap verilebilirlik, adillik, şeffaflık ve sorumluluk gibi dört temel ilkedен oluşmaktadır (Sönmez vd, 2011: 60; Özgül vd, 2016: 35-37; Uzun, 2013: 87-88):

- **Adillik (Fairness):** Bu ilke şirket yönetiminin tüm hak sahiplerine karşı eşit davranması gerektiğini ifade etmektedir. Adillik ilkesi, pay sahiplerinin haklarının korunması ve bu hakların kullanılmasının kolaylaştırılması, azınlık hissedarlar ile yabancı ortaklarda dâhil olmak üzere pay sahiplerine eşit davranılmasının güvence altına alınmasıdır.
- **Şeffaflık (Transparency):** Şirketlerin kamuoyuna doğru, açık ve karşılaştırılabilir bir şekilde bilgi paylaşmaları gerektiğine vurgu yapmaktadır. Şirketlerin yönetim, performans ve finansal durumlarını içerek şekilde işletmelerle ilgili bilgilerini kamuoyuyla zamanında ve doğru olarak paylaşması gerekir.
- **Hesap Verebilirlik (Accountability):** Bu ilke, yönetim kurulunun üst yönetimin faaliyetlerini denetlemesini ve yönetim kurulunun işletme ve pay sahiplerine karşı hesap verme sorumluluğu taşıması ve operasyonlar sonrasında geri bildirim sağlanmasını kapsamaktadır.
- **Sorumluluk (Responsibility):** Bu ilke, şirketlerin pay sahipleri adına menfaat sağlamak için faaliyette bulunurken kanun ve düzenlemeler ile toplumsal değerlere uyum gösterecek şekilde faaliyetlerini sürdürmesi gerektiğini ifade etmektedir.

Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları'na göre Kurumsal Yönetim (Yönetişim); üst yönetim, yönetim kurulu ve denetim kurulu tarafından kurumun amaçlarına ulaşmasını sağlamak amacıyla faaliyetlerin yönetilmesi, yönlendirilmesi, raporlanması ve izlenmesi amacıyla uygulanan yapı ve süreçlerin bir birleşimidir (UİDS, 2017: 29).

2000'li yılların başlarında büyük kurumsal şirketlerde ortaya çıkan muhasebe skandalları Worldcom ve Enron gibi şirketlerin çökmesine neden olmuştur. Bu tür olaylar yatırımcıların mali kayıplara uğramasına ve bu da işletme yönetimlerine olan güveninin sarsılmasına neden olmuş ve dünyada Serbanes Oxley Yasası gibi birçok sıkı yasa ve düzenlemeleri beraberinde getirmiştir (Lakis vd, 2012: 146).

Şirket yönetimleri hissedarların güvenini yeniden sağlamak ve riskleri yönetmek için iç kontrol ve iç denetime önem vermeye başlamışlardır. İç denetim sisteminin tarafsızlığı, güvence hizmeti ve danışmanlık gibi faaliyetleri, hissedarlara güvenilir bilgi sağlamada yardımcı olmaktadır. İç kontrol kurumsal yönetim mekanizması olarak kabul edilmekte ve işletmelerde iç kontrol sisteminin varlığı mali skandalların ardından kamu güvenini yeniden tesis etme sürecinde önemli bir unsur olmuştur (Spira, 2008: 5).

Kurumsal yönetim konusu, politik ve iş çevresindeki kilit noktadaki birçok paydaş için oldukça önemli bir kavramdır. Tipik olarak iç denetçiler bu alanda iki farklı konuda faaliyet gösterirler. Birincisi, iç denetçiler, kurumun yönetim yapısının uygunluğu ve belirli yönetim faaliyetlerinin çalışma etkinliği hakkında bağımsız ve objektif değerlendirmeler yaparlar. İkincisi, kuruluşun yönetim yapısını ve uygulamalarını geliştirmek için iyileştirme önerileri ve tavsiyelerde bulunmak için bir katalizör görevi görür (Swanson, 2010: 126). İç denetim, bir kurum içindeki risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçleri hakkında güvence sağlayarak, etkili kurumsal yönetimin temel köşe taşlarından biridir. İç denetim, iç kontrol sistemleri, risk yönetimi süreçleri ve finansal raporlama sistemleri gibi kurumsal yönetim mekanizmalarının her zaman izlenmesi için açık bir şekilde belirlenmiş denetim hedeflerine sahiptir (Leung, 2010: 7).

Kurumsal yönetimin için en önemli konulardan biri denetimdir. Kurumsal yönetim ile denetim arasındaki ilişki incelendiğinde, kurumsal yönetim sisteminin etkin bir şekilde

çalışması denetim risklerini azaltmakta ve kurumsal yönetimin kalitesini değerlendirmek suretiyle denetçiler çalışmalarını buna göre ayarlamaktadırlar (Pehlivanlı, 2014: 102).

Kişilerin varlığına bağlı bir örgütsel yapı yerine organizasyonel amaç ve hedeflere ulaşmayı amaç edinen bir yapı her ne kadar kurumsallaşmanın bir göstergesi olsa da örgüt içerisinde iç denetim faaliyetlerine başlanması kurumsallaşmanın asıl göstergesi olmaktadır (Güneş ve Kaygusuzoğlu, 2018: 206). Kurumsal yönetim çerçevesinde iç denetim, organizasyonel süreçlerin iyileştirilmesi, insan kaynaklarının geliştirilmesi, verimlilik ve performansın artırılması, örgütsel iletişimin geliştirilmesi, iyi uygulama örneklerinin geliştirilerek uygulanması ve faaliyetlere katma değer katma gibi önemli roller oynamaktadır (Uzun, 2009: 62).

İç denetim faaliyetlerinde, son yıllarda dünya genelinde önemli değişiklikler meydana gelmiştir. İç denetim, iç kontrol ve uygunluk denetimi faaliyetlerinden kurumsal risk yönetimi, kurumsal yönetim, performans denetimi ve bilgi teknolojilerinin denetimi faaliyetlerine doğru bir dönüşüm yaşamıştır. Bu değişiklikler genellikle kriz sonrasında meydana gelen yönetim anlayışındaki değişikliklere paralel olmuştur. Finansal tabloların analizi ile geçmiş odaklı denetim anlayışı yerini, kurumsal risk yönetimi, iç kontrol ve kurumsal yönetim alanlarında güvence vermek ve danışmanlık faaliyetleri ile söz konusu süreçleri sürekli olarak değerlendirerek geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunma faaliyetlerine bırakmıştır (Kıral, 2014: 321-322).

İç denetim, bağımsız ve tarafsız olarak güvence ve danışmanlık faaliyetlerini yerine getirerek, yönetsel hesap verilebilirliğin gelişmesine katkı sağlar ve risk odaklı yönetimin bir unsuru olarak önleyici özelliğine sahiptir. Kurumsal itibarın korunmasına ve kurumsal yönetim kalitesinin artırılmasına yardımcı olarak kurumsal değere katkı sağlar. Ayrıca kurumsal yönetim faaliyetlerini etkinlik ve verimlilik açısından değerlendirerek eksikliklerinin giderilmesi ve yöneticilerin bilinçlendirilmesine yardımcı olur (Uzun, 2013: 88).

Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları incelendiğinde kurum içerisinde yürütülen iç denetim faaliyetlerinin, yönetim süreçlerinin sürekli olarak değerlendirilmesi ve iyileştirilmesine yönelik önerilerde bulunması gerekliliğinden bahsetmektedir. Bu öneriler; kurumun risk yönetimi ve kontrol süreçlerini sürekli

gözetleyerek elde edilen bilgilerin ilgili birimlere aktarılması, stratejik ve operasyonel kararların alınması, gerekli etik ve değerlerin oluşturulması, hesap verebilirliğin temini, etkili kurumsal performans yönetiminin sağlanması, iç ve dış denetçiler ile üst yönetim arasında koordinasyon ve iletişimin sağlanmasıdır (UİDS, 2017: 15, Stn. 2110).

Ülkemizde kamuoyunun aydınlatılması ve şeffaflığın temin edilmesi amacıyla pay ve hak sahiplerine, gerçeğe uygun, güvenilir ve anlaşılabilir bir şekilde bilgi verilmesi için Yeni Türk Ticaret Kanunu, yönetim kurullarına önemli yükümlülükler getirmiştir. Bu yükümlülüklerin başarılı bir şekilde yerine getirilmesinde şirketlerde yönetsel hesap verebilirliğin yerleşmesi sağlamak amacıyla şirketlerin kendi kendilerini denetlemesi için bünyelerinde iç denetim birimlerinin oluşturulmasını zorunlu hale gelmiştir (Özgül vd, 2016: 42).

#### **1.2.12. İç ve Dış Denetim Arasındaki İlişki ve İşbirliği**

Yönetim anlayışında meydana gelen gelişmeler doğrultusunda ortaya çıkan yeni kamu mali yönetimi anlayışının benimsediği ilkelere biri olan hesap verebilirliğin sağlanabilmesi için hesapların çıkarılması gerekmektedir. İç ve dış denetim olmadan da hesap verebilirlik söz konusu olmayacaktır. Bu durum iç ve dış denetimin öneminin artmasına neden olmuştur (Tutar ve Altınöz, 2017: 235).

İç denetim, dış denetimden farklı olmasına rağmen dış denetim ile yakın ilişki içerisinde faaliyet gösteren bir denetim türüdür. Öncelikle her iki denetimin temel şartı kurumların veya idarelerin etkin yönetimidir. Her iki denetim türünün de bağımsız, nesnel, doğru bir şekilde ve uluslararası standartlara uygun yürütülmesi gerekmektedir. Ancak her iki denetim türü de farklı işlevlere sahip olmakla birlikte farklı raporlama süreçlerine sahiptirler. Aynı zamanda iç denetim, risk ve yönetişimin yanı sıra ön mali kontrolü de kapsayan çok daha geniş bir faaliyet alanına sahiptir (CIIA, 2018: 1).

Dış denetim ile iç denetim arasında doğrudan bir ilişki olmamakla birlikte hiçbir taraf diğere karşı sorumlu değildir. Kurumda etkin bir denetimin yapılması için dış denetçinin kurumun iç kontrol sistemini değerlendirmesi gerekmektedir. Kurumların iç kontrol sisteminin bir parçası olan iç denetim, iç kontrol sisteminin etkinliğini artırarak dış denetim faaliyetlerinin iş yükünü azaltmaktadır (Zain vd, 2015: 136). Finansal bilgileri işleyen sistemlere ilişkin olarak hem iç hem de dış denetim, sistemi oluşturan

temel kontroller ve disiplinlerle ilgilenmektedir ve dış denetçinin, iç denetçinin bu denetimleri izleme biçimine ilgisi vardır. Finansal sistemlere duyulan bu ortak ilgi nedeniyle, iç ve dış denetçinin iyi iletişim kurması ve birlikte etkili çalışması gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Bu başarılabilirse, denetim çalışmalarının bir kısmı iç denetçiye devredildiği için değil, iyi kontrol edilen bir kurumun denetimi için daha az zaman harcanarak denetim maliyetleri azaltılabilir (Porter vd, 2003: 529). Kurumlarda iç denetim faaliyetlerinin etkin olması, dış denetçinin düzenli iç denetim incelemesine tabi test kontrollerinde daha az zaman harcayarak önemli testlerde daha fazla zaman ayırmasını sağlayacaktır (Lynn, 1986: 8). Dış denetimler, mali durumun raporlanması ve faaliyet sonuçlarının güvence altına alınmasına odaklanırken, iç denetim kurum içindeki sistemleri doğrudan ve dolaylı olarak bu raporların üretilmesi için gerekli olanları izlemeyi amaçlamaktadır. Bu ilişki nedeniyle, iç denetimin bu sistemler üzerinde önemli bir etkiye sahip olması durumunda, denetim bulgularının ve yorumların ortaya çıkmasıyla ölçülen daha elverişli dış denetim sonuçlarına katkı sağlayacaktır (Gabrini, 2013: 81).

Uluslararası Denetim Standartları (ISA 610)'a göre, iç denetimin güvence sağlayan modern finansal kontrol yaklaşımı çerçevesinde iç ve dış denetimin birbirini tamamlaması gerekmektedir. Bu nedenle iç ve dış denetim arasındaki bağlantının geliştirilmesi özellikle aşağıdaki konularda sağlanmalıdır:

- Denetlenecek konunun seçiminde işbirliği, kaynak ihtiyacını en aza indirerek verimliliği üst düzeye çıkarmak, tekrarlardan kaçınılması ve sinerjinin artırılması,
- Risk değerlendirmesi ve bölümlendirilmesinde daha fazla görüş sağlanması için işbirliğinin artırılması,
- İç ve dış denetimin arasındaki işbirliği ve koordinasyonun artırılması konusunda birbirleriyle iletişimlerinin artırılmasıdır.

Ayrıca ISA 610 standardı dış denetçilerin, iç denetçilerin çalışmalarına güvenip güvenmeyecekleri veya ne ölçüde güvenmeleri gerektiği konusunda bir rehber özelliği taşımaktadır. Bu standarda göre dış denetçilerin aşağıdaki konuları göz önünde bulundurmaları gerekmektedir:

- İç denetim fonksiyonunun tarafsızlığı,

- İç denetçilerin yetenekleri,
- İç denetçilerin çalışmalarının gerekli profesyonel özenle gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği,
- İç denetçiler ile dış denetçi arasında etkili bir iletişimin olup olmadığıdır.

İç denetim, üst yönetimin güvence altına alınması, yönetim ile ilgili görevlerin yerine getirilmesi, risk yönetimi ve iç kontroller üzerinde tarafsızlık sağlarken dış denetim güvence sağlamak ve yasal olarak gerekli raporlama süreçlerinin yürütülmesinden sorumludur. Dış denetçiler, denetimin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirlerken iç denetçiler tarafından yürütülen iç denetim faaliyetlerinden aşağıdaki konularda faydalanabilirler (Gerald vd, 2016: 31):

- İç kontrol yapısını anlama,
- Riskli hesapların değerlendirilmesi,
- İç denetim faaliyetlerinin etkinliğine göre yapılacak dış denetimin nitelik, zamanlama ve kapsamın belirlenmesi.

İç denetimin amaç ve kapsamı, örgütlerin büyüklüğüne, yapısına ve yönetimin gereksinimlerine bağlıdır. İç denetçiler tarafından yürütülen iç denetim faaliyetleri, örgütlerin mali ve iç kontrol sistemlerinin kontrolü ile mali nitelikte olmayan kontrollerden oluşmaktadır. Bu kontroller gerçekleştirilirken iç denetçiler ile dış denetçilerin çalışmaları arasında çok fazla örtüşme vardır. İç denetçilerin yaptıkları denetimlerin dış denetime etkisi oldukça fazladır. İç denetim fonksiyonunun bir kurum içindeki rolü yönetim tarafından belirlenir ve asıl amacı, finansal bilgileri bağımsız olarak raporlamak üzere tayin edilen dış denetçinin görevinden farklıdır. Bununla birlikte, kendi hedeflerine ulaşma araçlarından bazıları genellikle benzerdir ve bu nedenle, iç denetçinin çalışmalarının çoğu, dış denetçinin prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirlemede etkili olmaktadır. Doğası gereği dış denetçiler ile iç denetçilerin aynı bağımsızlığa sahip olduğu söylenemez. Dış denetçi raporu tamamen kendi sorumluluğunda olduğu için kurum içindeki iç denetim faaliyetleri ne kadar etkin olursa olsun dış denetçinin sorumluluğunu azaltmamaktadır (ICAI, 2013: 19.12-19.13).

Kurumlarda yürütülen denetim faaliyetlerinin bütünleştirilmesinde dış denetçilerin iç denetim faaliyetlerine güvenmeleri gerekmektedir. Burada güvenden kasıt dış denetçilerin iç denetim faaliyetlerini dikkate almaları kurum içerisinde iç denetçilerin

bağımsızlıklarını arttıracak ve böylelikle iç denetim faaliyetlerinin kalitesi artmış olacaktır. Ayrıca dış ve iç denetim faaliyetlerinin birlikte yürütülmesi kurumsal yönetimin gelişmesine olumlu yönde katkı sağlayacaktır (Karavardar, 2014: 175). Kurum içerisinde iç denetçi sayısının artması, finansal tablolarında denetiminde dış denetçilerin iç denetim faaliyetlerinden faydalanması ve iç denetime ayrılan kaynağın artması dış denetim maliyetlerini düşürmektedir (Çelikay, 2014: 124). Dış denetçiler kurum içerisinde iç denetim birimlerinin kurulması, bağımsızlıklarının sağlanması ve etkinliğinin artırılması konusunda iç denetim faaliyetlerini desteklemeleri dış denetim faaliyetlerine katkı sağlayacaktır. Dış denetim, iç denetim birimine bilgi ve deneyim aktararak iç denetim faaliyetlerinin etkinliğini artırılması ve iç denetim ile dış denetim faaliyetlerinin birbirini tamamlamaya önem vermelidirler (Akyel, 2010: 9).

İç ve dış denetçiler arasındaki uyum ve işbirliğinin temel amacı, denetimin etkinliğini artırarak denetim maliyetlerini azaltmaktır. Bu amaçla iç ve dış denetçiler arasındaki uyum ve işbirliğinin üç temel avantajı bulunmaktadır. Bunlar (Endaya, 2014: 78):

- Kurumsal hedeflere ulaşılmasında önemli bir katkı sağlamaktadır,
- İç denetim faaliyetleri dış denetim maliyetlerinin düşürülmesine önemli bir katkı sağlamaktadır,
- Üst yöneticiler ile dış denetçiler arasındaki uyuşmazlıkları azaltmaktadır.

İç denetim ile dış denetim arasındaki uyum önemli olmakla birlikte kurumlarda iç denetimin etkin ve iç kontrol sisteminin güçlü olması yapılacak olan dış denetim faaliyetlerinin iş yükünü azaltmakta ve dış denetim sonuçlarının güvenilirliğini artırmaktadır. İç denetimin etkinliği iç kontrol sistemini güçlü olması durumunda iç denetim ile dış denetim faaliyetleri arasında pasif bir işbirliği sağlanmış olmaktadır. İç denetçiler ile dış denetçiler arasında iş bölümü yapılarak iç denetim faaliyetlerinin planlanması durumunda ise aktif bir işbirliği sağlanmış olmaktadır. Dış denetim faaliyetleri genel itibariyle kurumların mali nitelikli olaylarına odaklanmaktadır. Mali nitelikte olmayan olaylarda dış denetçiler, kurumların yapısı, amaçları, çalışanları ve sistemlerini çok iyi bilen ve sürekli denetim faaliyetlerini yerine getiren iç denetçiler kadar etkili olamamaktadırlar. Ayrıca finansal nitelikteki olayların denetiminde dış denetçiler, finansal tablolara etkisinin küçük olduğu hata, hile veya yolsuzlukların belirlenmesi için çaba harcamamaktadırlar. İç denetçiler ise bu tür olayların etkisinden



ziyade bir etiksel sorun veya sistem eksikliği olarak görüp düzeltmek istemektedirler (Korkmaz, 2007: 9).

Dış denetime tabi tutulan kurumlar hakkında güvenilir bilgi edinme yollarından biride iç denetim olmaktadır. Kurumlarda belirli bir düzenin oluşturulması ve performansa ulaşmaları ancak kurum içerisinde oluşturulan etkin bir iç kontrol sistemi ile iç denetim faaliyetlerine bağlı olmaktadır. Bu açıdan iç denetim faaliyetleri dış denetim için bir amaç olma özelliği taşımaktadır. İç denetim ve dış denetim arasında sağlanan işbirliği kurumlar açısından aşağıdaki yararları sağlamaktadır (Köse, 2007: 48-49):

- Kurumların dış denetimi esnasında dış denetçiler, kurumların kendi içinde ve kurum hakkında bilgili olan iç denetçiler faydalanmak isteyebilirler. Böylelikle denetim sürecinde gereksiz tekrarlar önlenmiş olmaklar birlikte denetim kaynaklarının kullanımında israf önlenmiş olmaktadır.
- Dış denetim, kurumlar hakkında detaylı inceleme veya ayrıntılı denetim yapmaları gereken durumlarda doğrudan bu denetimleri gerçekleştirmeleri uygulamada sorun yaratabilir. Bu durumda dış denetim iç denetim ile aktif bir işbirliği yaparak bazı konuların denetimini iç denetçilerin yapmasını isteyerek kaynak ve zaman tasarrufu sağlanmış olmaktadır.
- Kurum içerisinde gerçekleştirilen iç denetim faaliyetleri esnasında karşılaşılan bazı sorunların çözümünde iç denetçilerin yetkilerinin sınırlı olması nedeniyle dış denetim kurumlarına sorunu bildirebilirler. Böylelikle sorunlara yönelik iç denetçiler tarafından dış denetim kurumuna aktarılan denetim bulgularına göre dış denetim kurumları yetkilerinin geniş olması nedeniyle daha rasyonel bir çözüm üretebilirler.
- İç denetim ile dış denetim faaliyetleri amaçları bakımında farklılık göstermektedir. Dış denetimin amacı yürütmenin bütünü denetleyerek sonuçları parlamentoya raporlamaktır. İç denetim ise yürütmenin her bir kurumunun ayrı ayrı içinde gerçekleştirilen bir türüdür. Dış denetim, yürütmenin her kurumunda ayrı ayrı gerçekleştirilen iç denetim raporlarını değerlendirerek kamu maliyesinin bütünü hakkında bir değerlendirme yapma yetkisine sahiptir.
- Dış denetim kurumlarının yargı yetkisine sahip olmasına bağlı olarak içtihat yapma ve hukuk kurallarını iyi yorumlama olanağına sahiptirler. İç

denetçilerin bu içtihat ve yorumlardan faydalanmaları uygulamada birlik sağlayarak keyfilikleri önleyecektir.

- Kamusal yönetiminin çağın gereklerine uygun hale getirilmesi için başlatılan idari reform süreçlerinde kamusal denetim sistemini oluşturan birimler arasındaki işbirliği ve koordinasyon önem arz etmektedir. Özellikle bazı kurumlarda gerçekleştirilen iyi uygulama yöntemlerinin diğer kurumlara aktarılmasında denetim sistemleri arasındaki işbirliği önemli rol oynamaktadır.
- İç ve dış denetim sistemleri arasındaki işbirliği ve koordinasyonun sağlanması hayati bir önem arz etmektedir. Özellikle bu konuda çeşitli eğitim programları düzenlenerek işbirliğinin artırılması sınırlı denetim kaynaklarının kullanımda israfın ve denetim tekrarlarının önlenmesi, denetim dışı kalan alanların azaltılarak zaman tasarrufu sağlanması gibi konularda olumlu gelişmeler sağlayacaktır.

5018 sayılı Kanununun 68. maddesine göre “*dış denetim sırasında, kamu idarelerinin iç denetçileri tarafından düzenlenen raporlar; talep edilmesi halinde Sayıştay denetçilerinin bilgisine sunulur*” denmektedir. Amacı tam olarak belli olmayan bu hüküm, Sayıştay tarafından idarede yürütülen dış denetim faaliyetleri esnasında iç denetim raporlarının incelenmesi veya incelenmesi gerektiği şeklinde yorumlanabilir. Söz konusu inceleme iki açıdan değerlendirilebilir. Birinci olarak dış denetimi gerçekleştirilen idarenin genelde iç kontrol sisteminin etkinliğinin, özeldense belirli bir faaliyet, işlem ve kararlarının niteliğinin iç denetim faaliyetleri ile değerlendirilmesi ve bu değerlendirme sonuçlarından dış denetimin faydalanmasıdır. İkinci olarak ise dış denetim faaliyetleri yürütülürken idarenin iç denetim faaliyetleri ve bağımsızlığının dışardan bağımsız bir üçüncü taraf olan dış denetçiler tarafından değerlendirilerek idarenin iç kontrol sistemi hakkında bir değerlendirme yapılmasıdır. İki açıdan da iç ve dış denetim faaliyetlerinin kamu mali yönetim ve kontrol sistemlerinin etkinlik ve yerindeliliğinin artırılarak gerekli koruyucu önlemlerin alınmasında birbirini tamamlayan faaliyetler olmaktadır. İdarelerin iç denetim faaliyetlerinden beklenen faydaların sağlanarak (Candan, 2009: 11):

- İç denetim amaçlarına ulaşması,
- İç denetim faaliyetlerinin beklendiği gibi yerine getirilmesi,
- İdarelerin dış denetime karşı hesap verme sorumluluklarının sağlanması,

- İdarelerin iç denetim faaliyetleri ile iç kontrol sistemi hakkında güvence verilmesi,
- Dış denetimin etkinliğinin artırılması gibi konular iç denetim ile dış denetim arasındaki işbirliğini gerekli hale getirmiştir.

İç denetim ile dış denetim arasındaki işbirliği ve koordinasyon, denetim kalitesini artırabileceği gibi bir takım riskleri de beraberinde getirebilir. Söz konusu riskler (Akyel, 2010: 12):

- Denetçilerin sahip olması gereken bağımsızlık ve tarafsızlık niteliklerinin zarar görme riski,
- İç denetçiler ile dış denetçiler arasında çıkar çatışmaları riski,
- Denetçiler arasında sorunların ortaya çıkması sonucunda sorumlulukların zayıflatılması riski,
- İç denetçiler ile dış denetçilerin çalışma sonuçlarını kullanırken yanlış yorumlama ve farklı görüş bildirme riski,
- Denetçiler arasındaki işbirliği ve koordinasyonun kapsamı belirlenirken bir tarafın diğer taraf üzerinde baskın olması riski sayılabilir.

### **1.2.13. İç ve Dış Denetim Arasındaki Benzerlikler ve Farklar**

İç ve dış denetçilerin amaçları, rolleri, sorumlulukları ve faaliyet alanları birbirlerine benzemekle birlikte birbirlerini tamamlayıcı niteliktedirler. İşlemlerin etkin bir şekilde incelenmesi, kurumların yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol sistemlerini hakkında bilgi edinilmesi, raporların paylaşılması gibi konularda iç ve dış denetçilerin birbirleriyle işbirliği içerisindedir. Dış denetçiler genellikle kurumların finansal nitelikteki olayları üzerine odaklanırken iç denetçiler ise yönetim, risk yönetimi ve iç kontroller üzerine odaklanır. Görev alanları açısından iç ve dış denetçiler arasında birtakım farklılıklar vardır. Aşağıdaki tablola bu farklılıklar belirtilmiştir (IIA Global, Issue 8, 2017: 3).

**Tablo 3: İç Denetim ile Dış Denetim Arasındaki Farklılıklar**

	<b>İç Denetim</b>	<b>Dış Denetim</b>
<b>Amaç</b>	Kontrolleri ve performansı analiz eder ve iyileştirir	Finansal durum hakkında görüş belirtir
<b>Kapsam</b>	Kurumsal işlemler	Mali nitelikli işlemler
<b>Yetenekler</b>	Disiplinler arası	Muhasebe, finans, vergi
<b>Zamanlama</b>	Şimdiki durum ve gelecek odaklı	Geçmiş odaklı
<b>Hedef Kitle</b>	Yönetim kurulu, üst yönetim	Yatırımcılar, kamu ilgilileri
<b>Standartlar</b>	Uluslararası iç denetim standartları	Genel kabul edilmiş denetim standartları, Kamu kesimi için INTOSAI standartları
<b>Odak</b>	Kurumsal değeri artırmak ve korumak	Finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği
<b>Personel</b>	Kurum çalışanı	Kurum personeli olmayan kişiler

Kurumların iç denetim faaliyetlerini yürüten iç denetçiler, çalıştıkları kurumun yapısı ve özelliklerini en iyi bilen kişilerdir. Dış denetçiler, kurum elemanı olmaması ve kurumsal yapı ile özelliklerini iç denetçiler kadar iyi bilmediklerinden kurumların iç denetimi, iç denetçiler tarafından gerçekleştirilmesi gerekir. Denetim faaliyetlerinde tekrarları önlemek amacıyla iç ve dış denetçiler arasında işbirliği ve koordinasyonunun sağlanması denetim maliyetini azaltarak zaman tasarrufu sağlar. Dış denetçiler, iç denetçilerin nesneliği ve bağımsızlığını değerlendirip kendilerini güvence altına almalıdırlar. Dış denetçilerin, kurumların iç denetçilerini bazı konularda yönlendirme yetkisine sahip olmaları denetim sonuçlarının güvenilirliğini azaltma riski dikkate alınmalıdır. Kurumlar iç denetim faaliyetlerinin etkinliğinin artırılarak profesyonel iç denetimlerin gerçekleştirilmesi denetim sonuçlarının güvenilirliğini artırmaktadır (CIIA, 2017: 1-2).

İç ve dış denetçilerin rolleri, temel sorumluluk alanlarına göre farklılık göstermektedir. İç denetçiler yürüttükleri iç denetim faaliyetlerinin sonucunu üst yönetime raporlarken dış denetçiler ise kurum veya örgüt dışındaki kişilere raporlama yapmaktadır. Aralarındaki farklılıklara rağmen iç denetçiler ile dış denetçileri ortak bir zeminde bir araya getiren güvenilir bilgiye olan ihtiyaçtır. Bu nedenle dış denetçiler iç denetçilerin yapmış oldukları denetim faaliyetleri sonucunda ulaştıkları bilgiye ihtiyaç duymaktadırlar. Ayrıca kurumlarda yürütülen denetim faaliyetleri farklı amaçlara yönelik yapılmasına rağmen benzer denetim prosedürlerine göre yürütülür. İç denetim faaliyetleri yıl içerisine yayılarak sürekli olarak gerçekleştirilen bir denetim türüdür. Dış denetim ise yıllık mali tabloların denetimini kapsadığı için genellikle yılsonlarında yapılan ve

zamansal olarak daha kısa süren bir denetim dürüdür. Bu nedenle dış denetçiler iç denetim sonuçlarını dikkate almaları gerekmektedir (Nasta ve Ladar, 2015: 47-48). Kurumlarda yürütülen denetim faaliyetlerinin kapsamı birbirinden farklı olmasına rağmen hem iç denetçiler hem de dış denetçiler iç kontrol sistemi üzerinde denetimler gerçekleştirirler. Ancak iç kontrol sistemine yönelik yapılan denetimlerde amaç iç ve dış denetimde farklıdır. Dış denetçiler iç kontrol sisteminin düzgün bir şekilde çalışıp çalışmadığını denetlerken iç denetçiler ise iç kontrol sisteminin geliştirilmesine ve iyileştirilmesine yönelik denetimler gerçekleştirmeyi amaçlamaktadırlar (Endeya, 2014: 76).

İç ve dış denetim arasındaki benzerlikleri aşağıdaki gibi özetlenebilir (Pop vd, 2005: 5):

- Hem iç denetim hem de dış denetim mesleği profesyonel bir organizasyon tarafından yayınlanan uluslararası standartlar ile etik kurallarına göre gerçekleştirilir,
- Risk hem iç hem de dış denetçiler için planlama sürecinin çok önemli bir unsurudur,
- Her iki meslek için denetçinin bağımsızlığı çok önemlidir,
- İç ve dış denetimin her ikisi de organizasyonun iç kontrol sistemi ile ilgilenir,
- İç denetim ile dış denetim arasındaki işbirliğine ve koordinasyona hem iç denetçiler hem de dış denetçiler tarafından kabul edilmektedir,
- Her iki fonksiyon için de faaliyetlerinin sonuçları denetim raporları ile sunulmaktadır.

İç denetim ile dış denetim arasındaki temel farklılıklar aşağıdaki gibi özetlenebilir (<https://keydifferences.com/difference-between-internal-audit-and-external-audit.html> 24.03.2019):

- İç denetim, organizasyonun iç denetim bölümü tarafından gerçekleştirilen sürekli bir denetim faaliyetidir. Dış denetim bağımsız bir kuruluş tarafından görüş bildirilen ve yıllık bir incelemedir. İç denetim isteğe bağlıdır, ancak dış denetim zorunludur,

- İç denetim raporu kurumun üst yönetimine sunulurken dış denetim raporu kurum dışındaki kişi veya kurumlara sunulur. Kamu idarelerinin dış denetimde ise raporlar parlamentoya sunulur,
- İç denetim bir süreçtir ve sürekli olarak yapılırken dış denetim ise yıllık olarak yapılır,
- İç Denetimin amacı, işletmenin rutin faaliyetlerini gözden geçirmek ve iyileştirme için önerilerde bulunmaktır. Buna karşılık, dış denetim finansal tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini analiz etmeyi ve doğrulamayı amaçlamaktadır. Kamu kurumlarının dış denetiminde ise dış denetimi idarelerin finansal nitelikteki olaylarının düzenlilik denetimini ve idarelerin performans değerlemesini amaçlamaktadır,
- İç denetim, kurumların veya örgütlerin operasyonel faaliyetlerinin etkinliği hakkında fikir verir. Öte yandan, dış denetim, finansal tabloların doğruluğu, güvenilirliği ve mevzuata uygunluğu hakkında fikir vermektedir,
- İç denetimin kapsamı yönetim ilkelerine göre belirlenirken, dış denetimin kapsamı ise kanunlarla belirlenmektedir,
- İç denetim, kurumların kendileri tarafından atanan personeli tarafından gerçekleştirirken dış denetim faaliyetlerini kimlerin gerçekleştireceği kanunla belirlenmiştir.

#### **1.2.14. İç Denetimin Faydaları**

Günümüzde işletmelerin giderek büyümesi, faaliyetlerin karmaşıklaşması, rekabetin ve risklerin artması gibi nedenlere bağlı olarak hem örgüt içindeki hem örgüt dışında örgütle ilgili olan kişiler açısından güvenilir bilgiye olan ihtiyaçları artmaktadır. İç denetim, örgüt içerisinde yönetim, risk yönetimi ve kontrol faaliyetlerini sürekli denetleyerek elde ettiği bulgulara göre raporlama yapmaktadır. Böylelikle işletme hakkında bilgi sahibi olmak isteyen tarafların güvenilir bilgiye olan ihtiyaçları karşılanmış olur (Bailey vd, 2003: 156).

İç denetim birimi, yürüttükleri denetim faaliyetleriyle işletme varlık ve kayıtlarının korunmasına yardımcı olmaktadır. Denetim faaliyetleriyle işletmenin varlıklarını, satın alma, kullanma, koruma, değerlendirme, amortisman ve varlıkların elden çıkarılması, mali kaynaklarının yanlış kullanılıp kullanılmadığı, varlıkların atıl kalıp kalmadığı, finansal

nitelikteki kayıtların gerçeği yansıtmadığı gibi durumları denetleyerek işletme varlık ve kayıtlarının korunmasına yardımcı olur (Murdock, 2016: 39).

İç denetim, risk odaklı denetim anlayışıyla işletmelerdeki riskli alanları belirleyip hazırladıkları denetim planlarına göre denetim faaliyetlerini yürütürler. Denetim faaliyetleri sırasında işletme içerisinde yürütülen verimsiz faaliyetleri tespit edip ve iç kontrol sistemi inceleyerek değerlendirirler. Özellikle iç kontrol sisteminin eksikleri ve bunlara ilişkin önerilerine bağlı olarak işletmelerde yürütülen faaliyetlerin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesine katkı sağlarlar (Pickett, 2002: 186).

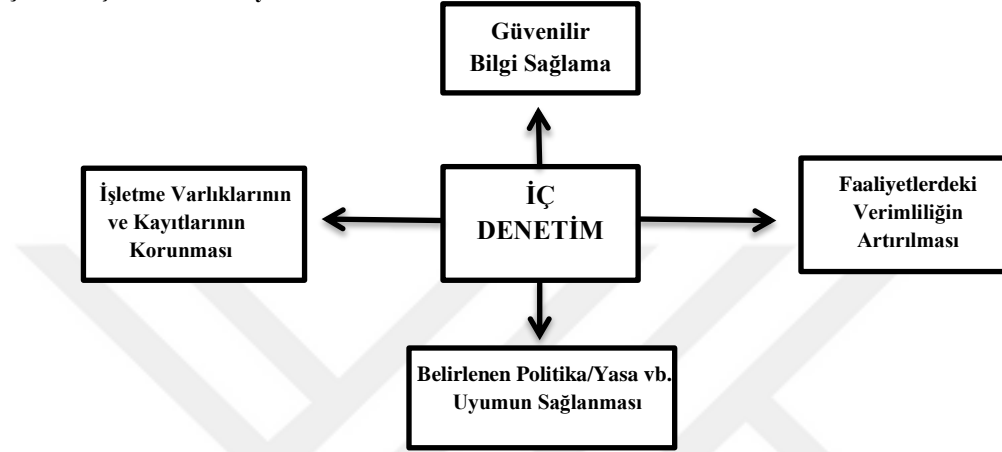
İşletmelerin stratejik hedeflere sahip olması nedeniyle iç denetim biriminin, iç denetim hedeflerini belirlerken işletmenin stratejik hedeflerine bağlı olması gerekir. Denetim hedefleri aynı zamanda kurum içerisinde iç denetçilerin amaçlarını oluşturmaktadır. İşletmenin stratejik hedeflerine bağlı olarak oluşturulup yürütülen denetim faaliyetleri, hedefine ulaşırken böylelikle işletmelerin stratejik hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmuş olur (Bubilek, 2017: 14). İç denetim, işletme ya da kurumların kuruluş amaçlarını dikkate alarak bu amaçlara uygun kararların alınması, yürütülen faaliyetleri sürekli gözlemleyerek etkin bir şekilde yerine getirilmesine katkı sağlamaktadır (Acar ve İpek, 2016: 1575).

Birçok işletmenin kendi yönetim yapısını temsil eden etik politikaları ve davranış kuralları vardır. Ayrıca yönetim tarafından stratejik hedeflere bağlı olarak oluşturulan planlar, politikalar ve prosedürler işletme faaliyetlerine yön vermektedir. Bunların yanı sıra işletmelerin faaliyette buldukları ülkenin ticari faaliyetleri düzenleyen bir takım yasaları mevcuttur. İç denetçiler, denetim faaliyetlerinin yürütürken işletmelerin yasalara uygun faaliyette bulunup bulunmadığını, yönetim tarafından belirlenen plan, politika, prosedürlere çalışanlar tarafından uyulup uyulmadığını tespit etmektedirler (Ridley, 2008: 330).

İç denetimin diğer bir faydası da kurum faaliyetlerine değer katarak geliştirmesidir. Kurum faaliyetlerine değer katması, öncelikle geçmişe yönelik denetim faaliyetleri yerine geleceğe odaklanarak riskleri yönetmesi ve fırsatları ortaya koyması şeklinde gerçekleşmektedir. İç denetimin kurum faaliyetlerine değer katma yöntemlerinden ilki maliyet ve zaman tasarrufu sağlayan denetim yol ve yöntemleri geliştirmesidir. Diğer

yöntem ise risk değerlemesi yaparak kurumun karşılaşılabileceği sorunlara odaklanması ve böylece kurum hedeflerine ulaşma olasılığını artırmasıdır. Ayrıca yönetim ile sürekli olarak iletişime geçmesi ve yönetimin iç denetimden beklentileri doğrultusunda bilgi ihtiyaçlarının belirlenmesi ve bu bilgiyi nasıl kullanacakları iç denetimin değer katma faaliyetlerinden bir diğeridir (Kızıllıboğa ve Özşahin, 2013: 231).

Şekil 6: İç Denetimin Faydaları



Kaynak: Bilge ve Kiracı, 2010: 15

### 1.2.15. İç Denetim Mesleği ve Sertifika Çeşitleri

İç denetçiler, bireysel olarak mesleki faaliyetlerini yerine getirmeleri için gerekli olan bilgi, beceri ve diğer niteliklere sahip olmaları gerekir. İç denetim faaliyeti bir bütün olarak faaliyetlerini sürdürmesi için iç denetçilerin gerekli olan nicelik ve niteliklere sahip olmalıdır (Pehlivanlı, 2014: 18). Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartları Nitelik Standartları'nda iç denetim faaliyetini yürütecek kişinin işin tamamını veya bir kısmını yürütecek bilgi ve beceriye sahip olması gerektiği belirtilmektedir (UİDS, 2017: 7, Stn. 1210-A1).

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) Araştırma Birimi tarafından yaklaşık 5 yılda bir Ortak Bilgi Havuzu (Common Body of Knowledge – CBOK) şeklinde tüm ülkeleri kapsayan araştırma gerçekleştirmekte ve anketler ile elde edilen bilgiler rapor halinde yayımlanarak iç denetim mesleğinin gelişimine katkı sağlanması hedeflenmektedir.

İç denetçilerin sahip olması gereken yetenek ve becerileri Ortak Bilgi Havuzu araştırmalarında ele alındığı gibi üç başlık altında toplanabilir (Bailey, 2010: 5-17):



- **Genel Yetenekler**

- İletişim becerileri
- Problem tanımlama ve çözme becerileri
- İç denetimin önemini artırabilme yeteneği
- Mevzuat, endüstri ve standartlardaki değişiklikleri takip etme yeteneği
- Organizasyonel beceriler
- Çatışmanın çözümü/müzakere becerileri
- Bilgi teknolojileri becerileri

- **Davranışsal Beceriler**

- Gizlilik
- Objektiflik (Nesnellik)
- İletişim
- Muhakeme
- Tüm seviyelerde iyi çalışma
- Yönetişim ve etik hassasiyeti
- Takım oyuncusu
- İlişki kurma
- Tarafsız çalışma

- **Teknik Beceriler**

- İş anlama
- Risk analizi ve kontrol değerlendirme teknikleri
- Kontrol türlerini belirleme
- Kurumsal yönetim, risk ve kontrol araçları ve teknikleri
- İş süreçleri analizi
- Veri toplama ve analiz araçları ve teknikleri
- Problem çözme ve araçları ve teknikleri
- Müzakere
- Yönetim ve operasyonel araştırma yetenekleri
- Proje yönetimi
- Adli beceriler ve dolandırıcılık farkındalığı
- Bilgi teknolojileri ve bilgisayar destekli denetim teknikleri
- Finansal analiz araç ve teknikleri

- İstatiksel örnekleme
- Öngörü
- Toplam kalite yönetimi

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yürütülen iç denetçi sertifika türleri aşağıdaki gibidir(<https://na.theiia.org/certification/Pages/Certification.aspx> 08.12.2018):

- **CIA** – Uluslararası İç Denetçilik Sertifikası (Certified Internal Auditor)
- **CGAP** – Uluslararası Kamu Denetçisi Sertifikası (Certified Government Auditing Professional)
- **CFSA** – Uluslararası Mali Hizmetler Denetçisi Sertifikası (Certified Financial Services Auditor)
- **CCSA** – Uluslararası Kontrol Özdeğerlendirme Uzmanlığı Sertifikası (Certification in Control Self-Assesment)
- **CRMA** - Uluslararası Risk Yönetimi Güvencesi Sertifikası (Certification in Risk Management Assurance)
- **QIAL** – Uluslararası İç Denetim Liderliğinde Uzman Sertifikası (Qualification in Internal Audit Leadership)
- **BEAC** – Uluslararası Çevre, Sağlık ve Güvenlik Denetçileri Sertifikaları (Certifications for Enviromental, Health & Safety Auditors)

Ülkemizde 1995 yılında kurularak Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün akredite edilmiş şubesi olarak dernek statüsünde kurulan Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) iç denetim faaliyetlerini geliştirmiştir. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ve Avrupa İç Denetim Enstitüler Konfederasyonu (ECIIA) üyesi olan TİDE ülkemizde uluslararası CIA, CGAP, CFSA, CCSA, CRMA ve QIAL sertifika sınavlarını yapmaktadır. (<https://www.tide.org.tr/page/122/Sertifikalar> 08.12.2018)

## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRKİYE'DE KAMU KURUMLARINDA YÜRÜTÜLEN İÇ DENETİM FAALİYETLERİ

Günümüzde kamu idarelerinin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri değişen koşullara uyum sağlayabilme yeteneklerine bağlı olmaktadır. Sürekli olarak ekonomik ve siyasi koşullar ile vatandaşların siyasi otoriteden olan beklentilerinin değişmesi kamu idarelerinin faaliyetlerini etkin ve verimli bir şekilde yürütmeleri ve yönetmeleri gerektirmektedir. Bu nedenle etkin ve verimli bir şekilde faaliyetlerin yürütülmesini sağlamaya yönelik kamu idarelerinde etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı, zorunlu hale gelmektedir. Sadece iç kontrol sisteminin kurulması yeterli olmamakta, iç kontrol sisteminin gözden geçirilip değerlendirilmesi ve iç kontrol faaliyetlerinin sürekliliği daha da önem kazanmaktadır. Kamu idarelerinde kurulan kontrol sistemlerinin etkinlik ve verimliliğe yönelik katkısının sürekli olarak değerlendirilmesi ve geliştirilmesi noktasında yöneticiler iç denetim birimine ihtiyaç duymaktadırlar. Bu açıklamalar doğrultusunda iç denetim, kamu idarelerinin amaç ve hedeflerine ulaşmasına yardımcı olan ve kamu idarelerinin kendi bünyesinde oluşturduğu iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçen ve geliştirilmesine yönelik önerileri de içerek şekilde kurum yönetimine raporlar sunan bir danışmanlık faaliyeti olarak düşünülebilir.

Bu bölümde tezin ana konusunu oluşturan kamu idarelerinde iç denetim faaliyetleri ilgili bilgilere yer verilecektir. Öncelikle iç denetimin tanımı, unsurları, özellikleri ve türleri gibi kavramlar açıklanacaktır. Daha sonra iç denetim faaliyetlerinin dünyada tarihsel gelişimi hakkında bilgi verilecektir. Özellikle Türkiye'de kamu kurumlarında iç denetim birimlerinin oluşturulması, iç denetçilerin atanması, iç denetim plan ve programlarının hazırlanması, iç denetim faaliyetlerine başlanması, iç denetim faaliyet sonuçlarının raporlanması gibi aşamalar detaylı bir şekilde incelenecektir. Ayrıca Türkiye'de kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinin merkezi uyumlaştırmasıyla sorumlu olan İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun görevleri hakkında açıklamalar yapılacaktır.

## 2.1. Türkiye’de Kamu Kurumlarında İç Denetim Faaliyetleri

Yasama, yürütme ve yargı fonksiyonunu elinde bulunduran devletin halka hizmet götürme aracı, kamu yönetimi olarak tanımlanır. Yürütme fonksiyonu görevini icra eden hükümetin görevlerinden biri olan kamu yönetimi sayesinde devlet, halkın nazarında görünür olarak somutlaşmaktadır (Kapani, 2011: 38). Devletin yürütmeye ilişkin idari mekanizması olan kamu yönetimi, işlevsel ve örgütsel bağlamda halkla günlük etkileşim içerisindedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde kamu yönetimi, halkın nazarında devleti temsil etmektedir (Ergun vd, 1992: 6).

Kamu mali yönetimi, genel olarak incelendiğinde kamu kaynaklarının yönetimini kapsayan faaliyetlerden oluşmaktadır. İki aşamalı olarak gerçekleşen bu yönetim sürecinin birinci aşamasında kamu mali kurumları tarafından mali olayların icra edilmesi, ikinci aşamada ise toplumsal açıdan mali olayların yönetilmesidir. Yani kamu kurumları tarafından yapılan düzenlemeler ile alınan kararların uygulanması ve uygulama sonuçlarının kontrolü gibi faaliyetlerden oluşmaktadır (Devrim vd, 2000: 44).

Devlet, toplumu oluşturan bireyler tarafından kendisinden istenen hizmetleri ve görevleri yerine getirebilmek için iki amacı gerçekleştirmeyi hedefler. Birincisi, uygulayacağı ekonomik kararlar ile ekonomiye yön verip ekonomiden elde etmek istediği geliri toplamak, ikincisi ekonomiden topladığı kaynakları halkın kendisinden beklentisini karşılayacak şekilde etkin ve verimli bir şekilde kullanmak ve dağıtmaktır. Ekonomilerde bilindiği üzere, gelir ve giderlerin planlanarak yürütülmesini sağlayan temel araç bütçedir (Demirbaş vd, 2018: 3). Esas itibarıyla bütçelerin kendisi bir yönetim aracıdır. Kamu mali yönetiminde bütçeleme, nakit ve borç yönetimi, muhasebe, iç kontrol ile yönetim bilgi sistemleri ve denetim gibi unsurlardan oluşmaktadır (Arın vd, 2000: 87). Bireylerden toplanan gelirlerle yine bu gelirlerin bireyler adına harcanmasını gösteren, devlet bütçesidir. Devlet bütçeleri, insanların geleceğine yön veren ve yaşam şeklini doğrudan etkilemektedir. Bir ekonomide, insanların daha mutlu olabilmeleri, yoksulluğun azaltılması ve işsizliğin önlenmesi doğrudan devlet bütçesiyle ilgilidir.

Dünyada meydana gelen değişimlere paralel olarak kamu yönetiminde de değişim arayışları her zaman güncel konulardan biri olmaktadır. Özellikle 20. yüzyıla kadar sorunların çözüm merkezinin siyasi otoriteler olduğu düşünülmüş, geleneksel kamu

yönetimi ve kamu politikaları uygulanarak geçerliliklerini devam ettirmişlerdir. Ciddi mali krizlerin ortaya çıktığı 1970’li yıllarda bu krizlerle karşı karşıya kalan siyasi otoriteler, dünyada genel olarak devletlerin klasik sınırlarına dönmesi ve devletlerin verimlilik unsuru dikkate alınarak bu unsura göre örgütlenmesi anlayışını benimsemeye başlamışlardır. Özellikle özel sektör uygulama ve tekniklerinin incelenerek bunların kamu sektöründe uygulanması gibi düşünceler klasik kamu yönetim anlayışında değişmelere neden olacak tartışmaları beraberinde getirmiştir (Özer, 2005: 4).

Dış borç sıkıntıları ve ödemeler dengesi gibi nedenlere bağlı olarak 1980 ve öncesinde yaşanan ekonomik krizler, 1980 sonrasında, özellikle gelişmekte olan ülkelerin para birimlerinin diğer ülkelerin para birimleri ile çevrilebilir hale gelmesi, sermaye hareketlerinin serbestleşmesine bağlı olarak ekonomik krizler derinleşmiştir. Gelişmekte olan ülkelerde paranın bankalardan çıkarak dövize hücum etmesi nedeniyle ekonomik krizlerin etkileri daha da yıkıcı olmuştur. Gelişmekte olan ülkelerde finansal krizler, bankacılık sektöründeki zayıflıklar, sağlam bir zemine oturtulmadan zamansız yapılan finansal liberalizasyon, yanlış döviz kur politikaları, mali savurganlıklar ve uluslararası finansal şoklara bağlı olarak gerçekleşmiştir. Yaşanan tüm bu ekonomik ve mali krizler sonucunda kamu maliyesi ve mali yönetiminin, kamu yönetimi içerisindeki yerini belirlemek üzere yeniden yapılandırma çalışmalarını zorunlu hale getirmiştir (Tüğen vd, 2017: 8).

Dünya genelinde 20. yüzyılın sonlarından itibaren ekonomilerin giderek küreselleşmesi, devletlerin giderlerinde sürekli olarak meydana gelen artışa rağmen gelirlerin aynı oranda artış göstermemesi ve buna bağlı olarak ortaya çıkan bütçe açıkları kamu mali yönetimlerinde değişikliğe neden bir diğer faktördür. Ayrıca, toplumları oluşturan bireylerin çok sayıda ve kaliteli olarak kamu hizmetlerinden yararlanmak istemektedirler. Kamu hizmetleri üzerindeki ilginin artması, şeffaflık, hesap verme ve sorumluluk gibi kavramların kamu yönetimi ve politikalarına uygulanması, mali saydamlık gibi durumlar kamu mali yönetiminde birtakım değişiklikleri zorunlu hale getiren diğer faktörler arasında gösterilebilir (Taytak ve Cığerci, 2018: 1).

1970’li yıllarda başlayıp, 80 ve 90’lı yıllarda büyük yankı bulan kamu yönetiminde değişiklik yapılması gerektiğine dair tartışmalar sonucunda geleneksel kamu yönetimi anlayışından genel kabul gören “Yeni Kamu Yönetimi” anlayışı ile “Yönetişim” gibi iki

yeni yönetim anlayışını ortaya çıkarmıştır. Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı, özellikle ekonomik nitelikli faaliyetlerden başlanarak kamu yönetiminin ve kamu faaliyet alanının daraltılmasını savunur. Daha sonra daraltılan alanlarda genelde kamu faaliyetlerinin özelde ise kamu örgütlerinin kamu işletmeciliği anlayışı çerçevesinde yapılandırılması ve yürütülmesini, özel sektör yönetim teknik ve yöntemlerinin kamu yönetim anlayışına uygulanmasını savunmaktadır. Yönetişim ise, kamu yönetimine sivil toplumun iştirak etmesi, birlikte ve beraber yönetim anlayışı hâkimdir. Yönetişim, sivil toplumun rolüne vurgu yaparak sivil toplumun ile özel kesiminde yönetime karar alma aşamasından denetim aşamasına kadar her aşamada katılması, yönetişim kavramının temelini oluşturmaktadır. Yeni Kamu Yönetimi ile Yönetişim anlayışlarının ortak özellikleri ise, geleneksel yönetim anlayışını verimsiz bulmaları, etkinlik için rekabetin önemine dikkat çekmeleri, sonuç odaklı olmaları ve sorumluluğa önem vermeleri sayılabilir (Bilge ve Kiracı, 2010: 34-36).

Dünya’da sosyal hayatta meydana gelen hızlı değişimler ile liberal politikaların benimsenmesi gibi faktörler kamu yönetimi anlayışında köklü değişikliklere gidilmesini tetiklemiştir. Devletin ekonomik alanda etkinliğinin sınırlandırılarak sorgulamaya kapalı katı hiyerarşik yapısı, şeffaf ve hesap verilebilir bir yapıya dönüşmüştür. Merkezîyetçi ve geleneksel devlet yönetimi algısında meydana gelen değişimler tüm kamu yönetimi sürecine yansımakla birlikte denetim anlayışında da değişikliklere neden olmuştur (Kartal, 2013: 22). Geleneksel yönetim anlayışında denetim fonksiyonun sahip olduğu yolsuzluk ve usulsüzlük gibi yaşa dışı eylemleri önlemek anlayışı; kamu kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılması ve sunulan kamusal hizmetlerin kalitesinin artırılmasında yetersiz kaldığı ileri sürülerek sürekli eleştirilmiştir (Önder ve Türkoğlu, 2012: 203). Kamu yönetimi süreci ve faaliyetlerinin en önemli aşamalarından birini de denetim oluşturmaktadır. Çünkü denetim faaliyetleri, amaçlar ile gerçekleşen sonuçlar arasında farkın olup olmadığını belirleyerek amaçlara ne derecede ulaşıldığı tespit edilir, böylelikle geleceğe yönelik plan ve programlar hazırlanırken söz konusu denetim sonuçları dikkate alınır. Bu açıklamalar çerçevesinde denetim, tarafsız olarak uygulamanın başarı derecesini tespit etmek şeklinde tanımlanabilir (Ersan, 1987: 122). Denetim, işletmelerin ya da kurumların hedeflere ulaşmak konusunda performanslarını, etkinlik ve verimliliklerini belirleyerek elde edilen sonuçlara göre gerçekleşmiş olanla hedeflerin karşılaştırılması yapılarak, hedeflere daha doğru bir biçimde yönelmeyi

amaçlamaktadır. Böylelikle denetim, eksiklik ve aksaklıkları tespit ederek düzeltici önlemlerin alınmasını sağlamakla birlikte bunların tekrar etmesini önlemektedir. Bu açıklamalar çerçevesinde kamu yönetiminde denetim, toplumu oluşturan bireylere mal ve hizmet sunmak görevi olan kamu yönetimi ile yöneticilerin kamu gücü ile desteklenmiş devletin siyasi kurumlarından almış olduğu yetkiler çerçevesinde amaç ve hedeflere uyum sağlama derecelerinin, halka ne düzeyde hizmet götürdükleri ve görevlerini kötüye kullanıp kullanmadıklarının tespit edilmesini sağlamaktadır. Böylelikle kamu yönetimi içerisinde durum değerlendirmesi yapılarak geleceğe yönelik daha sağlam kararlar alınmaktadır (Tortop vd, 2012: 159).

Kamu yönetimi anlayışında zamanla meydana gelen değişimler, denetim anlayışında da değişikliklere neden olmuştur. Denetim sistemindeki değişiklikleri zorunlu kılan faktörler, 1990'lı yıllarla beraber, organizasyonların büyümesi, etkin ve verimli bir şekilde kaynakların kullanılması zorunluluğu, faaliyetlerin gitgide karmaşıklaşması, performans yönetimine önem verilmesi, bilgi ve iletişim teknolojilerinde gerçekleşen gelişmeler, risklerin doğru bir şekilde belirlenerek tanımlanması ihtiyacının artması, şeklinde özetlenebilir (Gökmen, 2009: 7).

Yeni kamu yönetimi anlayışı, özellikle özel sektörde uygulanan yönetim yaklaşımı ve uygulamalarının kamu kesimine aktarılarak uyarlanması, faaliyetlerin daha etkin, verimli ve ekonomik bir şekilde yürütülmesi, dünyada meydana gelen değişikliklere uyum sağlanarak gelişmişlik düzeyine ulaşılmasını amaçlamaktadır. Yönetim anlayışında değişime paralel olarak denetim de değişiklikler olmuş, risk odaklı, düzenlilik denetimi yerine performans denetimine önem vermeye başlanmıştır. Ayrıca sistem ve bilgi teknolojilerinin de denetlenmesi gibi denetim kavramında önemli değişimler söz konusu olmuştur (Okur, 2010: 571).

### **2.1.1. Kamu Mali Yönetiminde Denetimin Amaçları**

Kamu mali yönetimi sürecinin ayrılmaz bir parçası olarak görülen denetim, günümüzde artan bir ilgiyle kamu kesiminin performansının artırılması amacıyla hizmet eden bir araç olarak kabul edilmektedir. Yürütme erkini elinde bulunduran siyasi otoritenin kamu mali yönetimi faaliyetlerini hesap verilebilirlik, mali saydamlık, mali disiplin, ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik gibi ilkelere bağlı bir şekilde yürütmesi ve

faaliyetlerle ilgili bilgi ihtiyacının karşılanması açısından denetim, güvence sağlayan bir araç olarak görülmektedir. (Bilge ve Kiracı, 2010: 39). Aşağıda kamu mali yönetiminde bir araç olarak görülen denetim fonksiyonunun amaçlarına yönelik açıklamalar yapılacaktır.

#### **2.1.1.1. Hesap Verebilirlik**

Genel olarak hesap verebilirlik, kurum veya yetkili kişilerin geniş bir kesimi ilgilendiren plan ve eylemlerine yönelik almış oldukları kararlar ile uygulama sonuçlarının raporlama süreci olarak tanımlanabilir (Pauw vd, 2002: 27). Hesap verebilirlik, bir bireyin veya bir kuruluşun, sorumlu oldukları bir hedefle ilgili performansları veya davranışları üzerinde değerlendirileceğine dair bir güvencedir. Kurumsal hesap verebilirlik, tüm faaliyetler ve sonuçlar için bir kurumun tüm paydaşlarına karşı sorumlu olmayı içerir. Örneğin, performans ve hesap verebilirlik raporlaması sayesinde bir kurum, kârlılık, verimlilik ve bütçeye bağlılığı ölçen, gerçek sonuçları hedeflere göre karşılaştıran faktörleri belirleyip ve belgelendirir (Rouse, 2014: 13).

Hesap verebilirlik, kurumsal etkinlik ve verimliliği amaç edinen bir yönetim aracı olarak sorumluluk ve yetki sahibi olan kişilerin yerine getirdikleri faaliyetler ile yerine getirmeleri gereken ama yapmadıkları faaliyetlerden sorumlu olmaları, kurumsal hedeflere bağlı ve hedefleri gerçekleştirmek için gereken çabayı sergileme sorumluluğu taşıdıklarını ifade eden bir kavramdır. Hesap verebilirlik, yürütülen faaliyetler ile ilgili sorumluların belirlenmesini, sorumluların yürüttüğü faaliyetler ile yerine getirmesi gereken ama yerine getirmediği faaliyetlere ilişkin açıklama yapılması, bilgi verilmesi ve kayıtların tutularak, belirlenen sorumlu kişilerin yapmış oldukları eylemlerinden dolayı sorumlu tutulmalarıdır (Tutar ve Altınöz, 2007: 228). Hesap verme sorumluluğa bağlı olarak, mevzuata uygun, saydam, tarafsız, eşitlik gibi kurallara uyulup uyulmadığının belirlenmesi, sorumluluk yüklenen kişilerin sorumluluklarını belirlenen şekilde yapıp yapmadıklarının değerlendirme olanağına sahip olunur (Taytak ve Ciğerci, 2018: 7). Hesap verme sorumluluğu bir raporlama süreci olması nedeniyle kişiler yerine getirmeleri gerektiği halde yerine getirmedikleri bir faaliyetten dolayı bir sorumluluk çıkarsa hukuki olarak yaptırımlar uygulanır.



5018 sayılı Kanuna göre hesap verme sorumluluğu, yetkili ve görevli olan kişilerin her türlü kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılmasında, etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorunda olmalarıdır.

### **2.1.1.2. Mali Saydamlığın Güçlendirilmesi**

Saydamlık, hükümetin faaliyetleri hakkında güvenilir, ilgili ve uygun bilgiye kamuoyunun erişebilir olmasıdır (Kongo, 2002: 7). Saydamlık, devletin ulaşmak istediği hedefler ile bu hedeflere ulaşmak amacıyla uyguladığı politika ve sonuçlarıyla ilgili bilgilerin kamuoyuyla paylaşılmasıdır. Saydamlık kavramı iki önemli hususu içerir. Bunlardan birincisi, devletin sadece hâlihazırda gerçekleştirdiği eylemleri değil aynı zamanda planladığı eylemleri içermelidir. İkinci husus ise, var olan mevcut bilginin işlenerek, anlaşılabilir ve kullanılabilir bir hale getirilerek kamuoyuna sunulmasıdır (Karakaş, 2005: 297). Mali saydamlık, devletin ve ilgili birimlerinin kamu mali yönetimine ve kamu ekonomisiyle ilgili bilgi ve hesapların, kamu mali yönetimi ve temel iktisat politikalarına ilişkin planlarının anlaşılır, düzenli ve açık olarak güvenilir bir şekilde kamuoyunun bilgisine sunulmasıdır (Taytak ve Ciğerci, 2018: 7). Mali saydamlık, kurumsal kalitenin doğrudan bir ölçüsü olarak düşünülebilir (Baldrich, 2005: 2).

Mali saydamlık geçmiş, şimdiki ve gelecekteki kamu maliyesinin durumu hakkında kamuoyu raporlarının kapsamlı, açık, güvenilir, güncel ve uygun, etkin mali yönetim ve hesap verebilirlik açısından kritik öneme sahiptir. Politika değişikliklerinin maliyetleri ve faydaları ile kamu maliyesine yönelik potansiyel riskler de dâhil olmak üzere, ekonomik kararlar verirken hükümetlerin mali durumlarını doğru bir şekilde göstermelerini sağlamaya yardımcı olur. Ayrıca, yasama organının, piyasaların ve vatandaşların, hükümetleri sorumlu tutmak için gereken bilgileri sağlar. Güçlü mali saydamlık aynı zamanda bir ülkenin mali planlarının güvenilirliğini güçlendirmeye yardımcı olabilir ve piyasa güveninin ve mali borç ödeme algıları, finansal piyasasının desteklenmesine yardımcı olabilir. (<https://www.imf.org/external/np/fad/trans/> 15.12.2018).

Mali saydamlık, devletin yürüttüğü faaliyetler hakkında kamuoyuna bilgiler sunarak, devleti topluma karşı sorumlu ve hesap verebilir hale getiren önemli araçlardan

biri olmaktadır. Mali saydamlık, etkin bir şekilde hesap verebilirlik için önemli bir araç olmaktadır. Saydamlığın amacı hesap verebilirliktir. Kurumsal yönetim sisteminin içinde saydamlığın vurgulanmasının nedeni hesap verebilirlik unsurunun gereğidir. Mali saydamlık ile kamu kaynaklarının kullanımından sorumlu olan idarenin faaliyetlerinin araştırılıp izlenmesi olanaklı hale gelmiş olur (Tüğen vd, 2017: 51). Mali saydamlık öncelikle yönetimin sorumluluğundadır. Nitekim 5018 sayılı Kanun “her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyunun zamanında bilgilendirileceğini” hüküm altına almıştır. Denetim ile kamu idareleri tarafından üretilen bilgilerin daha önceden belirlenmiş olan standartlarla uyumlu olup olmadığının karşılaştırılarak mali saydamlığın artırılmasına katkı sağlanmaktadır (Demirbaş ve Çetinkaya, 2018: 59-60).

#### **2.1.1.3. Mali Disiplinin Sağlanması**

En geniş ifadesiyle mali disiplin, devletin kamu maliyesi kapsamında kamu gelir ve giderleri arasındaki denge, yani bir mali yıl içerisinde kamu gelirlerinin kamu giderlerini karşılayabilmesidir. Mali disiplin, devletin kamu mali yönetimine ilişkin politikalarının kamu gelir ve giderleri arasında bir dengesizliğin oluşmasına izin vermeden yerine getirilmesi gerektiğini vurgular (Taytak ve Ciğerci, 2018: 8).

Denetim, kamu kurumlarının stratejik ve kalkınma planlarında belirtilen hedeflere ulaşmayı sağlayacak şekilde kamu kaynaklarının öncelikli alanlarda etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasına katkı sağlamaktadır. Denetim, kamu kurumlarında kaynak israfını önleyerek kamu harcamalarının kontrol altında tutulmasına ve böylelikle mali disiplinin sağlanmasına yardımcı olur (Demirbaş ve Çetinkaya, 2018: 61).

#### **2.1.1.4. Kamu Kurumlarının Performanslarını Yükseltmek**

Denetim, bir takım iktisadi değerler dikkate alınarak da yapılmaktadır. Denetim, kamu mali yönetiminin bir parçası olarak ve giderek artan bir şekilde devlet sektörünün performansını geliştiren bir araç olarak görülmüştür (Bilge ve Kiracı, 2010: 41).

Kamu mali yönetiminde performans denetimi, kamu kaynaklarının etkin, verimli ve tutumlu bir şekilde kullanılıp kullanılmadığının, mali sorumluluğun gereklerinin yerine getirilip getirilmediğinin belirlenmesi amacıyla yapılan denetimdir. Performans

denetimiyle, kamu kurumlarına tahsis edilen kaynakların kullanılmasıyla elde edilen sonuçlar, etkin ve verimlilik gibi ilkelerle karşılaştırılır. Ayrıca kaynak israfına neden olan faaliyetler belirlenerek gerekli önlemler alınmaktadır. Kamu kurumlarının performanslarını ölçmek maksadıyla belirlenen ölçütler ile gerçekleşen faaliyetler karşılaştırılarak sapmalar varsa belirlenmesi ve gerekli önlemlerin alınmasını sağlamakla denetim, kamu kurumlarının performanslarının artırılmasında oldukça önemli bir işlev görmektedir (Arslan, 2015: 46).

#### **2.1.1.5. Hukuka Uygunluğu Sağlamak**

Kamu varlıklarının ve kaynaklarının kamu kurumları tarafından mevzuata uygun kullanılması ve aynı şekilde kamu gelirlerinin mevzuata uygun olarak toplanması gerekir. Denetim, kamu kurumlarının mali faaliyetlerinin hukuka uygunluğunu denetleyerek kamuoyuna ve yetkili mercilere bu konuda güvence sağlamayı hedefler. Hukuka uygunluğun sağlanmasında denetim iki önemli rol oynamaktadır. Bunlardan birincisi uygunsuzlukların tespit edilmesidir. İkincisi ise, denetimin caydırıcı özelliğidir. Kamu kurumlarında etkin bir denetim sisteminin varlığı caydırıcılığın artmasını sağlar (Demirbaş ve Çetinkaya, 2018: 61).

Kamu kurumlarında olan denetim sisteminin varlığı ile kamu kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanıldığına kamuoyuna raporlanması, kamu kaynaklarının hukuka uygun bir şekilde kullanıldığına güvencesinin halka sunulması gibi özelliklerinden dolayı kamu kurumları yöneticilerinin sahip oldukları yetkileri kanuna ve kamu yararına aykırı, kendi çıkarları doğrultusunda kullanmalarını engelleyecektir. Bu nedenle denetim, bir taraftan kamu kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde belirlenen hedefler doğrultusunda israf edilmeden kullanılmasını sağlarken diğer taraftan yolsuzluk faaliyetlerinin azalmasına da önemli katkılar sağlayacaktır (Taytak ve Cigerci, 2018: 9).

#### **2.1.2. Kamu Kurumlarında İç Denetime Geçiş Süreci**

Türkiye’de kamu mali yönetim ve denetim sistemini değişikliğe zorlayan nedenler arasında; kamu yönetim anlayışında dünya genelinde meydana gelen değişim, küreselleşme, ekonomik krizler, IMF ve Dünya Bankası gibi uluslararası finansal kuruluşlar, bilgi ve iletişim teknolojilerinde meydana gelen gelişmeler, askeri darbeler ve

siyasi istikrarsızlıklar, insan kaynakları politikasının yetersiz olması ve Avrupa Birliği ile ilişkiler sayılabilir (Dursun ve Altınışık, 2015: 97).

Türk mali yönetimini düzenleyen 1927 tarihli Muhasebe-i Umumiye Kanunu, 2003 yılında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yürürlüğe girene kadar uygulanmış ve 1910 yılında Usulü Muhasebe-i Umumiye Kanunu kabul edilmiştir. Kanun uygulamaya girdikten sonra birtakım aksaklıklar ortaya çıkmış ve bu aksaklıklar genelge ve yönergeler ile giderilmeye çalışılmış fakat bir aksaklığı düzeltmek için yapılan düzenlemeler daha fazla aksaklıklara neden olmuştur. Bu sebeple Fransa, İtalya ve Belçika'daki mevzuatlar örnek alınarak 1927 yılında 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde kabul edilmiştir. Böylece Cumhuriyet Döneminde kamu mali yönetimimizin temel yasası olarak uygulanmaya başlanmıştır (Tüğen vd, 2017: 14).

Cumhuriyetin ilanından hemen sonraki dönem özel sektörün çok az olduğu ve devletçi anlayışın egemen olduğu dönemdir. Merkezi anlayışın hâkim olduğu bu dönemde devlet, yetkilerini paylaşmak yerine kamu teşebbüslerini ve yerel otoriteyi sürekli kontrol altında tutmayı temel politika olarak benimsemiştir. Bu dönemde iç denetim siyasi otoriteye bağlıdır (Adiloğlu, 2011: 28). 1050 sayılı Kanun ile Cumhuriyet Dönemi'nin kamu mali sisteminin özü, yürütmenin, yasama tarafından onaylanan bütçede öngörülenden fazla harcama yapmaması, kesin bir şekilde harcama süreçlerinde mevzuata uyulması, merkezden harcamaların sıkı bir şekilde kontrol edilmesi ve böylece yolsuzlukların önlenmesidir. Cumhuriyetin ilk yılları düşünüldüğünde böyle bir yapının yerinde ve doğal olduğu söylenebilir. Çünkü bu yıllarda uygulanan bütçe sistemi, yürütmeyi sıkı bir şekilde denetim altında tutmak ve yürütmenin harcamalarını sınırlandırmak amacı taşımaktadır. Bu amaca ek olarak yeni bir devletin kurulmuş olması, savurganlık ve yolsuzluklara mahal vermeyecek bir sistemin kurulmasını gerekli kılmaktaydı. Sistem Osmanlı Devleti'nin yabancı olmadığı merkeziyetçiliği esas almıştır (Demirbaş ve Çetinkaya, 2018: 108).

Kamu mali yönetiminin temelini oluşturan 1050 sayılı Kanun, yaklaşık 80 yıl yürürlükte kalmış ve bu süreçte genel ve katma bütçelerden oluşan konsolide bütçenin

yanında bunlara bağı çok sayıda bütçeler bulunmaktadır. Bunlar döner sermaye bütçeleri, mahalli idare bütçeleri ile bütçe içi ve bütçe dışı fon bütçeleri, kanunlar ile kurulan kamu tüzel kişiliklerine haiz idarelerin bütçeleri ve çeşitli kamu idareleri tarafından kurulan vakıf ve dernekler tarafından uygulama alanı bulmuştur. Genel ve katma bütçe dışındaki diğer bütçeler Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin bilgisi ve denetimi dışında kalması birçok sakıncalara neden olmuştur. Ayrıca bütçe ile plan arasında ilişki kurulamaması, stratejik planların ve bunların denetiminin mevzuata uygun olarak yapılamaması gibi birçok sorun kamu mali yönetim sisteminin yeniden yapılandırılmasını gerekli kılmıştır (Mutluer vd, 2010: 348).

1960 ile 1980'li yıllar arasında özellikle planlı kalkınma dönemi ve çok partili sisteme geçiş sürecinin olduğu dönemde devletin sahip olduğu merkeziyetçi yapı ile adem-i merkeziyetçi yapı arasındaki ilişki, siyasi ve idari alanda meydana gelen gelişmeler, yerel yönetimlerin yapısı ve işleyişlerinde bir takım aksaklıkların ortaya çıkması gibi faktörler beraberinde bazı tartışmaları getirmiştir. Söz konusu tartışmaların niteliği genel olarak incelendiğinde, bu tartışmaların reform veya yeniden yapılanma gibi nedenlere dayalı olmasına rağmen önemli bir gelişme sağlanamamıştır. Bunun temelindeki en önemli neden; siyasi, ekonomik, sosyal faktörlerden ziyade merkeziyetçi devlet anlayışından vazgeçilememesidir (Yılmaz, 2007: 4).

İç denetim genel olarak 1980'li yıllarda Türkiye'de uygulama alanı bulmuştur. İç denetim uygulamalarının özel sektör tarafından öneminin farkına varılması, tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de tanınmasına ve önemsenmesine neden olmuştur (Gökmen, 2009: 8). Bu dönemde iç denetim fonksiyonu açısından dünyada meydana gelen gelişmeler özellikle uluslararası şirketler tarafından yakından takip edilmiş ve söz konusu şirketlerin doğrudan ülkemizde yatırım yapmış olanları iç denetim uygulamalarını ülkemizde de uygulamaya başlamışlardır. Özel sektörün gelişmesi, sermaye birikiminin, üretim ve satış hacimlerinin artmasına bağlı olmuştur ve bu faktörler işletmelerin büyümelerini sağlamıştır. İşletmelerin büyümeleri beraberinde organizasyon ve yönetim sorunlarına neden olmuş ve işletmelerin tek kişi tarafından yönetilmesi giderek güçleşmiştir. Bu dönemde iç denetim birimi büyük işletmelerin ve çok sayıda şubesi bulunan bankaların yönetimine bağı olarak iç kontrolü sağlamak amacıyla gelişmiştir.

Bu dönemde gerçekleştirilen iç denetim faaliyetleri kurum yöneticilerine bağlı olarak yönetsel amaçlar için uygulanmıştır (Adiloğlu, 2011: 28).

Türkiye’de 1980’li yıllardan itibaren başlayan liberalleşme ve dışa açılma süreçlerine bağlı olarak ülkenin ticaret hacminin ve yabancı sermaye yatırımlarının artmasına, aile şirketlerin halka açılarak çok ortaklı bir hale gelmesine neden olmuştur. Şirket sahibi ile şirket yöneticisinin birbirinden farklılaşarak profesyonel yönetim anlayışı olgunlaşmaya başlamıştır. Bu dönemde işletmeler, rekabetçi ve verimliliğe önem vererek performans değerlendirmesi, verimlilik ve etkinlik analizleri yapmaya başlamışlardır. Bu süreçte iç denetimin, yönetsel amaçların yanı sıra ekonomik gerekçelerle işletme ve organizasyonlarda önemi artmıştır (Adiloğlu, 2011: 28). Özel sektörde meydana gelen söz konusu gelişmelerin yanı sıra kamu sektöründe de bir takım değişiklikler yaşanmıştır. Türkiye’de 1980’li yıllardan itibaren başlayan liberalleşme hareketi devlet ile vatandaş arasındaki geleneksel yapının değişmesine neden olmuştur. İletişim imkânlarının gelişmesi ve küreselleşme olgusuna bağlı olarak vatandaşların kamu yönetimi ve harcamaları konusunda daha fazla söz sahibi olma eğilimlerini artırmıştır (Arslan, 2015: 19). Ayrıca bu dönemde kamu yönetimi anlayışında meydana gelen gelişmeler sonucu, şeffaflık ve hesap verme sorumluluğu gibi ilkeler kamu yönetimi tarafından benimsenmiştir (Bilge ve Kiracı, 2010: 37).

1980’li yıllara kadar kamu mali yönetim sistemimizde yapılan değişiklikler, gündelik sorunların çözümüne odaklanmışken bütünsel ve sistemsal anlamda asıl köklü değişiklikler bu yıllardan sonra gerçekleşmiştir (Dursun ve Altınışik, 2015: 92). 1980’li yıllarda başlayan liberalleşme hareketleri sonucu ortaya çıkan küreselleşme kavramı 1990’lı yıllarda iç ve dış faktörlerden beslenmekle birlikte, tüm dünyada olduğu gibi Türkiye’nin de karşı karşıya kaldığı bir durumdur. Gerek ekonomik ve teknolojik alanlarda meydana gelen gerekse de politik alanda bilgi toplumu olma isteğini körükleyen küreselleşme kavramının meydana getirdiği değişiklikler arasında demokrasi, yerinden yönetim, katılım ve yönetim anlayışında yeni yaklaşımlar, şeklinde sıralanabilir. Küreselleşmeye sonucu ortaya çıkan yeni anlayışlar, dünyada birçok devlette olduğu gibi ülkemizde de birtakım sorunlara neden olmuş ve yeni yönetim yaklaşımları kamu mali yönetim sistemimizin yeniden yapılandırılması ihtiyacını ortaya çıkarmıştır (Yılmaz, 2007: 9).

Dünya’da kamu yönetimi anlayışında meydana gelen değişimler sonucunda etkinlik, verimlilik, ekonomiklik, hesap verebilirlik ve şeffaflık gibi kavramlar ön plana çıkmasıyla birlikte yeni kamu yönetimi anlayışına paralel denetim sistemlerinde de değişikliklerin ortaya çıkmasına neden olmuştur (Dursun ve Altınışık, 2015: 93). Teftiş temeline dayalı denetim, modern yönetim anlayışı değişikliğe uğrayarak kurum faaliyetlerine değer katan, risk odaklı, danışmanlık fonksiyonu olan ve kurumların etkin yönetilmesine yardımcı olacak bir iç denetim anlayışını gerekli kılmıştır (Bilge ve Kiracı, 2010: 38).

Türkiye’de kamu kaynaklarının rasyonel kullanılmamasına bağlı olarak yaşanan ekonomik krizler sonucunda IMF ve Dünya Bankası gibi uluslararası finansal kuruluşlara başvurulmuştur. Bu kuruluşlar ile yapılan istikrar programlarında kamu mali yönetim sistemimizde değişiklikler şart koşulması mali yönetim sistemimizde değişiklik yapmamıza neden olan bir başka nedendir (Dursun ve Altınışık, 2015: 93).

Kamu mali yönetim sistemimizde değişikliğe neden olan bir diğer faktör, Türkiye ile Avrupa Birliği arasındaki ilişkidir. Avrupa Birliği ile Türkiye arasındaki ilişki 1959 yılında Türkiye’nin ortaklık başvurusu ile başlamış ve Türkiye’yi Gümrük Birliği’ne ve tam üyeliğe götürecek Ortaklık Anlaşması yani Ankara Anlaşması 1963 yılında imzalanmıştır. Devamında süreç yavaş ilerlemiş ve 22 yıllık geçiş sürecinin ardından 1 Ocak 1996’da gümrük birliğine ve tam üyelik sürecinde son aşamaya gelinmiştir. Aralık 1999’da Helsinki’de gerçekleştirilen Avrupa Konseyi Zirve Toplantısında Türkiye’ye aday ülke statüsünün verilmesi, AB’ye uyum sağlanması açısından hemen her alanda yapılan çalışmalara hız kazandırmıştır. Bu alanlardan biride mali kontrol alanıdır (Demirbaş ve Çetinkaya, 2018: 110).

Türk mali yapısının Avrupa birliği müktesebatına uygunluğunu sağlamak amacıyla AB’ye üye ülkelerin bütçe uygulamalarında standart bir uygulama olan Kamu İç Mali Kontrol modelinin ülkemizde uygulanma hedefi, kamu maliyesinde bir reform niteliğinde sayılan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu aracılığıyla gerçekleştirilmiştir. 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan ve bütün hükümleriyle 01.01.2006 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren 5018 sayılı Kanun, düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç olmak üzere genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri bünyesinde iç denetim faaliyetlerine başlanmasını öngörmektedir (Adiloğlu,

2011: 35; Pehlivanlı, 2014: 24; Gökmen, 2009: 8). Avrupa Komisyonu tarafından üyelik için aday ülkelerin Avrupa Birliği müktesebatına uyum sağlamak için yapmış olduğu düzenlemeleri yakından takip ederek her yıl ilerleme raporları yayınlamaktadır (Yılmaz ve Güneş, 2019: 786).

### **2.1.3. Kamu Yönetiminde İdari Denetim**

Denetimin en önemli amacı, yapılan hataların tekrar edilmesini önlemektir. Yapılan denetim faaliyetleri sonucunda, işlemlerde meydana gelen hataların azalmasına veya sunulan hizmetin kalitesinde artışa neden oluyorsa, denetim, başarılı sayılır. İdarenin denetimi bir hukuk devleti olma özelliğinden kaynaklanmaktadır. Denetim faaliyetleri, idare tarafından yerine getirilen kamu hizmetlerinin mevzuata bağlı ve uygun olarak yerine getirilmesini güvence altına almaktadır. Ayrıca denetim, idari kadrolarda yer alan yöneticilerin keyfi uygulamalarını da engel olmaktadır (Kestane, 2006: 128).

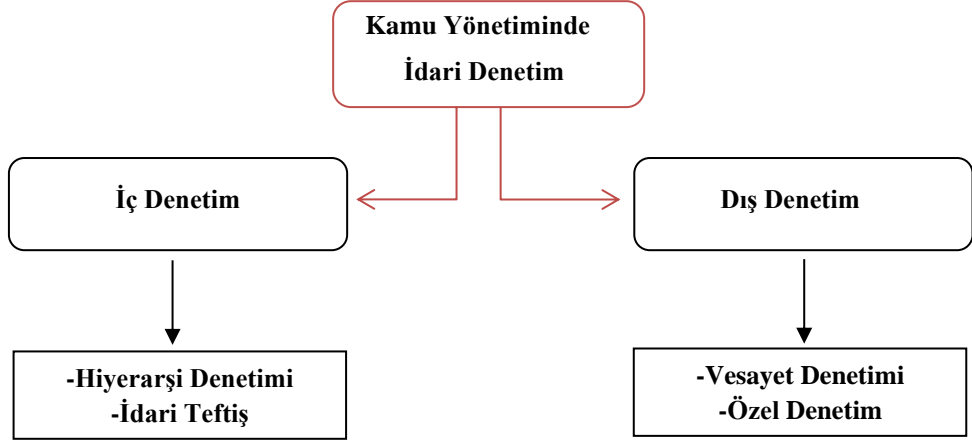
İdari denetim, başka bir deyişle yönetsel denetim, kamu kurum ve kuruluşlarının, alınan kararlar, yürütülen faaliyetler ve eylemlerin mevzuata ve kurum amaçlarına uygunluk açısından yerine getirilip getirilmediğinin denetlenmesidir. Bu denetim faaliyetlerini gerçekleştirmenin en etkin yolu, yine kamu kurum ve kuruluşları tarafından kurulan denetim sistemi ile bu denetimlerin yapılmasıdır. Yürütme organı tarafından kendi içinde gerçekleştirdiği bu denetim türü en kapsamlı ve yaygın denetim faaliyeti olmaktadır (Köse, 2007: 10).

İdari denetim, etkin yönetim faaliyetleri içerisinde yönetim tarafından bizzat yapılması istenen denetim çeşididir. Bir bakıma kendi kendini denetleyen bir denetim faaliyeti olan idari denetim, yönetim faaliyetlerinin etkin ve verimli bir şekilde yerine getirilmesini sağlayan oto kontrol mekanizmasıdır (Akpınar, 2006: 70).

Kamu yönetiminde yönetsel veya idari denetim, iç ve dış denetim kapsamında yürütülmektedir. İç denetim ise kendi arasında idari teftiş ve hiyerarşi denetimi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Dış denetim faaliyetleri idari vesayet ve özel denetim kuruluşları tarafından yapılan denetimlerdir. Özel denetim faaliyetlerini gerçekleştirmeye yetkili olan kurullar; Devlet Denetleme Kurulu (DDK), Sayıştay ve Danıştay sayılabilir (Parlak ve Doğan, 2015: 12).



Şekil 7: Kamu Yönetiminde İdari Denetim Sistemi



### 2.1.3.1. İç Denetim

#### 2.1.3.1.1. Hiyerarşi Denetimi

Hiyerarşi kelimesi, üst ve astın yukarıdan aşağıya doğru bir piramidi andıran yapı içerisinde; üstün, astın faaliyetleri ve mevkileri üzerinde söz sahibi olduğu formel olarak belirlenmiş bir örgütlenme biçimi olarak tanımlanabilir. Hiyerarşi, örgütün yönetiminde iç uyum ve koordinasyonun sağlanması amacıyla idarenin bütünlüğü ilkesine katkıda bulunan bir mekanizma özelliği taşımaktadır (Parlak ve Doğan, 2015: 13)

İdari denetim türleri içerisinde en çok bilinen denetim türü olan hiyerarşik denetim, hiyerarşik teşkilatlanmanın bir unsuru üstlerin astlarını gözetmesi ve kontrol altında tutma yetkisini ifade etmektedir. Hiyerarşik piramidi oluşturan her kademe hem denetleyen hem de denetlenen konumundadır. Yöneticiler yerine getirdikleri faaliyetlerden dolayı sürekli üstüne karşı sorumlu olmaktadır. Hiyerarşik denetim özellikle kamu görevlilerinin sahip oldukları yetkilerini bireysel çıkarları doğrultusunda kullanmalarına engel olmak, kamu çalışanlarının keyfi davranışlarını önlemek, idari faaliyet ve işlemler yerine getirilirken vatandaşların ihtiyaçlarını, beklentilerini ve fikirlerini dikkate almak gibi birden fazla amaç içerecek şekilde yapılmaktadır (Köse, 2017: 10). Ayrıca hiyerarşi denetimini gerçekleştiren amirlerin yürütme yetkisi bulunmaktadır (Tortop vd, 2012: 139).

### **2.1.3.1.2. İdari Teftiş**

İdari teftiş, denetim elemanları tarafından üst yönetim adına yapılan bir denetleme yöntemidir. Bir kurum veya kuruluşta görev yapan memurların hiyerarşi çerçevesinde üstlerine bağlı oldukları, üst kademedede görevli olan kişilerin alt kademedede çalışanlar üzerinde birtakım yetkilere sahip oldukları temeline dayanmaktadır. Kurum ya da kuruluşlarda çalışan memurların belirli bir düzen içinde faaliyetlerini gerçekleştirmeleri veya bu düzene uymalarını sağlayacak mekanizmalardan biri de idari teftiştir (Parlak ve Doğan, 2015: 16). Kurum veya kuruluşlarda yapılan teftiş faaliyetleri ile işlemlerdeki hataların ve bunlardan sorumlu olan kişilerin belirlenmesi, yolsuzluk ve usulsüzlüklerin önlenmesi amacıyla gerekliği görüldüğü takdirde yürütölen bir denetim faaliyetidir. Yapılan teftiş faaliyetleri, kurum üst yönetiminin bilgisi dışında bağımsız bir şekilde yapılamamaktadır. İdari teftiş, müfettiş gibi alanında uzman kişiler tarafından yerine getirilen bir faaliyet olmakla birlikte yönetimin gerekli görmesi halinde kurum içerisinde çeşitli kademelerde görevli olan kişiler aracılığıyla da yapılabilir (Akpınar, 2011,287). Yürütme yetkisi olmadan yönetim adına yapılan ve müfettişler tarafından yürütölen teftiş faaliyetleri, kurum veya kişilerin faaliyet ve görevlerini yerine getirirken yasalara uygun, düzenlilik ve kurumun amaçlarına ulaşma derecesinin belirlenmesi amacıyla yapılan denetimlerdir (Köse, 2007: 11). Başka bir ifadeyle idari teftişin amacı, idarenin yerine getirdiği faaliyetlerin mevzuata uygunluğu, kalkınma planları doğrultusunda belirlenen plan ve politikalara bağlı olarak yapılan faaliyetlerin bu plan ve politikalara uygunluğunun tespit edilmesi ve elde edilen sonuçların çözüm önerilerini de içerecek şekilde kurum yönetimine raporlanarak yönetim faaliyetlerine katkı sağlamaktır (Bozkurt, 2010: 270).

İdari teftişi gerçekleştiren müfettişlerin yürütme yetkisi bulunmamaktadır. Müfettişler idari teftişi bakan veya genel müdür adına yapmaktadırlar (Tortop vd, 2012: 139).

### **2.1.3.2. Dış Denetim**

Dış denetim; vesayet denetimi ile özel denetimden oluşturmaktadır.

### 2.1.3.2.1. Vesayet Denetimi

Yasalar tarafından belirlenmiş kurallar çerçevesinde yerinden yönetim kuruluşlarının yapıları içerisinde yer almayan kurum veya kuruluşlar tarafından denetlenmesine vesayet denetimi denir (Sanal, 2002: 9). Kamu yönetiminde vesayet denetimi, kamu düzeni ve kamu yararını sağlamak amacıyla yerel yönetim kuruluşları üzerinde merkezi yönetimin sınırlı denetimini ifade etmektedir. Merkezi yönetimin sakıncalarını ve olumsuzluklarını azaltmak ve merkezi yönetimin yumuşatılması sağlayan yetki genişliği gibi yerel yönetimlerin sakıncalarını ve olumsuzluklarını gidermek için ortaya çıkmıştır. İdari vesayet, farklı tüzel kişiler arasında; merkezi yönetim, yerel yönetim ve kamu kurumları arasındaki denetim ilişkisini ifade etmektedir. Merkezi yönetim ile yerel yönetimler arasındaki idari vesayet ilişkisi kanunla belirlenmiştir ve merkezi yönetimin yerel yönetimlerin karar, işlem ve eylemlerini denetleme yetkisini ifade etmektedir (Parlak ve Doğan, 2015: 18). İdarenin bütünlüğü ilkesi çerçevesinde yerel yönetimlerin belirli bir düzen ve uyum içinde olmasını sağlamak amacıyla denetim organları tarafından gerçekleştirilen denetim faaliyetleridir (Eryılmaz, 1999: 308).

Vesayet denetimi, yerinden yönetilen kurumlar ya da kuruluşların birimleri, çalışanları ve bunlar tarafından yerine getirilen faaliyetler ve işlemlerin denetimidir. Yerinden yönetim kuruluşlarının birimleri ve çalışanları üzerinde gerçekleştirilen vesayet denetimi, genellikle birim ve çalışanların seçilmeleri, seçimlerinin onaylanmaları, görevlerine atanmaları ve görevlerine son verilmesi şeklinde yerine getirilmektedir. Yerinden yönetim kuruluşlarının faaliyet ve işlemleri üzerindeki vesayet denetimi ise yerindelik ve hukuka uygunluk denetimidir (Akpınar, 2006: 89).

Vesayet denetimi, çeşitli düzeylerdeki yönetim faaliyetleri arasında uyumun sağlanması, bir bütün olarak yönetim faaliyetlerinin uyum içinde ve kanunlara uygun olarak yerine getirilmesi amacını taşımaktadır. Kanunların ülke genelinde uygulanmasında (Köse, 2007: 29):

- Gerekli özenin gösterilmesi,
- Kamu kurumları tarafından yerine getirilen faaliyetlerde birlik oluşturulması,

- Yönetmelik yapılanmaya bağlı olarak devletin tüzel kişiliğinden ayrı tüzel kişiliği olan çeşitli kamu kurum ve kuruluşlarının devlet tüzel kişiliği ile bağının kurulması,
- Çeşitli yönetmelik faaliyetleri arasında koordinasyonun sağlanması, vesayet denetiminin gerekçeleri arasındadır.

Vesayet denetiminin gerekçesi, devletin genel açıdan çıkarları gözetilerek yerel olarak işlem ve faaliyetlerin gerçekleştirilmesidir. Vesayet denetiminin temel amacı olarak yerel yönetimler tarafından gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin kanunlara uygunluğunu denetlemekle birlikte hiyerarşik denetimden ayıran en temel fark, vesayet denetiminin kanunlara dayanması ve yetkisini kanunlardan almasıdır (Eryılmaz, 1999: 308).

Hiyerarşik denetimde; üstün, yetkisi kapsamındaki alt kademeleri düzeltmek, değiştirmek, kaldırmak ve mevzuatın uygulanmasında kendi yönetim tarzını oluşturma yetkisine sahiptir. Vesayet denetimi ise iptal, onaylama ve erteleme ve yetkisinden oluşmaktadır (Behiç, 1990: 18).

Anayasanın 112. maddesi incelendiğinde Bakana bağlı olarak görevini icra eden Teftiş Kurulu, Bakanın emri altında çalışanların işlem ve faaliyetlerinin Bakan adına kanunlara uygunluk açısından denetimini yapmaktadırlar. Ayrıca merkezi idarenin yerel yönetimler tarafından yürütülen işlem ve faaliyetlerin idarenin bütünlüğü ilkesine göre yapılıp yapılmadığının, toplumsal faydanın sağlanıp sağlanmadığının ve vatandaşlarının ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde faaliyet gösterilmediğinin idari vesayet denetimi, Teftiş Kurulu Başkanlığı tarafından yapılmaktadır (Bozkurt, 2010: 271).

#### **2.1.3.2.2. Özel Denetim**

Denetimi gerçekleştiren kurum denetlenen kurum ya da kuruluş dışında bir denetim kurumu tarafından gerçekleştiriliyorsa böyle bir denetime dış denetim denmekle birlikte özel denetim de denir (Köse, 2007: 11). Belirli bir konuda yapılan ve söz konusu konu üzerinde bir kanıya varmak amacıyla kamu kurum ya da kuruluşlarında yerine getirilen yönetim faaliyetlerinin mevzuata uygunluğu ve yerindeliğini belirlemek üzere yürütülen denetim faaliyetlerine özel denetim denmektedir (Öztürk, 2007: 27). Özel denetim, idari ve hiyerarşik denetimi dışında olan bir denetim türü olmakla birlikte, kamu kurum ve

kuruluşlarının parlamento ve hükümete bağlı çeşitli denetim kuruluşları tarafından denetlenmesini ifade etmektedir (Gözübüyük, 2015: 324). Yürütülen özel denetim faaliyetleri sonucu denetleyen kurum denetlenen kurum hakkında tespit ettiği bulguları içeren bir resmi raporu adına denetim yaptığı kuruma sunmaktadır. Böylelikle özel denetim, dış denetimin bir aracı olmakta ve yönetime yönetsel sorumluluklarını yerine getirmesine yardımcı olan faaliyet ve sorumluluklardan oluşmaktadır.

#### **2.1.4. Türk Kamu Mali Yönetiminin Denetim Birimleri**

Türk kamu yönetim sisteminin denetim birimleri; T. B. M. M. Tarafından yapılan denetimler, bakanlıklar tarafından yapılan denetimler, Devlet Denetleme Kurulu tarafından yapılan denetimler, Kamu Denetçiliği Kurumu tarafından yapılan denetimler, Sayıştay tarafından yapılan denetimler ile yerel yönetimlerin denetimlerinden oluşmaktadır.

##### **2.1.4.1. T.B.M.M. Tarafından Yapılan Denetimler**

Demokrasiler öncelikle halk kontrolü ilkesine dayalı olan hükümet sistemlerine dayanmaktadır. Kamu yönetimden sorumlu kurum ve kuruluşlar sahip oldukları yetkileri yasalardan alırlar. Kamu dairelerinin temel niteliği kamu ile ilgili olması ve amaçları ile yapısının siyasi özellikler taşımasıdır. İdari amaçlara yönelik belirlenen politika ve prosedürler yasalar ve hükümet tarafından belirlenmektedir (Parlak ve Doğan, 2015: 37). Siyasi organlar tarafından alınan kararları yürütmekten sorumlu olan kamu yönetimidir. Böylelikle karar alan siyasi organ kamu yönetimini denetlemektedir (Tortop vd, 2012: 149).

Demokratik yönetim sistemlerinin en belirgin özelliği halkın karar alıcı rolünü üstlenerek kamu gelir ve giderlerinin belirlemesidir. Bu durum bütçe hakkı olarak belirtilmekte ve yasamanın gücünü temsil etmek açısından bir gösterge olarak kabul edilmektedir (Tüğen vd, 2017: 201).

Ülkemizde 1982 Anayasası'nın kabul edilmesinden Haziran 2018'e kadar Parlamenter Hükümet Sistemi uygulanmıştır. 16.04.2017 tarihinde Anayasa değişikliğine ilişkin yapılan referandum sonrasında 24.06.2018 tarihinde yapılan Cumhurbaşkanlığı ve

Milletvekili Genel Seçimleri sonrasında Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi olarak adlandırılan yeni hükümet sistemine hem yasal hem de fiili olarak geçilmiştir.

#### **2.1.4.1.1. Parlamenter Hükümet Sisteminde T.B.M.M. Tarafından Yapılan Denetimler**

TBMM yürütme organına yıllık bütçe kanunlarıyla gelir toplama ve harcama yapma yetkisi vermekte ve bu yetkinin uygulama sonuçlarını denetlemek istemektedir. TBMM yürütme içinde sorumluluk sahibi makamları gensoru, meclis araştırması, meclis soruşturması, genel görüşme ve soru gibi yöntemlerle denetlemektedir (Kuluçlu, 2006: 10).

Bütçenin uygulanması aşamasında giderler yürütme tarafından idari ve ön mali kontrole tabi tutulmaktadır. Bununla birlikte başvuru olması durumunda yasama organı gider denetiminde yer almaktadır. Bu denetim, yasamanın yürütmeyi denetlemesi olarak yorumlanmaktadır (Demirbaş ve Çetinkaya, 2018: 248).

TBMM'nin kamu harcamaları üzerinde denetimi iki şekilde gerçekleştirmektedir. İlki TBMM adına Sayıştay tarafından yürütülen denetim, diğeri ise Bütçe Kanunu ve Kesin Hesap Kanunlarını onaylayarak harcamalar üzerinde yapılan denetimdir (Turan, 1978: 85).

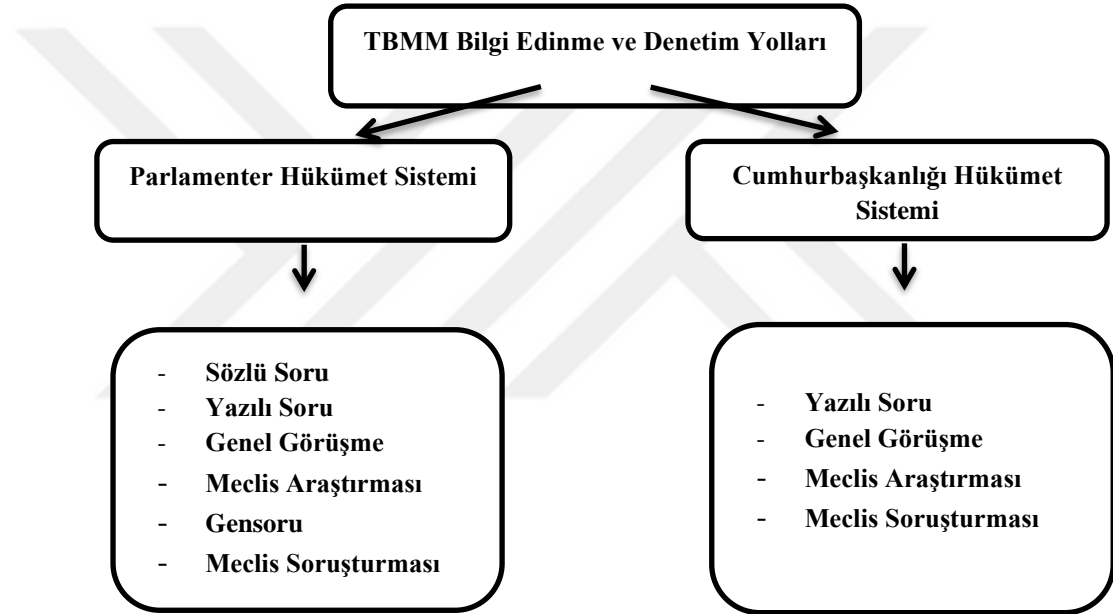
TBMM tarafından yapılan denetimler arasında kendi adına hareket eden kurumlar vasıtasıyla yaptırdığı denetimler de bulunmaktadır. TBMM adına Kamu Denetçiliği Kurumu kamu denetimi, Sayıştay ise mali denetim yapmaktadır (Mil, 2016: 66).

#### **2.1.4.1.2. Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde T.B.M.M. Tarafından Yapılan Denetimler**

6771 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 1982 Anayasasında, Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine göre gerekli düzenlemeler yapılmıştır. Cumhurbaşkanlığı Hükümet sisteminde yasama ve yürütme birbirinden sert bir şekilde ayrılmış, Bakanlar Kurulu kaldırılmış ve yürütme yetkisi Cumhurbaşkanına verilmiştir.

6771 sayılı Kanunla Parlamenter Hükümet Sisteminin unsurları kaldırılarak yürütme yetkisinin Cumhurbaşkanına verilmesi hem yasama hem de yürütmenin halk tarafından seçilmesini, böylelikle her iki erkin meşruiyetini haktan alması ve halka karşı sorumlu olması sağlamıştır. Bu durum yürütme üzerinde yasama denetimini sona erdirmiştir (Orkun vd, 2017: 125). Ancak 6771 sayılı Kanunda TBMM'nin bilgi edinme ve denetim yollarının meclis araştırması, meclis soruşturması, genel görüşme ve yazılı soru olduğu belirtilmiştir.

**Şekil 8: Parlamenter ve Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde TBMM'nin Bilgi Edinme ve Denetim Yollarının Karşılaştırılması**



Yeni sistem ile yürütme yetkisine Cumhurbaşkanının sahip olması nedeniyle bütçe ve kesinhesap kanun teklifinin Cumhurbaşkanı tarafından hazırlanarak mali yılbaşından yetmişbeş gün önce TBMM'ye sunulur. TBMM'nin bütçe kanunundan sonra yaptığı denetim Anayasa gereğince Cumhurbaşkanı tarafından TBMM'ye sunulan bütçe ve kesinhesap teklifinin görüşülmesi ile gerçekleşir. Böylelikle TBMM, yürütmeye bütçe kanunu ile verilen yetkinin kanunlara uygun, verimli, etkili ve tutumlu bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı denetlenmekte ve yürütme TBMM'ye bu şekilde hesap vermektedir.

#### **2.1.4.2. Başbakanlığa Bağlı Denetim Birimleri**

Ülkemizde Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçilmesiyle birlikte Başbakanlık merkez teşkilatı kapatılarak Bakanlar Kurulu'nun bazı yetkileri Cumhurbaşkanı'na devredilmiştir (703 S.KHK, m. 218). Başbakanlığın kaldırılmasına bağlı olarak Başbakanlık Teftiş Kurulu'nun Başmüfettiş, Müfettiş ve Müfettiş Yardımcıları kadrolarında görevli olanlar, TBMM ile Milli Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği, düzenleyici ve denetleyici kurumlar ve bakanlıkların merkez teşkilatlarında kadrolarına uygun olarak denetçi ve denetçi yardımcılığı, başdenetçi, başmüfettiş, müfettiş ve müfettiş yardımcılığı kadrolarına Devlet Personel Başkanlığınca bir ay içinde atanmaları kararlaştırılmıştır (703 S.KHK, m. 221).

#### **2.1.4.3. Bakanlıklara Bağlı Denetim Birimleri**

Türkiye'de kamu yönetiminin denetlenmesinde ve idari soruşturmaların yürütülmesinde müfettişlik ve teftiş-denetim müesseselerinden yararlanılmaktadır (Mil, 2016: 71).

3046 sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında 174 sayılı Kanun Hükmünde Kararname, bakanlıklar ile bakanlıklara bağlı kurum ve kuruluşları ve bunların görev ve yetkilerini belirtmektedir. 3046 sayılı kanunun 12. maddesine göre bakanlık merkez teşkilatında danışma ve denetim hizmetlerini yerine getirmek üzere teftiş kurulu başkanlıkları kurulmuştur. 3046 sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında Kanun incelendiğinde bakanlıklara bağlı kamu kurum ve kuruluşlarının merkez teşkilatında sadece teftiş kurulları kurulabileceği belirtilmiş olmasına rağmen teftiş kurullarının yanı sıra idarelerin teşkilat kanunlarına göre genel müdürlük kontrolörlükleri ve illerde denetmenlikler kurulmuştur.

24.12.2003 ve 25326 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile KİT'ler dışındaki kamu kurum ve kuruluşlarında iç denetim birimlerinin kurularak iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesi zorunlu kılınmıştır. Buna göre bakanlıkların merkez teşkilatlarında İç Denetim Birim Başkanlıkları kurularak iç denetim faaliyetleri yürütülmeye başlanmıştır.



#### 2.1.4.4. Devlet Denetleme Kurulu

Ülkemizde 1980 öncesi var olan siyasi istikrarsızlığa bağlı olarak aşırı partizan yönleri olan niteliksiz ve vasıfsız kişilerin kamu kurumlarında görev almaları ve akabinde bu kişilerin önemli makamlara veya denetim birimlerine atanmaları bu denetim elemanlarının partizanca bir şekilde raporlar hazırlamalarına neden olmuştur. Bu durum kamu yönetim ve denetim sisteminde birtakım sorunlara yol açmıştır. Bu olumsuz gelişmeleri ortadan kaldırmak, merkezi otoriteyi güçlendirilmek ve Cumhurbaşkanının hızlı ve doğru bir şekilde karar vermesini sağlamak amacıyla güvenilir, tarafsız ve doğrudan Cumhurbaşkanına bağlı bir kurulun oluşturulması zorunlu hale gelmiştir (Mil, 2016: 68).

Devlet Denetleme Kurulu (DDK) 01.04.1981 tarihli 2443 sayılı Devlet Denetleme Kurulu Kurulması Hakkında Kanun ile kurulmuş ve 1982 Anayasasının 108. maddesinde düzenlenmiştir. 1982 Anayasasının halkoylaması ile kabul edilmesiyle DDK bir Anayasal kurul statüsü kazanmıştır.

Anayasanın 108. maddesine göre; idarenin hukuka uygunluğunun, düzenli ve verimli şekilde yürütülmesinin ve geliştirilmesinin sağlanması amacıyla, Cumhurbaşkanlığına bağlı olarak kurulan Devlet Denetleme Kurulu, Cumhurbaşkanının isteği üzerine:

- Tüm kamu kurum ve kuruluşlarında, sermayesinin yarısından fazlasına bu kurum ve kuruluşların katıldığı her türlü kuruluşta,
- Kamu kurumu niteliğinde olan meslek kuruluşlarında,
- Her düzeydeki işçi ve işveren meslek kuruluşlarında,
- Kamuya yararlı derneklerle vakıflarda, her türlü inceleme, araştırma ve denetlemeleri yapar.

Ayrıca silahlı kuvvetler ile yargı organları Devlet Denetleme Kurulunun denetim alanı dışında bırakılmıştır.

2443 sayılı Devlet Denetleme Kurulu Kurulması Hakkında Kanun'un gerekçesi incelendiğinde, çeşitli yollardan ülkemizdeki kamu kurumlarının denetiminin yapılmasına rağmen bir takım eksiklik ve problemlerden bahsedilmektedir. Özellikle var

olan siyasi istikrarsızlık, kamu kurum ve kuruluşlarının kendi bünyelerinde kurdukları denetim birimleri tarafından yapılan denetim faaliyetlerinin siyasi baskılara maruz kalması, nitelikli eleman eksikliği ve denetim faaliyetlerinin yetersiz olması gibi sorunlar DDK'nın kurulma gerekçelerinden bazılarıdır. Ayrıca kamuda denetim faaliyetlerini yürüten çeşitli birimler ve ilgili kuruluşlar arasında işbirliği ve koordinasyon eksikliği DDK'nın kurulmasına gerekçe gösterilen bir diğer neden olarak sayılabilir (Kuyaksil, 1994: 79).

DDK'nın denetim kapsamına giren kuruluşları denetleyebilmesi için Cumhurbaşkanlığı tarafından görevlendirilmesi gerekir. Bir başka ifadeyle kurul denetim faaliyetlerine kendi kendine başlayamaz. Kurul tarafından denetlenen kişiler ya da kuruluşlar kendilerinden istenen her türlü belge ve bilgiyi kurula vermekle yükümlüdürler. Denetim faaliyetlerini yürütmek veya gerçekleştirmek için kurul tarafından komisyon ve üyeler görevlendirilmektedir. Komisyon ve üyeler, denetim faaliyetleri sonucunda bir raporu kurula sunmakta ve rapor kurul tarafından değerlendirilerek Cumhurbaşkanlığına sunarak sunulur ve böylelikle kurulun görevi bitmiş olmaktadır. Kurulun raporu kamu kurum veya kuruluşlarını bağlayıcı bir sonucu olmamakla birlikte herhangi bir soruşturma yürütme veya dava açma gibi yetkilere kurul haiz değildir. Kurulun raporu, denetlenen kuruluş açısından bir ihbar özelliğinde veya ön rapor niteliğindedir (Gözübüyük ve Tan, 1998: 738-739).

Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçilmesiyle birlikte 15.07.2018 tarihli 5 nolu Devlet Denetleme Kurulu Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi yayımlanmıştır. Bu kararname DDK'nın görev ve yetkileri genişletilerek Cumhurbaşkanlığına bağlı üst denetleme organı haline gelmiştir (5 nolu C.K., md. 3). DDK'nın kapsamı genişletilmiş mevcut denetleme yapacağı kamu kurum ve kuruluşlarına ek olarak aşağıda belirtilenlerde eklenmiştir (5 nolu C.K., md.1):

- Milli Savunma Üniversitesi, Kuvvet Komutanlıkları, Genel Kurmay Başkanlığı ile her türlü askeri okul, birim ve birlikler,
- Savunma Sanayii Destekleme Fonu ve Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı'nın kendi aralarında veya üçüncü kişilerle birlikte veya ayrı ayrı sermayelerinin en az yarısından fazlasına katılmak suretiyle oluşturulan ortaklıklardaki denetleme faaliyetleri.

5 nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 5. maddesi DDK'nın görevlerini açıklamaktadır. Bunlar:

- Tüm kamu kurum ve kuruluşlarında, sermayesinin yarısından fazlasına söz konusu kamu kurum ve kuruluşlarının katıldığı her türlü kuruluştta, her düzeydeki işçi ve işveren kuruluşlarında, kamu kurumu niteliğinde olan meslek kuruluşlarında kamuya yararlı dernek ve vakıflarda, her türlü araştırma, inceleme, her türlü idari soruşturma ve denetleme faaliyetlerini yürütmek,
- Kamu kurumlarındaki denetim ve teftiş birimleri arasındaki eşgüdüm ve uyumlaştırma faaliyetlerini gerçekleştirmek,
- Uluslararası kuruluş ve örgütlerde, anlaşma veya sözleşmelerdeki hükümler çerçevesinde araştırma ve inceleme yapmak,
- Görev alanıyla ilgili uluslararası kuruluşlar ve örgütler nazarında çalışmalar yapmak, Cumhurbaşkanı tarafından ve mevzuatta verilen diğer görevleri yapmaktır.

DDK ile yapılan düzenlemelerde dikkat çeken nokta, DDK tarafından yapılan denetleme faaliyetleri sırasında denetimi engelleyen veya güçleştiren faaliyetlerde bulunan, görevini sürdürmesi durumunda kamu zararına neden olan, suç delillerini karartabileceği düşünülen, görevini sürdürmesi durumunda sakıncalı görülen kişilerin görevden uzaklaştırma yetkisine sahip olmasıdır (5 nolu C.K., md.6). Ayrıca diğer önemli bir nokta üst denetleme organı olarak kamu kurum ve kuruluşlarında yürütülen teftiş kurullarının koordinasyon ve uyumlaştırma görevinin kurula verilmesidir (5 nolu C.K., md.21).

#### **2.1.4.5. Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsmanlık)**

Ombudsman, İsveç kökenli bir kelime olup, Kralın halk ile arasındaki ilişkilerde bir kişinin Kral yerine ve onun adına hareket etmeye yetkili olan kişi, elçi, vekil gibi anlamlara gelmektedir. Ombudsman kelimesi “ombuds ve man” kelimelerinden oluşan birleşik bir kelimedir. Ombuds, sözcü, temsilci, delege anlamına gelmekte; man ise bunun bir kişi olduğu anlamına gelir (Parlak ve Doğan, 2015: 74). Bu iki kelimenin birleşmesiyle oluşan ombudsmanlık terimi, vatandaşların şikâyetlerini dinleyen yetkili

kişi ve vatandaşlar ile idare arasında ortaya çıkan sorunların çözümünde hakem rolünü üstlenen kişi olarak ifade edilir (Tayşi, 1997: 106).

Ombudsman, yönetimin haricinde ve kanunlara bağlı olarak kurulmuş, vatandaşlar tarafından pahalı olmayan, formalitesi az ve hızlı işleyen bir şekilde başvurularak, yönetimin kötü uygulamalarından zarar gören kişiler adına tarafsız ve bağımsız bir şekilde faaliyetlerini sürdüren bir kurumdur. Saygınlık ve dürüstlüğü temsil eden ombudsman, bağımsızdır. Ombudsmanın bağımsızlığı; mali olanakları, seçilme süresi ve şekli, dokunulmazlığı, faaliyetlerin dış denetime tabi tutulmamasının anayasa ya da kanunlarda yer almasından kaynaklanmaktadır (Akpınar, 2006: 101).

Genel olarak ombudsman, yönetimin kötü uygulamaları neticesinde mağduriyet yaşayan vatandaşların veya kişilerin haklarını savunarak haklarını elde etmelerini ve kullanmalarını sağlayan ve gücünü anayasadan ve yasalardan alan bir yapıdır. Ayrıca ombudsmanlık, kamu yönetimi ile vatandaşlar arasında arabuluculuk rolünü üstlenerek, kamu yönetiminin işleyişinden kaynaklanan sorunların çözümlenmesi amacıyla vatandaşlar tarafından gelen şikâyetler veya resen harekete geçen bir kurumdur (Parlak ve Doğan, 2015: 75; Kuruüzüm, 2008: 92-93; Acar, 2009: 1). Ombudsmanlık denetiminde, vatandaşların idare karşısında korunması ve bürokrasinin denetlenmesi amaçlanmaktadır. Kamu denetçisi, çalışmalarıyla ilgili raporlarını parlamentoya sunmaktadır. Bazen özel bir grup bazen de parlamento kamu denetçisinin raporuyla ilgilenmektedir (Mil, 2016: 32).

Ülkemizde 14.06.2012 tarihinde TBMM Genel Kurulu'nda 6238 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu kabul edilerek 29.06.2012 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'na göre Kamu Denetçiliği Kurumu, idarenin işleyişi ile ilgili şikâyet üzerine, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve idareye önerilerde bulunmakla görevlidir. Aşağıdaki hususlar kurumun görev alanı dışındadır (6328 S.K., md. 5):

- Yasama yetkisinin kullanılmasına ilişkin işlemler,
- Yargı yetkisinin kullanılmasına ilişkin kararlar,

- Türk Silahlı Kuvvetlerinin sırf askeri nitelikteki faaliyetleri.

Kurum, idarenin eylem ve işlemlerinin yanı sıra her türlü tutum ve davranışlarını da inceleme konusu yapmaktadır. Kuruma gerçek ve tüzel kişiler başvurabilirler (Şimşek, 2013: 7-8).

Kurum, başvuru tarihinden itibaren en geç altı ay içerisinde inceleme ve araştırmasını sonuçlandırır. Kurum, varsa önerileriyle birlikte inceleme ve araştırma sonuçlarını hem başvurana hem de ilgili makamlara bildirir. Kurum, başvurana başvurulacak makamları, başvuru yolları ve sürelerini de gösterir. Kurumun önerileri doğrultusunda ilgili makamlar yaptıkları işlemleri veya Kurum tarafından önerilen çözümün uygulanabilir nitelikte görmedikleri zaman bunun gerekçesiyle birlikte 30 gün içinde Kuruma bildirir (6328 S.K., md. 20).

6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nda ve bu kanun çerçevesinde hazırlanmış olan Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'te yer alan hükümlere bakılarak kamu yönetimleri üzerinde herhangi bir yaptırım yetkisi bulunmadığı anlaşılmaktadır (Aktaş, 2011: 365). Kurum, daha çok yargının alternatifi değil, bir yardımcısı olarak düzenlenmiştir. Nitekim yargıya intikal etmiş dava dosyalarının Kurum'da şikâyet konusu edilmesi söz konusu değildir (Şimşek, 2013: 43).

6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu ve Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik çerçevesinde Kurum, her takvim yılı sonunda yürütülen faaliyetleri ve önerileri kapsayan bir rapor hazırlayarak TBMM'de ilgili komisyona sunar. Komisyon, bu raporu ara verme ve tatil dönemleri hariç olmak üzere iki ay içinde görüşüp kendi kanaat ve görüşlerini de içerecek şekilde özetleyerek Genel Kurula sunulmak üzere hazırladığı raporu Başkanlığa gönderir. Komisyonun raporu Genel Kurulda ivedilikle görüşülür. Kurumun yıllık raporu, ayrıca Resmî Gazete'de yayımlanmak suretiyle kamuoyuna duyurulur.

#### **2.1.4.6. Sayıştay**

Osmanlı Devleti'nde Tanzimat Fermanından sonra başlayan modernleşme faaliyetleri sonuçlarından biri olarak da 1862 yılında Sayıştay kurulmuş ve 1982

Anayasası'nda yer alarak günümüze kadar varlığını devam ettirmiştir (Dursun ve Altınışık, 2015: 100). Sayıştay kamu kaynaklarının, kamu kurum ve kuruluşları tarafından kullanılmasına bağlı olarak söz konusu kurum ve kuruluşları TBMM adına denetleyen Anayasal bir kuruluştur.

Anayasal dayanağı olan Sayıştay denetimi, birçok ülkede yargısal yetkilerle donatılmış olan, meslek mensuplarının anayasa ve kanunlarla güvence altına alınan bağımsız kuruluşlar tarafından Parlamento adına yapılan denetim faaliyetlerini ifade etmektedir (Akbulut, 2003: 4).

Anayasa'nın 160. maddesinde Sayıştay'ın merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının gider, gelir ve mallarını TBMM adına denetleyeceği hüküm altına alınmış; daha sonra aynı maddeye eklenen bir cümle ile mahalli idarelerin de denetim kapsamında yer alacağı ifade edilmiştir. Bu nedenle Anayasa'ya göre Sayıştay'ın denetim alanı söz konusu idareleri ifade eden genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerini içermektedir.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile birlikte Sayıştay tarafından yapılan denetimlerin kapsamı genişletilmiştir. Bu bağlamda kamu iktisadi teşebbüsleri, sosyal güvenlik kurumları ve diğer kamu idarelerini denetlemekle görevli Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu'nun personeli, araç, gereç ve her türlü taşınır taşınmaz malları ve bütçesi Sayıştay'a devredilmiştir. Devirle birlikte denetimde çift başlılığa son verilmiştir (Tüğen vd, 2017: 225).

Sayıştay, yüksek denetim kurumu olma özelliğine bağlı olarak yargısal yetkilerle donatılmış ve anayasal bir üst kuruluş olarak Parlamento adına denetim, yargılama ve raporlama görevlerini yerine getirmektedir. Parlamento adına yapılan denetimlerde Sayıştay, bağımsız bir denetim organı sıfatıyla yerine getirmektedir. Yürüttüğü denetim faaliyetlerinin sonuçlarını parlamentoya sunmakla görevlidir. Yargılama göreviyle Sayıştay, gider, gelir ve mal işlemlerine ilişkin olarak bu işlemlere ait sayman hesaplarını bütün kayıt ve belgeleri ile incelemektedir. Sayıştay, bu incelemeleri sonrasında da hesap ve işlemleri yargılama yetkisine dayalı olarak kesin hükme bağlamaktadır. Sayıştay, kamu yönetimi denetimini, kamu yönetimini performansını artırmak ve kamu mali yönetiminde hesap verebilirliği ve saydamlığı sağlamak için gerçekleştirmektedir. Sayıştay, tarafından

yürütülen kamu mali denetim faaliyetleri dış denetim olarak adlandırılmaktadır. Kamu yönetimleri üzerinde TBMM adına gerçekleştirilen dış denetim faaliyetleri Sayıştay tarafından yapılmakla birlikte aynı zamanda bu denetim harcama sonrası denetim olarak da bilinmektedir. Böylelikle TBMM tarafından kamu yönetimi üzerinde gerçekleştirmiş olduğu harcama sonrası denetimi Sayıştay tarafından dolaylı olarak yapmış olmaktadır (Korkut, 2007: 4; Akyel ve Köse, 2011: 6; Üstün vd, 2011: 2; Yılmaz ve Tosun, 2010: 6).

Ülkemizde 2003 yılında kamu yönetiminin yeniden yapılandırma sürecinde kamu mali yönetimi ve kontrol alanında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yürürlüğe girmekle birlikte bu kanunla Sayıştay'ın görev kapsamı genişlemiştir (Çeliker, 2006: 21). Daha önceleri kamu yönetiminin dağınık ve çeşitli kurumlar tarafından denetlenmesi uygulamalarına son verilerek birçok kamu kurum ve kuruluşu Sayıştay tarafından denetlenmeye başlanmıştır (Bayar, 2005: 21).

5018 sayılı Kanunla, Sayıştay tarafından yürütülen dış denetim faaliyetlerinin uluslararası denetim standartlarına uygun olarak düzenlilik denetimi (uygunluk denetimi + mali denetim) ve performans denetimi şeklinde sınıflandırıldığı görülmektedir. Sayıştay Kanunu'nda, Sayıştay tarafından yapılan denetimlerin düzenlilik ve performans denetimini kapsadığını belirtmektedir (6085 S.K., md. 36).

#### **2.1.4.7. Yerel Yönetimlerin Denetimleri**

Yerel yönetimler, yerelde yaşayan vatandaşların ihtiyaçlarını karşılayacak hizmetlerini yerine getiren merkezi yönetimin alt birimleridir. Yerel yönetimler, insanların aynı coğrafyada bir arada yaşamalarına bağlı olarak ihtiyaç duydukları temizlik, ulaşım, sağlık, eğitim gibi ihtiyaçları karşılamak amacıyla kurulan kamu tüzel kişileridir (Ersöz, 2000: 129). Ülkemizde yerel yönetimler 1982 Anayasası'nın 123. ve 127. maddelerinde düzenlenmiştir. Merkezi yönetim ve yerinden yönetim teşkilatlanma sistemi göre kurulmuş idare, yerinden yönetim kuruluşlarını hiyerarşik ve vesayet denetimine tabi tutmaktadır. Hiyerarşik denetim, iç denetim olarak ifade edilebileceği gibi vesayet denetimi ise dış denetim olarak açıklanabilir (Güven vd, 2017: 192).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda mahalli idareleri, il özel idaresi ve belediyeler ile bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idareler olarak tanımlanmış, Anayasanın 127. maddesinde yer alan köy idaresine yer verilmemiştir.

Mahalli idareler kapsamında yer alan il özel idareleri ile belediyelerin denetimleri 5018 sayılı Kanuna göre yapılmaktadır.

Mahalli idareler içinde yer alan il özel idareleri ve belediyelerin denetimi 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümlerine göre iç ve dış denetim olarak yapılmaktadır. Dolayısıyla yerinden yönetimlerin denetimi, idari kontrol ve idari denetim olarak iki grupta incelenebilir.

Yerel yönetimlerin idari kontrolü, 5018 sayılı Kanunun iç kontrol ve iç denetim ile ilgili hükümleri yerel yönetimler içinde geçerlidir. İç kontrol sistemi ile yerel yönetimlerin kontrol fonksiyonu yerine getirilmektedir. İç kontrol ise ön mali kontrol ve iç denetim şeklinde çalışan bir yapıya sahiptir. Ön mali kontrol, harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile mali hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsar. İç denetim ise, 5018 Sayılı Kanun kapsamında yerel yönetimlerde kurulan iç denetim birimi ve bu birimde çalışan iç denetçiler vasıtasıyla kurum faaliyetlerine değer katmak, kaynaklarının ekonomik ve verimli bir şekilde belirlenen amaçlar doğrultusunda kullanılmasını sağlamak amacıyla yapılan denetim faaliyetlerinden oluşmaktadır. İç denetçiler, yaptıkları denetim faaliyetlerinin sonuçlarını üst yöneticiye raporlamaktadırlar (Demirbaş ve Çetinkaya, 2018: 291).

Yerel yönetimlerin idari denetimi ise, kurumların kendi organik yapısına bağlı olarak gerçekleştirdikleri idare içinden denetim ile idare dışından gerçekleştirilen denetimlerdir. İdare içinden denetimlere, belediye teftiş kurulu, meclis üyeleri tarafından yapılan denetimler örnek olarak verilebilir. Yerel yönetimleri idare dışından denetimleri ise Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulu, İçişleri Bakanlığı, Hazine ve Maliye Bakanlığı ve Sayıştay tarafından yapılan denetimlerdir (Tüğen vd., 2017: 336).

Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı Teftiş Kurulu, belediyeler ve il özel idarelerine yönelik bir ihbar olması üzerine maliye bakanından onay almak suretiyle teftiş faaliyetlerini yerine getirmektedirler. Ayrıca İçişleri Bakanlığı'na bağlı Mülkiye Teftiş Kurulu ve Mahalli İdareler Kontrolörleri görev yapmaktadırlar (Demirbaş ve Çetinkaya, 2018: 296; Tüğen vd, 2017: 357-358; Mil, 2016: 74).

Mülkiye Teftiş Kuruluna bağlı mülkiye müfettişleri, İçişleri Bakanlığı merkez birimlerinin, bağlı kuruluşlarının, bakanlığın denetim ve gözetimi altında bulunan



kuruluşların, il ve ilçe kuruluşlarının, il özel idareleri, belediyeler ve köylerde, bunlara bağlı ve bunların kurdukları veya özel kanunlarla kurulan birlik, işletme, müessese ve teşebbüslerin çalışmalarını, işlemlerini ve hesaplarını teftiş edebilir ve denetleyebilirler. Ayrıca sözü edilen kuruluşlarda ihbar edilen kamu görevlileri veya suç işledikleri anlaşılan kamu görevlileri, mahalli idarelerin seçilmiş veya atanmış organları ve bunların üyeleri hakkında inceleme ve soruşturma yapabilirler. Mülkiye müfettişleri, denetime tabi birimlerin üç yılda bir denetlenmesi ilkesine bağlı kalmaya çalışmaktadır. Bu çerçevede her yıl Kurul Başkanlığınca hazırlanan ve denetlenecek mahalli idareleri gösteren programa göre olağan denetimler gerçekleştirilmektedirler.

İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğüne bağlı olarak faaliyet gösteren Mahalli İdareler Kontrolörleri, mahalli idareler üzerinde her yıl rutin denetimler yapmaktadırlar. Mülkiye Teftiş Kurulu ile ortak düzenlenen program uyarınca olağan denetim yapan kontrolörler de her üç yılda denetime tabi birimlerin denetlenmesi kuralını uygulamaya çalışmaktadırlar.

5018 sayılı Kanun'un 68. maddesi harcama sonrası Sayıştay tarafından yapılacak dış denetim faaliyetlerini düzenlemekte ve bu maddeye göre Sayıştay'ın iki temel fonksiyonu olduğu görülmektedir. Birinci fonksiyon, denetim sonuçlarının TBMM'ye raporlanması suretiyle dış denetim organı olarak genel yönetim kapsamındaki kamu kurumlarının karar, işlem ve faaliyetlerinin kanunlara ve kurumsal amaç, plan ve hedeflere uygunluk yönünden denetlenmesidir. İkinci fonksiyonu Sayıştay'ın yargı fonksiyonu olup genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin malları, gelir ve giderleri ile ilgili işlemlerin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığının hükme bağlanmasıdır.

Ülkemizde kamu kurumlarının dış denetimi, 5018 sayılı Kanuna göre Sayıştay tarafından yapılmaktadır. 1982 Anayasası'nın 160. maddesinde TBMM adına denetim fonksiyonunu üstlenen Sayıştay, yerel yönetimlerin hesap ve işlemlerinin de denetimini yapmakta ve kesin hükme bağlanmasını gerçekleştirir. Kesin hükme bağlama faaliyetleri Sayıştay'ın yargı fonksiyonudur. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'na göre Sayıştay denetimi, performans denetimi ve düzenlilik denetimini kapsar. Performans denetimi, kamu idareleri tarafından belirlenen gösterge ve hedeflere bağlı olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi şeklinde yapılmaktadır. Düzenlilik denetimi, kamu idarelerinin uygunluk denetimi, mali denetim, mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi

şeklinde yapılır. Sayıştay tarafından yürütülen dış denetim faaliyetleri sonucunda hazırlanan raporlar denetlenen kamu kurumu ile TBMM'ye Sunulur. Ayrıca denetim raporlarının idareler itibariyle bütünleştirilerek hazırlanan dış denetim genel değerlendirme raporu da TBMM'ye sunulur (Aktalay ve Abdulkakimoğulları, 2010: 197).

Sayıştay, yerel yönetimlerin faaliyet raporları dışında idare raporlarını, İçişleri Bakanlığı tarafından hazırlanmış olan Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporu'nu ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan Genel Faaliyet Raporu'nu, dış denetim sonuçlarını da dikkate alarak görüşlerini de belirtmek suretiyle Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu adı altında TBMM'ye sunar (Tüğen vd, 2017: 359).

#### **2.1.5. İç Denetim, Denetim ve Teftiş Kavramlarının İncelenmesi**

Denetim kavramı ile ilgili birçok tanım yapılmasına rağmen literatürde teftiş kavramı ile ilgili olarak yapılan tanımlamalar sınırlıdır.

Teftiş, kamu ve kurum yararına insan davranışlarını kontrol etme süreci olarak tanımlanabilir. Teftiş, önceden belirlenmiş amaçlara ulaşma derecesinin tespit etmek amacıyla her kurumda yapılır (Taymaz, 1997: 1).

Denetim ile teftiş kavramları mesleki olarak uygulanmaları bakımından bir takım farklılıklar göstermektedir. İnsan unsurunun ön planda olduğu teftiş uygulamaları, genellikle kamu kurum ve kuruluşları ile görevlilerine yönelik yürütülen faaliyetlerdir. Teftiş faaliyetleri uygunluk ve yerindelik denetimlerinden oluşmaktadır. Teftiş faaliyetleri, alanında uzmanlaşmış profesyonel müfettişler tarafından yerine getirilmekte ve kamu kurumlarında üst yönetici adına yapılan denetim faaliyetlerinden oluşmaktadır. Denetim kavramının ise kamudan özel sektöre yönelik yürütülen faaliyetleri ifade ettiği, uygunluk denetimlerinden oluştuğu, organizasyon içerisinde alt kademelerde bulunan yöneticiler adına yürütülen denetim faaliyetlerini ifade ettiği söylenebilir (Yürekli, 2015: 260).

Teftiş faaliyetleri, yönetimin fonksiyonlarından olan denetim faaliyetlerinin somutlaştırılmasının yanında kamu yönetimine özgü denetim etkinliği olarak da tanımlanabilir. Teftiş, tam anlamıyla yönetimin işlevlerinden biri olan denetime denk

düşmemektedir. Yönetimin bir unsuru olarak denetim, yönetim örgütlenmesi içinde yer alan yöneticilerin olağan olarak diğer çalışanlar üzerinde kullandığı ve uyguladığı bir araçtır. Teftiş faaliyetlerinin kamu yönetimine özgü olan yanı, temel olarak hukukilik denetimi yapılmasına bağlanmaktadır. Teftiş faaliyetleri, Türk kamu yönetimi açısından denetim, soruşturma, inceleme ve araştırma olmak üzere dört temel unsurdan oluşmaktadır. Teftiş faaliyetlerindeki denetim tek başına bir anlam ifade etmemekle birlikte soruşturma ve inceleme ile birlikte yürütülen denetim faaliyetleri teftiş başlığı altında toplanabilir. Teftiş faaliyetlerinin içerdiği denetim, yürütülen hizmetlerin denetlenmesidir. Yönetimin unsurlarından biri olan denetim faaliyetleri doğrudan olarak iş ve işle ilgili olarak personel ve süreçlerin denetimini içeren ve bunlarla birlikte bir bütünlük oluşturan bir faaliyettir. Teftiş ise, örgütsel açıdan yapılan işin denetiminden ziyade parlamento karşısında yürütülen hizmetten siyasi olarak sorumlu olan bakanın sorumluluğunun bir gereği olarak hizmetin denetiminin gerçekleştirilmesidir. Teftiş kapsamında yürütülen denetim faaliyetleri hizmetin yerine getirilmesinin süreç ve personel bakımından denetim faaliyetlerini içermektedir. Teftişin hizmet denetimi olması, onu yönetimin işlevlerinden biri olan denetim faaliyetlerinden farklılaştırmaktadır. Yönetim denetimi, yönetsel sorumluluğun bir gereği olarak yerine getirilirken teftiş faaliyetleri ise bakanın siyasi sorumluluğu ile ilişkilidir (Akbulut vd, 2012: 5).

Teftiş ile denetim faaliyetleri ile yapılan bazı karşılaştırmalarda denetim faaliyetlerinin bir bütünün genelini kapsadığı söylenirken teftişin ise dar kapsamlı bir faaliyet olduğu, bütün içindeki özel bir alana yönelik olarak yürütülen faaliyetler olduğuna dair sonuçlar çıkarılmıştır. Ayrıca teftişin, idare tarafından yerine getirilen işlem ve faaliyetlerin kanun, tüzük ve yönetmeliğe uygun olarak yerine getirip getirilmediğinin müfettişler veya her kademedeki idareciler tarafından kontrol edilerek uygunluk denetimlerinden oluştuğu belirtilmektedir (Okur, 2010: 575). Teftişin, Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulunun tanımında ise soruşturma, inceleme, danışmanlık, mali denetim, performans denetimi, bilgi işlem sistemi denetimi, sistem denetimi ve diğer görevlerden oluştuğu belirtilmektedir.

Yönetimin unsurlarından olan denetim faaliyetleri yöneticiler tarafından yerine getirilen bir görevdir. Kamu kurumlarında siyasi mali denetim Sayıştay tarafından yerine getirilirken idari nitelikli mali denetim iç kontrol birimleri tarafından yerine

getirilmektedir. İç denetim temelde hizmetin doğrudan doğruya denetimini yapmaz. Örgütün, işin ve personelin denetiminin yapılmasıyla dolaylı olarak hizmetinde denetimini yapmaktadır. İç denetim faaliyetleri, örgütlerde yürütülen faaliyetlerin denetimini yaptığı için kamu ya da özel sektör açısından bir farklılık göstermemektedir. İç denetim, işlem ve faaliyetlerin etkililiğinin bir bütün olarak belirlenmesi amacıyla yapılan denetim faaliyetleridir. Bu yönüyle yönetsel denetimden ayrılmaktadır. İç denetim, kurumları ya da birimleri bir maliyet merkezi olarak belirlenmesi ile işin etkililiğinin belirlenmesinin yapısal unsurunu oluşturmaktadır. Böylelikle iç denetim faaliyetleri, ölçülebilir bir zemin hazırlayarak işin etkililiğinin belirlenmesi için gerekli kamusal örgütsel yapının oluşturulmasını gerekli kılmaktadır. Siyasi sorumluluğu olan bakan adına yapılan teftiş faaliyetlerinden; iç denetim, yönetsel bir yapı içinde oluşturulup ölçülebilir bir zeminde faaliyetlerini yürütmesi açısından ayrılmaktadır. Teftiş faaliyetleri siyasi odaklı olarak gerçekleştirilirken, iç denetim faaliyetleri iş temelli olarak yerine getirilmektedir. İç denetim faaliyetleri bir öz-denetim faaliyeti olarak teftiş faaliyetlerinden ayrılmakta ve ona bir alternatif olma özelliği taşımaktadır (Akbulut vd, 2012: 7).

Günümüzde yürütülen iç denetim faaliyetleri, olayları ortaya çıkaran bir denetim anlayışından ziyade olaylar gerçekleşmeden gerekli önlemlerin alınmasını sağlayarak önleyici denetim faaliyetlerinden oluşan pro-aktif bir süreçtir. İç denetim, kurum içinde yapılan sürekli değerlendirme çalışmalarıyla riskli alanların belirlenmesi, telafisi güç sorunlar ortaya çıkmadan gerekli önlemlerin alınması, planlama ve uygulama aşamalarında denetim faaliyetlerini gerçekleştirerek kurum faaliyetlerine değer katma gibi faaliyetleri kapsamaktadır (Çavuşoğlu ve Duru, 2007: 19). İç denetim ile teftiş faaliyetlerinin karşılaştırması aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

**Tablo 4: Teftiş ile İç Denetimin Karşılaştırılması**

<b>TEFTİŞ</b>	<b>İÇ DENETİM</b>
Risk değerlemesi yapılmaz	Risk odaklıdır.
Teftiş faaliyetlerinin maliyetini sorgulamaz.	Denetimin maliyetlerini önemser.
Performans değerlendirme faaliyeti güçlü değildir.	İç denetim, faaliyetleri yürütenlerin performanslarını değerlendirir.
Denetim faaliyetleri üst yönetimin istekleri doğrultusunda planlanır.	Çalışanların öneri ve görüşleri dikkate alınarak denetim planlanır.
Meslek mensuplarının eğitimleri düzenli değildir.	İç denetçilerin gerekli mesleki yeterliliğe sahip olmalarını için sürekli eğitim gereklidir.
Denetim faaliyetleri sürekli olmamakla birlikte ara ara yapılır.	Denetim faaliyetlerinin bir sistematiği vardır ve sürekli olarak yapılır.
Denetim faaliyetleri, idarenin yanlışını araştırır.	Denetim faaliyetleri yönetime güven vermektedir.
Öneri sunar.	Yönetime danışmanlık yapar.
Olay ve kişi bazlı denetimler yapılır.	Süreç ve sistem bazlıdır.
Yönetime bağlılığı güçlü değildir.	Yönetimin bir parçası olarak yönetime bağlılığı güçlüdür.
Denetim faaliyetleri mevzuata uygunluğun belirlenmesi amaçlı olarak yapılır.	Denetim faaliyetleri yönetimi geliştirme amacıyla yapılır.
Hata ve hile odaklıdır.	Faaliyetleri geliştirmek amacıyla daha iyi uygulama seçenekleri arar.
Bakan ve farklı otoritelere bağlıdırlar	Örgüt veya kurum üst yöneticisine bağlıdır.
Denetim faaliyetleri genellikle uygunluk denetimi ile sınırlı olmaktadır.	Denetim faaliyetleri genellikle tüm denetim çeşitlerini kapsar.
Asıl görevi soruşturmadır.	Asıl görevi denetimdir.
Geçmiş odaklı.	Gelecek odaklı.
Geleneklere bağlılık söz konusudur.	Yazılı olarak kurallara sahiptir.
Az sayıda standarda sahiptir.	Denetim faaliyetleri ve raporlanması, standartlara bağlıdır.
Çalışma kâğıt ve belgeleri güncel değildir.	Çalışma kâğıt ve belgeleri standarttır.
Denetçileri kendi aralarında koordine olmamaktadır.	Denetçileri belirli bir kurum tarafından koordine edilir.

### **2.1.6. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na Göre İç Denetim**

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 57. maddesinin birinci fıkrasında kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol yapılarının unsurları ya da aşamaları tek tek ifade edilmiştir. Buna göre kontrolün yapısı:

- Harcama birimleri,
- Mali hizmetler ile ön mali kontrol,
- Muhasebe,
- İç denetim faaliyetlerinden oluşmaktadır.

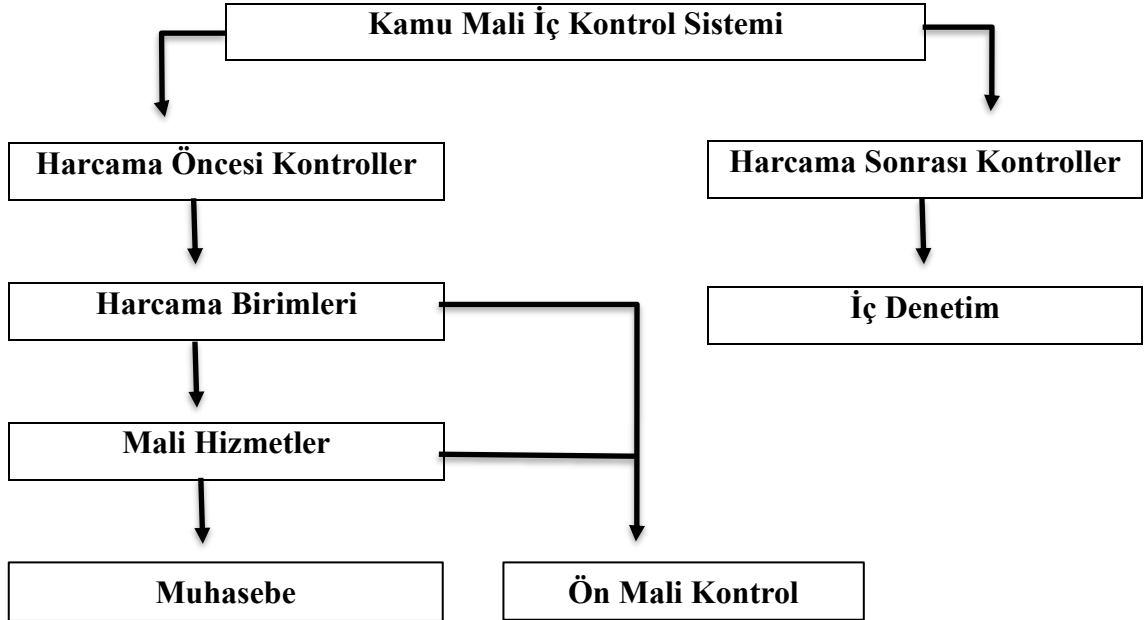
Mali yönden iç kontrol; harcama öncesi ve harcama sonrası yapılan kontrollerden oluşmaktadır. Harcama öncesi kontrol, kamu idarelerinin mali nitelikteki faaliyet ve işlemleriyle ilgili bütün gelir, gider, malları ve yükümlülüklerinin mevzuatına ve amacına uygun bir şekilde yerine getirilmesi amacıyla harcama yapılmadan önce gerçekleştirilen

kontrollerdir (5018 SKMYVKK, md. 58-59-61). Harcama öncesi iç kontrolün üç aşamada gerçekleştiği söylenebilir. Bunlar:

1. Harcama biriminde yapılacak olan iç kontrol; harcama yetkilisi ile gerçekleştirme görevlisi tarafından yapılan iç kontroldür.
2. Mali hizmetler biriminde yapılacak iç kontrol; harcama biriminde yapılan kontrol faaliyetleri ile mali hizmetler biriminde yapılan kontroller ön mali kontrolü oluşturmaktadır.
3. Muhasebe birimi tarafından yapılan iç kontrol; muhasebe yetkilisinin 5018 sayılı Kanunun 61. maddesine göre ödeme aşamasında ödeme emri belgesi ve ek belgeleri üzerinde yapacağı kontrollerdir.

Harcama sonrası yapılan kontroller ise iç denetçiler tarafından gerçekleştirilen iç denetim faaliyetleridir. İdarenin gelir, gider, mal varlıkları ile yükümlülüklerini mevzuata ve amacına uygun olarak yerine getirip getirmediğini belirlemek amacıyla harcama sonrasında gerçekleştirilen denetim, iç denetimdir. Bu açıklamalar çerçevesinde kamu mali yönetimi ve kontrol sistemi aşağıdaki gibi oluşturulabilir.

Şekil 9: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sisteminde İç Kontrol



5018 sayılı Kanunun getirdiği yenilikler arasında kamu kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılarak mali disiplinin sağlanması hedeflenmiş, hesap verme sorumluluğu ile mali saydamlık gibi kavramlar ön plana çıkmıştır. Mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunun sağlanması amacıyla stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme araçları geliştirilmiştir. Ayrıca kurumların gelir ve giderlerinin bütçelerde gösterilmesi ile kamu kurumlarında harcama öncesi kontrol görevinin kurum yönetimine devredilmesi 5018 sayılı Kanunun getirdiği yenilikler arasındadır. 5018 sayılı Kanunun kontrol ve denetim alanında getirdiği yenilikler ise idarelerde iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin artırılması amacıyla sürekli gözden geçirilip güçlendirilmesi, iç denetim mekanizmasının kurulması ve Sayıştay'ın yaptığı dış denetimin kapsamının genişletilmesidir (Önder ve Türkoğlu, 2012: 201).

5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesiyle iç denetim faaliyetlerinden; kaynakların hesap verebilirlik ve mali saydamlık anlayışıyla etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması, yönetimin sorumluluğu ilkesinin uygulanması, denetim faaliyetlerinin uluslararası standartlar doğrultusunda uygulanması ve iç denetçilerin bilgi birikimlerinden yararlanmak gibi faydalar beklenmektedir (Güner, 2009: 215).

#### **2.1.6.1. İç Denetimin Tanımı**

5018 sayılı kanununun 63. maddesine göre “*iç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile 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*” şeklinde tanımlanmıştır.

5018 sayılı Kanunda yapılan iç denetim tanımı incelendiğinde bazı unsurların ön plana çıktığı görülmektedir. Söz konusu unsurların açıklaması aşağıdaki gibidir.

İç denetimin bağımsız olması demek, iç denetçilerin uluslararası denetim standartlarını dikkate alarak hiçbir makamın tesiri altında kalmadan ve hiçbir yere bağlı olmadan iç denetim faaliyetlerini gerçekleştirmeleridir.

İç denetimin güvence sağlaması demek, idarenin sürekli olarak denetlenmesi ve idarenin faaliyet ve işlemlerinin hiçbirinin denetim dışında olmadığı güvencesini hem idarenin kendisine hem de idare dışındakilere vermesidir.

İç denetimin danışmanlık faaliyeti olması demek, iç denetçiler hem iç denetim faaliyetlerini yürütmesi hem de idarenin aksayan yönlerine yönelik idareye eğitici nitelikte bilgiler sunarak kurum faaliyetlerine değer katıp onları geliştirmek amacıyla yapılan danışmanlıklardır.

İç denetim faaliyetleri idarenin:

- Yönetim ve kontrol yapılarını,
- Mali işlemlerin risk yönetimi,
- Yönetim ve kontrol süreçlerinin,

etkinliğini geliştirmek ve değerlendirmek amacıyla sürekli, sistematik ve disiplinli olarak gerçekleştirilir.

5018 sayılı Kanununun 63. maddesinin ikinci fıkrasına göre iç denetçiler tarafından iç denetim faaliyetlerinin yürütüleceği hükme bağlanmakla birlikte, kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun uygun görüşü üzerine doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birim başkanlığı kurulabileceği hükme bağlanmıştır. Ayrıca iç denetçilerin çalışma usul ve esasları yönetmeliğinde hangi kamu kurumlarında kaç iç denetçi çalıştırılacağı listelenmekte ve yönetmeliğin 13. maddesine göre iç denetim biriminde istihdam edilen denetçilerin sayısının beşten fazla olması durumunda üst yöneticinin iç denetçiler arasından birini koordinasyonu sağlamak üzere görevlendirebileceğini belirtmektedir.

#### **2.1.6.2. İç Denetimin Özellikleri**

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve kontrol Kanunu ile diğer yasal mevzuatımız incelendiğinde iç denetimin özellikleri şöyle sıralanabilir:

- İç denetim, genel kabul görmüş iç denetim standartlarına göre iç denetçiler tarafından yapılır. 5018 sayılı Kanununun 63. maddesine göre iç denetimin, iç denetçiler tarafından yapılacağı belirtilmiştir. Böylece iç denetçiler



tarafından yapılmayan denetimlere iç denetim denilmemektedir. Ayrıca yürütülecek iç denetim faaliyetleri Maliye Bakanlığı'na bağlı olan İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen denetim ve raporlama standartlarına göre yapılacaktır. Ayrıca iç denetçilerin eğitimi, uyacakları etik kurallar ve sertifikasyon işlemleri İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından yerine getirilmektedir (5018 S.K., md. 67).

- İç denetim, idarenin harcama yapma süreçlerine karışmamakla birlikte harcama yapıldıktan sonra gerçekleştirilen bir denetim türüdür (5018 S.K., md. 57).
- İç denetim, fonksiyonel bağımsızlık ilkesinin gereği olarak iç denetçilere asli görevi dışında başka bir görev verilememektedir (5018 S.K., md. 64).
- İç denetim faaliyetleri, iç denetçiler tarafından risk odaklı olarak hazırlanan ve üst yönetimin onayına sunulan denetim plan ve programına göre yürütülmektedir. Böylelikle hatalar ortaya çıkmadan veya riskler gerçekleşmeden öneriler geliştirilerek önleyici denetim faaliyetleri yürütülür (5018 S.K., md. 64).
- 5018 sayılı Kanuna göre düzenleyici ve denetleyici kurumlar iç denetime ilişkin hükümlere tabi değildir.
- İç denetim, idarenin sadece mali nitelikli işlemlerini kapsayan bir denetim değildir. İdarenin mali nitelikli olmayan işlem ve faaliyetlerini kapsayan disiplinli, sistematik ve sürekli bir denetim türüdür (5018 S.K., md. 63). Kapsamında bulunan kamu idarelerinin taşra ve yurt dışı birimlerinin işlem ve faaliyetleri de iç denetim kapsamındadır.

### **2.1.6.3. İç Denetçinin Görevleri, Nitelikleri ve Atanma Şartları**

Günümüzde iç denetçiler idarenin hem mali hem de mali olmayan varlıklarını, yönetsel anlamda gerçekleşen tüm faaliyetlerinin değerlendirilmesinden idaredeki bilgi akışının güvenilirliğini test etmeye kadar çok çeşitli görevleri yerine getirmektedirler (Acar ve Şahin, 2009: 92). 5018 sayılı Kanununun 64. maddesine göre iç denetçinin görevleri:

- a) Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek,

- b) Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak,
- c) Harcamalar sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak,
- d) İdarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek,
- e) Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak,
- f) Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak,
- g) Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.

İç denetimin fonksiyonel bağımsızlığı, iç denetçilerin kurumun bütün faaliyet ve işlemleri hakkında mevzuat ve standartlar ile belirlenen görev ve yetkileri doğrultusunda tarafsız ve bağımsız bir değerlendirme olanağı sağlamaktadır. İç denetçilerin kurumun üst yönetimine bağlı olması, iç denetim raporlarının üst yönetime ve İDKK'ya yapılması, üst yönetim ile iç denetçiler arasındaki sorunların çözümünde İDKK'nın devreye girmesi iç denetim faaliyetlerinin fonksiyonel bağımsızlığını sağlamaya yönelik mekanizmalardır (Akpınar, 2011: 296). Nitekim 5018 sayılı Kanununun 64. maddesi incelendiğinde iç denetçilerin bağımsız olduğu ve esas görevleri haricinde başka bir görev verilmeyeceğini belirtmektedir. Ayrıca iç denetçiler görevlerini İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafınca hazırlanan ve uluslararası genel kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirilir. İç denetçiler denetim faaliyetleri sonucunda raporlarını üst yöneticiye sunmaktadırlar. Üst yöneticiler tarafından bu raporlar değerlendirerek gereğinin yapılması için ilgili birimler ile mali hizmetler birimine verilir. Üst yönetici, iç denetim raporları ve bunlar üzerine yapılan işlemleri en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kurulu'na bildirir.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 16. maddesine göre iç denetçilerin sahip oldukları yetkiler şunlardır:

- Denetim konusuyla ilgili elektronik ortamdakiler dâhil her türlü bilgi, belge ve dokümanlar ile nakit, kıymetli evrak ve diğer varlıkların ibrazını ve gösterilmesini talep etmek,
- Denetlenen birim çalışanlarından, iç denetim faaliyetlerinin gereği olarak yardım almak, yazılı ve sözlü bilgi istemek,
- Denetim faaliyetinin gerektirdiği araç, gereç ve diğer imkânlardan yararlanmak,
- Denetimi engelleyici tutum, davranış ve hareketleri üst yöneticinin bilgisine intikal ettirmektir.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 17. maddesi iç denetçilerin sorumluluklarını belirleyerek iç denetçilerin denetim faaliyetlerini yerine getirirken aşağıda belirtilen hususlara uyma sorumlulukları vardır:

- Mevzuata, iç denetim yönergesine, denetim ve raporlama standartlarına ve etik kurallara uygun hareket etmek,
- Mesleki bilgi ve becerilerini sürekli olarak geliştirmek,
- İç denetim faaliyetlerinde yetki ve ehliyetini aşan durumlarda iç denetim birimi başkanını haberdar etmek,
- Verilen görevin tarafsız ve bağımsız olarak yapılmasına engel olan durumların bulunması halinde, durumu iç denetim birimi başkanına bildirmek,
- Denetim raporlarında kanıtlara dayanmak ve değerlendirmelerinde objektif olmak,
- Denetim esnasında elde ettiği bilgilerin gizliliğini korumak.

İç denetçilerin sahip olmaları gereken nitelikler ile ve atanma şartları, 5018 sayılı Kanununun 65. maddesinde ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48. maddesinde belirtilmiştir.

İç denetçiler, bakanlıklar ve bağlı idarelerde, üst yöneticinin teklifi üzerine Bakan, diğer idarelerde üst yöneticiler tarafından sertifikalı adaylar arasından atanır ve aynı usulle görevden alınır. İç denetçilerin kamu idareleri itibarıyla sayıları, çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılan yönetmelikle belirlenir.

#### 2.1.6.4. İç Denetim Koordinasyon Kurulu

Kamu idarelerinde iç denetim faaliyetlerinin belirli standartlar altında yürütülmesi ve yerine getirilmesi için merkezi uyumlaştırma, bir başka deyişle merkezi idare düzeyinde görevli bir birimin düzenleyici rol üstlenmesi gereklidir (Demirbaş ve Çetinkaya, 2018: 154). Ülkemizde iç denetim faaliyetlerine yönelik yasal mevzuat incelendiğinde üç düzeyde oluşturulduğu görülmektedir. Birincil düzey mevzuat 5018 sayılı Kanun olup iç denetim tanımı, iç denetim faaliyetlerinin kimler tarafından yerine getirileceği, iç denetçilerin görevleri ve merkezi uyumlaştırma birimi olarak İç Denetim Organizasyon Kurulunun görevlerini belirtmektedir. İkincil düzey mevzuat ise birincil düzey mevzuata uygun olarak oluşturulan; iç denetçilerin kadro tahsisi, iç denetçilerin ve İç Denetim Koordinasyon Kurulunun çalışma usul ve esaslarını belirlenmesi, iç denetçi adaylarının belirlenmesi, eğitimi ve sertifika işlemleri, mahalli idarelerde iç denetçi kadro tahsisi gibi hususları düzenleyen yönetmelik ve kadro tahsisi kararlarıdır. Üçüncül düzey mevzuat ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından iç denetim faaliyetlerinin nasıl yapılacağı, iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesi esnasında izlenmesi gereken usul, ilke ve standartlar ile denetim sonuçlarının raporlanma usulünü vb. durumları düzenleyen ilkeler ve tebliğlerdir (Şahin, 2008: 291).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 66 ve 67. maddeleri İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) ile ilgili hususları içermektedir. İDKK 5018 sayılı kanunun gereği olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde 01.03.2004 tarihinde 2004/7449 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla kurulmuştur. 5018 sayılı Kanununun 66. maddesi gereğince Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı olarak kurulan İç Denetim Koordinasyon Kurulu yedi üyeden oluşmaktadır.

5018 sayılı Kanununun 66. maddesine göre İç Denetim Koordinasyon Kurulu gerekli olması halinde oy hakkına sahip olmamak şartıyla danışmanlık ve teknik yardım almak amacıyla alanında uzman olan kişileri toplantıya çağırabilirler. Kurulun çalışma usul ve esasları Cumhurbaşkanlığı tarafından çıkarılan yönetmelikle düzenlenir.

5018 sayılı Kanununun 67. maddesine göre İç Denetim Koordinasyon Kurulu, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere aşağıdaki görevleri yürütür:

1. İç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek,
2. Uluslararası uygulamalar ve denetim standartlarıyla uyumlu risk değerlendirme yöntemlerini geliştirmek,
3. Kamu idarelerinin denetim birimleri ile işbirliğini sağlamak,
4. Yolsuzluk ve usulsüzlüklerin ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda önerilerde bulunmak,
5. Risk içeren alanlarda iç denetçilere program dışı özel denetim yaptırılması için kamu idarelerine önerilerde bulunmak,
6. İç denetçilerin eğitim programlarını düzenlemek,
7. İç denetçileri ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak,
8. İdarelerin iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçları konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Hazine ve Maliye Bakanına sunmak ve kamuoyuna açıklamak,
9. İşlem hacimleri ve personel sayıları dikkate alınmak suretiyle idareler ile ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi atanıp atanmayacağına karar vermek,
10. İç denetçilerin atanmasına ilişkin diğer usulleri belirlemek,
11. İç denetçilerin uyacakları etik kuralları belirlemek,
12. Kalite güvence geliştirme programını düzenlemek ve iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirmek.

İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 6. maddesinde Kurul, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini düzenlemek, izlemek, geliştirmek, uyumlaştırmak ve koordine etmek üzere bağımsız bir organ olarak 5018 sayılı Kanunda sayılan görevlerine ek olarak aşağıdaki görevleri de yerine getirmektedir:

1. İç denetçilerin sertifika sistemlerini düzenlemek ve izlemek,
2. Dış denetim sistemi ile işbirliğini sağlamak,
3. Kurulca yapılan düzenlemelerin, iç denetim birimleri ve iç denetçiler tarafından uygulanıp uygulanmadığını izlemek ve değerlendirmek,

4. İç denetçi adayları ve iç denetçilerin eğitimi ile Kurulun diğer faaliyetlerine ilişkin giderleri planlamak,
5. İç denetçilerin, iç denetçilik itibarını zedeleyecek hareketlerde bulunduğuna dair Kurula intikal eden raporları incelemek, gerektiğinde iç denetçilerin sertifikaları yönünden görüşmek ve karara bağlamak,
6. Kurulca hazırlanan yönetmelikleri, değişen ve gelişen şartlar bakımından, yılda en az bir defa gözden geçirmek.

Kurulun sekretarya işlerini ise Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı Kamu Mali Yönetim ve Dönüşüm Genel Müdürlüğüne bağlı Kamu İç Denetim Koordinasyon Dairesi tarafından yerine getirilmektedir.

Kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerine ilişkin birincil düzey mevzuat olan 5018 sayılı Kanun kapsamında İDKK tarafından ikincil ve üçüncül mevzuat olarak aşağıdakileri hazırlamıştır.

**Hazırlanan ikincil düzey mevzuat:**

- Mahalli İdarelere İç Denetçi Kadrosu İhdasına İlişkin Bakanlar Kurulu Kararnamesi
- Mahalli İdareler Kadro Tahsisi ile İlgili Bakanlar Kurulu Kararı
- İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik
- İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik
- Kadro Tahsisi ile İlgili Bakanlar Kurulu Kararı
- İç Denetçi Adaylarını Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği
- İç Denetçi Kadro Tahsisine Yönelik Bakanlar Kurulu Kararnamesi

**Hazırlanan üçüncül düzey mevzuat:**

- Üst Yönetici Rehberi
- Kamu İç Denetim Genel Tebliği
- Kamu İç Denetim Standartları
- Kamu İç Denetim Rehberi
- Kamu İç Denetçi Sertifikasının Derecelendirilmesine İlişkin Esas ve Usuller

- Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları
- 5018 Sayılı Kanun'un Geçici 21 inci Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Esas ve Usuller
- İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı
- 5018 Sayılı Kanun'un Geçici 21 inci Maddesinin Beşinci Fıkrası Kapsamındaki Sertifika Eğitimi ve Sınavlarına İlişkin Esas ve Usuller
- 2014-2016 Dönemi Kamu İç Denetim Strateji Belgesi
- İç Denetçi Atamaları ve İç Denetim Uygulamaları Belgesi
- Kamu BT Denetimi Rehberi
- Kamu İç Denetim Yazılımı (İçDen) Kullanım Yönergesi
- Performans Denetimi Rehberi
- Kamu İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Rehberi
- Performans Denetimi Rehberi – Vaka Çalışmaları
- Kamu İç Denetçi Sertifikasının Kullanılabilirliğine İlişkin Esas ve Usuller
- 2017-2019 Dönemi Kamu İç Denetim Strateji Belgesi

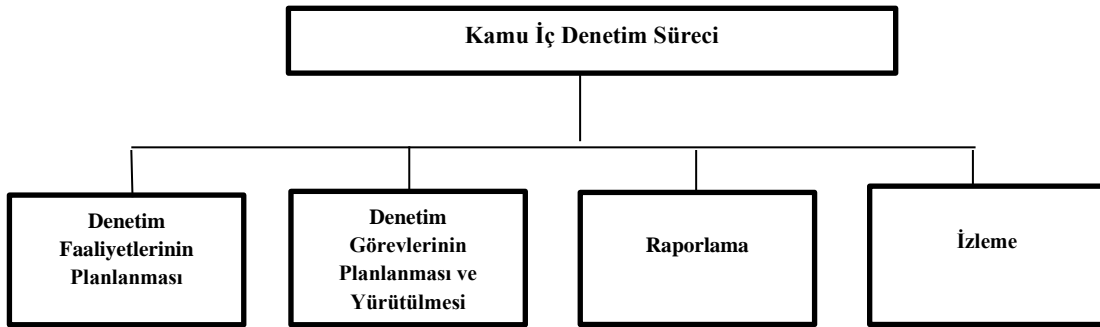
Ülkemizde Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı olarak iç denetim faaliyetlerinin merkezi uyumlaştırma birimi olarak kurulan İç Denetim Koordinasyon Kurulu, iç denetime yönelik faaliyetlerini düzenleme, koordine etme, izleme ve söz konusu iç denetim faaliyetlerine yönelik gerekli eğitimleri yerine getirdiği görülmektedir. 5018 sayılı Kanunda, iç kontrol faaliyetlerinin merkezi uyumlaştırması ile İDKK sekretarya faaliyetlerinin yürütülmesine yönelik hüküm bulunmamaktadır. Bu sebeple iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerine yönelik gerekli hizmetlerin sürdürülebilmesi için Hazine ve Maliye Bakanlığı Kamu Mali Yönetim ve Dönüşüm Genel Müdürlüğünde iki daire başkanlığı kadrosu ihdas edilmiştir. İç kontrol faaliyetlerinin uyumlaştırılmasına yönelik İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi oluşturulmuştur. İç denetim faaliyetlerinin yürütülmesine yardımcı olmak ve İDKK'nın sekretarya görevini yürütmek üzere Kamu İç Denetim Koordinasyon Dairesi oluşturulmuştur. Görüldüğü üzere merkezi uyumlaştırma faaliyetleri dairelerce yerine getirilmektedir. Ayrıca merkezi uyumlaştırma faaliyetlerinin sekretarya görevini yerine getiren Kamu İç Denetim Koordinasyon Dairesi hiyerarşik olarak İDKK'ya değil, Kamu Mali Yönetim ve Dönüşüm Genel Müdürlüğüne karşı sorumludur.

İDKK'nın teşkilatı, bütçesi ve personeli yoktur. İDKK üyeleri, görevlerini asli görevlerinin yanında ikinci görev olarak yürütmektedirler. Ayrıca İDKK başkanı ve bazı üyelerinin Hazine ve Maliye Bakanlığında çeşitli düzeylerde yöneticilik görevi yapmaları ile Hazine ve Maliye Bakanlığı iç denetim birimi tarafından denetlenmeleri çelişkili bir yapıyı ortaya koymaktadır. Ayrıca Kamu İç Denetim Koordinasyon Dairesi, mevcut yapısı ve sınırlı sayıda personele sahip olması nedeniyle İDKK'nın işlerini takip etme ve yürütme faaliyetlerini yerini getirirken zorlanması olasıdır. İDKK'nın Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı bir kurul olması yerine, faaliyetlerini engelsiz ve müdahalesiz yerine getirebilecek bir yapıya sahip olması Kurulun faaliyetlerinin etkinliğini artıracaktır. Bunu sağlamanın yolu kendisine ait bütçesinin olduğu, idari ve mali özerkliğe sahip bir yapıya kavuşturulmasıdır. Ayrıca İDKK'nın bir üst kurul haline getirilerek tüzel kişiliğe sahip, idari ve mali özerklik kazandırılması bir başka alternatif yoldur (Aktaş, 2007: 9).

#### 2.1.6.5. İç Denetim Süreci

Kamu İç Denetim Rehberi incelendiğinde kamu idarelerinde iç denetim süreci, iç denetim faaliyetlerinin planlanması, denetim görevlerinin planlanması ve yürütülmesi, iç denetim faaliyetlerinin raporlanması ve iç denetim faaliyeti sonuçlarının izlenmesi aşamalarından oluşmakta olduğu görülmektedir.

Şekil 10: Kamu İç Denetim Süreci

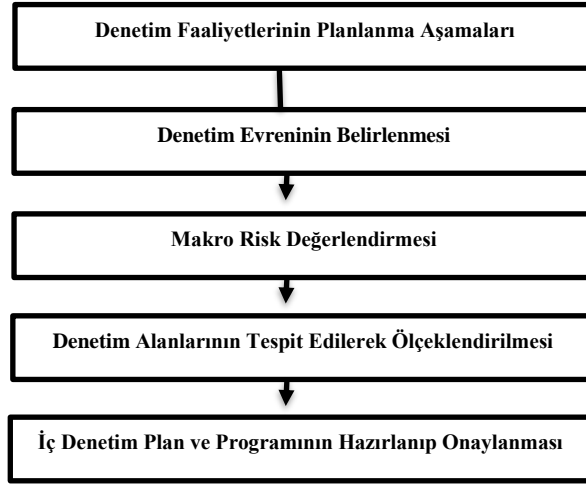


##### 2.1.6.5.1. İç Denetim Faaliyetlerinin Planlanması

Kamu İç Denetim Rehberine göre iç denetim faaliyetlerinin planlanma aşaması; İç denetim evreninin tespit edilmesi, makro risk değerlendirmesi, denetim alanlarının tespit edilerek ölçeklendirilmesi, iç denetim plan ve programlarının hazırlanarak onaylanmasından oluşmaktadır.



**Şekil 11: Kamu İç Denetim Faaliyetlerinin Planlanma Aşamaları**



İç denetim planı öncesinde idarenin denetlenecek alanlarının tamamını ifade eden bir denetim evreni oluşturulur. Denetim evreni, idarenin yasal mevzuatı kapsamında merkez, taşra ve yurtdışı teşkilatına dâhil tüm birimlerin işlem, faaliyet ve süreçleri dâhil edilir (Gökmen, 2009: 148).

İç denetim birimi (İDB), denetim önceliklerinin belirlenebilmesi için, idarenin stratejik planlarında yer alan amaç ve hedefleri ile üst yöneticilerin görüşlerini de dikkate alarak denetim evreninde belirlenen proje, süreç ve faaliyetler, risk faktörleri dikkate alınarak değerlendirilir. Proje, süreç ve faaliyetlerin risk düzeylerini doğrudan etkileyen faktörler dikkate alınarak somut açıklamalar ile kayıt altına alınmaktadır (UİDS, 2017: 12, Stn. 2010).

Denetim evreninde tespit edilen idarenin proje, süreç ve faaliyetleri tek başlarına bir denetim alanını ifade ettiği gibi birbirleriyle ilişki olanlar birleştirilip denetim alanları oluşturulabilir. Denetim alanları oluşturulurken her bir denetim alanı için ayrılan denetim süresi olup denetim stratejisine göre belirlenmektedir. Denetim alanları ayrıca risk değerlendirilmesine tabi tutularak her bir alan yüksek, orta ve düşük riskli olarak derecelendirilir ve önceliklendirilir (Sakin, 2017: 83).

Uzun vadeli olarak iç denetim birimlerinin stratejisini belirleyen en önemli belge iç denetim planıdır. Söz konusu iç denetim planı ile etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesini sağlamak üzere; denetim stratejisini, yüksek ve orta riskli olarak belirlenen denetim alanlarını, iç denetim planı için gerekli olan denetim

kaynakları ile kaynaklarının kısıtlı olmasının olası etkilerini dikkate alacak şekilde üç yıllık olarak hazırlanır. İç denetim planı, her yıl denetim sonuçlarına ve risk değerlendirmesine göre gözden geçirilerek bir sonraki üç yılı kapsayacak şekilde güncellenmektedir. İç denetim planı, iç denetim biriminin yol haritasını gösterir (Arslan, 2015: 147).

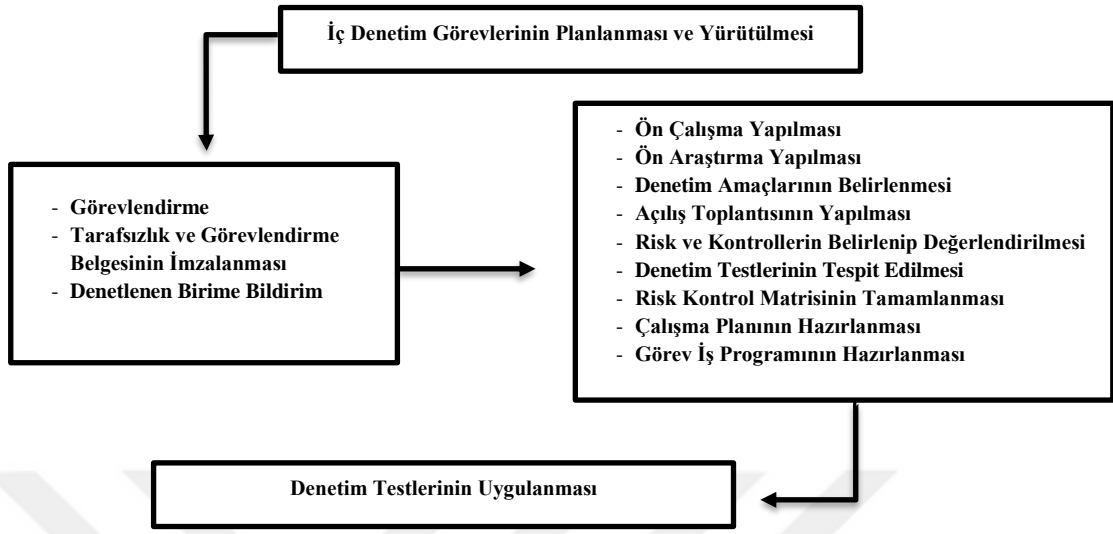
İç denetim programı, iç denetim birimi tarafından 1 Ocak ile 31 Aralık tarihleri arasında bir yıllık olarak gerçekleştirmeyi planladığı denetimler ile programının hazırlandığı tarih dikkate alınarak öngörülen danışmanlık, idari işler, eğitim ve izleme faaliyetlerinin belirlendiği bir belgedir. En riskli alan ve konulara öncelik verilmek ve denetim maliyetleri de dikkate alınmak üzere yöneticiler ve gerektiğinde çalışanlarla görüşülerek iç denetim planıyla uyumlu bir iç denetim programı hazırlanır. Bir yıllık dönemi geçmemek üzere hazırlanan söz konusu iç denetim programında; denetlenecek alanlar ve konular, iç denetçilerin isimleri belirtilerek zaman çizelgesine eklenir (Demirbaş ve Çetinkaya, 2018: 159).

İç denetim plan ve programları, iç denetim stratejisine uygun olarak hazırlandıktan sonra en geç Aralık ayının başında yazılı olarak üst yöneticinin onayına sunulur. Üst yönetici tarafından Aralık ayının sonuna kadar onaylanmaktadır. Eğer üst yönetici Aralık ayının sonuna kadar iç denetim plan ve programını onaylamazsa iç denetim birimi başkanı tarafından 1 Ocak tarihinde yürürlüğe konur (Kamu İç Denetim Rehberi, 2013: 33).

#### **2.1.6.5.2. Denetim Görevlerinin Planlanması ve Yürütülmesi**

Denetim görevleri, iç denetim programında belirtilen sıra dikkate alınarak iç denetim birim başkanı tarafından denetim tarihinden en geç bir hafta önce başlatılmaktadır. Denetim görevinin temel aşamaları; denetim görevinin planlanması, denetim görevinin yürütülmesi ve denetim sonuçlarının raporlanmasıdır.

Şekil 12: Kamu İç Denetim Görevlerinin Planlanması ve Yürütülmesi



**Görevlendirme aşamasında**, iç denetim faaliyetlerinin bir iç denetim ekibi tarafından yerine getirilmesi esas alınmaktadır. Denetim ekibi ise iç denetçiler ile Denetim Gözetim Sorumlusundan (DGS) oluşmaktadır. DGS'ler iç denetim faaliyetlerinde iç denetçiler ile birlikte sorumlu olmakla birlikte iç denetçinin çalışmalarını onaylamakta, denetim çalışmalarını takip ederek iç denetçilere yardımcı olmaktadır (Kamu İç Denetim Rehberi, 2013: 36; Pehlivanlı, 2014: 128).

**Tarafsızlık ve Gizlilik Belgesi**, denetim görevlendirmesi yapıldıktan sonra iç denetçiler, görevlerini tarafsız bir şekilde yerine getirmek şartıyla tarafsızlık ve gizlilik belgesi doldururlar ve bu belge denetim dosyasında saklı tutulur (Kamu İç Denetim Rehberi, 2013: 37).

**Denetlenen birime bildirim**, İDB başkanı tarafından denetlenecek birime yapılacak denetim faaliyetleriyle ilgili temel bilgileri içeren bir bildirim yazısı gönderilir (Kamu İç Denetim Rehberi, 2013: 38).

İç denetçiler, görevlendirildikleri tarihte birlikte denetim faaliyetleri ile ilgili **ön çalışma** yaparlar. DGS ise denetim ekibinde olan iç denetçiler ile istişare ederek **denetim süre plan formunu** hazırlar. Bu form doldurulduktan sonra denetçiler, denetlenecek alan hakkında bilgi sahibi olmak üzere **ön araştırma** yaparlar. Daha sonra yürütülecek denetim faaliyetleri sonucunda ulaşılmak istenen sonucu ifade eden **denetim amaçları**

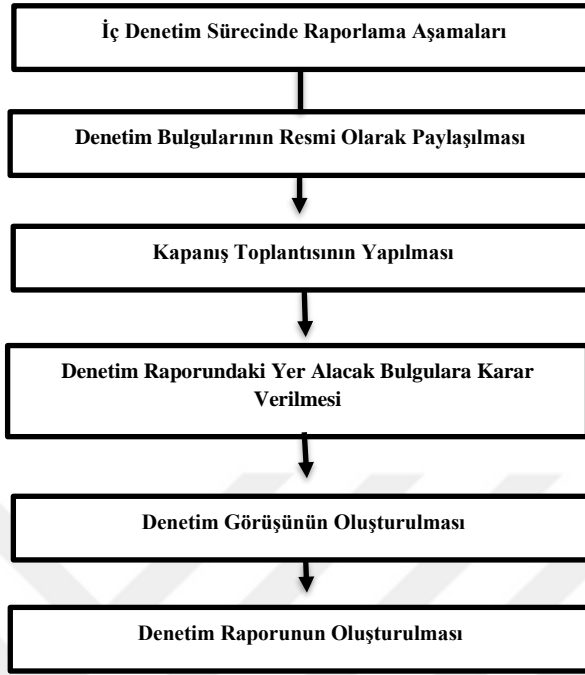
**belirlenir.** Bu çalışmalar sonucunda denetim ekibi, denetlenecek birimin yöneticileriyle bir **açılış toplantısı** yaparlar. Daha sonra denetim ekibi, denetlenecek alanlar ile ilgili **risklerin belirlenip değerlendirilmesi, kontrollerin belirlenip değerlendirilmesi** çalışmalarını yerine getirirler. Süreçlerde belirlenen kontrollerin düzgün çalışıp çalışmadığını belirlemek amacıyla uygulanacak **denetim testleri tespit edilir ve risk kontrol matrisi** tamamlanır. Daha sonra denetimin amaç, kapsam ve yönteminin son hali verilen **çalışma planı** ile denetim testlerinin kim tarafından, nerede ve hangi tarihlerde yapılacağını belirten **görev iş programı** hazırlanıp İDB Başkanının onayına sunulur. İDB Başkanı en geç iki içinde onaylar (Kamu İç Denetim Rehberi, 2013: 39-54; Gökmen, 2009: 169; Adiloğlu, 2011: 78-80).

**Denetim testlerinin uygulanması (saha araştırması) aşamasında,** çalışma planı hazırlandıktan sonra saha araştırması faaliyetleri yürütülür ve görev iş programında belirtilen denetim testleri uygulanmaya başlanır. Denetim testleri, risk kontrol matrisinde belirtilen kontrollerin var olup olmadığı, etkin çalışıp çalışmadığına ilişkin kanıtların toplanması faaliyetleri yürütülür. Elde edilen kanıtlar, söz konusu kontroller hakkında genel bir değerlendirme oluşturarak bütün kanıtların değerlendirilmesiyle de sürecin geneline yönelik bir dayanak oluşturur (Adiloğlu, 2011: 82-84).

### **2.1.6.5.3. Raporlama**

Raporlama, iç denetim faaliyetlerinden beklenen kurum faaliyetlerine değer katma konusunda en önemli aşama olmaktadır. Zamanında ve kaliteli bir raporlama, üst yönetimin etkili bir şekilde karar almasına yardımcı olmaktadır. Raporlama süreci, yürütülen saha çalışma sonucunda elde edilen bulguların ilgili birimlerle paylaşılması ile başlamakta ve raporun üst yönetici tarafından imzalanmasıyla birlikte ilgili birimlere gönderilmesi ile son bulur (Adiloğlu, 2011: 84). İç denetim raporu, üst yönetime yıllık denetim planına göre hedeflenen sonuçlara ne derecede ulaşıldığını ve kurumun iç kontrol ve risk yönetimine ilişkin önemli noktaların özetlendiği rapordur (Sakin, 2017: 99). Denetim raporunun hazırlanması aşaması, bir takım süreçlerden oluşmaktadır. Bu süreç aşağıdaki gibidir.

Şekil 13: Kamu İç Denetim Sürecinde Raporlama



**Denetim bulgularının resmi olarak paylaşılması aşamasında**, Denetim Gözetim Sorumlusu tarafından gözden geçirilerek ilgili birimlere bildirilir. Ayrıca bildirimde kapanış toplantısının yapılacağı yer, tarih ve toplantının gündemi de belirtilir. Denetim bulguları ve bunlara yönelik geliştirilen önerilerin son hale getirilmeden önceki son aşama olan bulguların paylaşılması, herhangi bir eksiklik ve yanlış anlaşılmanın önlenmesi amacıyla yapılmaktadır. Ayrıca denetlenen birimin bulgulara yönelik görüşü de alınmış olmaktadır (Kamu İç Denetim Rehberi, 2013: 65; Demirbaş ve Çetinkaya, 2018: 160; Gökmen, 2009: 170).

**Kapanış toplantısı**, denetim bulguları ve geliştiren öneriler ilgili birim ya da birimlere paylaşıldıktan sonra her iki tarafın bulgulara yönelik tam olarak birbirlerini anlayıp anlamadıklarını belirlemek amacıyla yapılır. Denetlenen birimin bulgu ve önerilere katılması durumunda DGS tarafından Bulgu Değerlendirme Formu hazırlanır (Kamu İç Denetim Rehberi, 2013: 66; Sakin, 2017: 98).

**Denetim raporunda yer alacak bulgulara karar verilmesi aşamasında**, denetlenen biriminin paylaşılan bulgulara verdikleri cevap ile kapanış toplantısında alınan görüşlere göre bulgulara son hali verilir. Denetlenen birim ile denetim ekibi

arasında bazı bulgulara yönelik görüş ayrılıkları söz konusu ise İDB Başkanı denetlenen birimin görüşüne katılıyorsa İDB Başkanının görüşü doğrultusunda bulgularda değişiklik yapılır. Eğer İDB Başkanı görüş ayrılığı konusunda denetim ekibinin görüşüne katılıyor ise İDB Başkanı tarafından Bulgu Uyuşmazlık Tablosu hazırlanarak üst yöneticiye sunulur. Üst yönetici, görüş ayrılığında İDB'nin görüşüne katılıyorsa denetlenen birimden uzlaşmazlık konusu olan konularda eylem planı alınarak bulguya son hali verilir. Üst yönetici, İDB'nin görüşüne katılmakla birlikte farklı çözüm önerileri sunuyorsa, sunulan öneriye göre değişiklikler yapılarak denetlenen birimden eylem planı alınarak Bulgu Değerlendirme Formuna işlenir (Kamu İç Denetim Rehberi, 2013: 67; Gökmen, 2009: 172).

**Denetim görüşünün oluşturulması aşamasında,** denetim görevinin amaç ve kapsamına uygun şekilde yürütülen denetim faaliyetleri sonucunda toplanan belge ve kanıtlara göre genel bir kanaate varılmasıdır. Oluşturulan denetim görüşü ilgili birimlere yönelik, güvenilir, yeterli bir şekilde ve olumlu görüşlere mümkün olduğunca yer verilmesi gerekir (Kamu İç Denetim Rehberi, 2013: 68; Pehlivanlı, 2014: 138).

**Denetim raporunun oluşturulması aşamasında,** Kamu İç Denetim Standartlarına (KİDS) göre hazırlanmış olan denetim raporu, denetim görevinin önemine göre içeriği ve şekli değişmektedir. Denetim raporundan bulunması gereken unsurlar; denetimin amacı, kapsamı, yöntemi, tespitler, uygulanabilir öneriler, eylem planı, bulgunun önem düzeyi, iyi uygulamalar ve başarılı performans şeklindedir. Denetim raporu, üst yönetici tarafından onaylanıp ilgili birimlere gönderildikten sonra raporda yer alan bulguların sayısı ve önem düzeyi ile etkisi göz önünde bulundurularak denetim alanı kapsamındaki süreç veya faaliyetin risk düzeyi İDB Başkanı tarafından güncellenir (Kamu İç Denetim Rehberi, 2013: 69-70; Adiloğlu, 2011: 86-87).

Üst yönetici tarafından iç denetim raporları değerlendirildikten sonra gereğinin yapılması için ilgili birimlere ve strateji geliştirme birimine gönderilmektedir. İlgili birimler rapordaki bulgulara göre yaptıkları işlemler ile işlem yapmamışlar ise bunların nedenleri belirtilerek iç denetim birimine gönderirler. İç denetim raporları ile bunlar üzerinde yapılan işlemler, raporun üst yöneticiye sunulduğu tarihten itibaren iki ay içinde İDKK'ya gönderilir. Ayrıca mali yıl tamamlandıktan sonra iç denetim birimleri bir faaliyet raporu hazırlayarak şubat ayı sonuna kadar İDKK'ya göndermektedirler. Yıllık

faaliyet raporunda iç denetim faaliyetleri, iç denetim biriminin performansı, tespit ve önerileri, önerilerden onaylanmayan ve uygulanmayan varsa bunların onaylanmama ve uygulanmama nedenleri, iç denetçilerin eğitimi, yönetime verilen danışmanlık hizmetleri ve diğer faaliyet sonuçları ile ilgili bilgiler yer alır. İDKK, iç denetim raporlarını konsolide etmek suretiyle yıllık Kamu İç Denetim Genel Raporu halinde Hazine ve Maliye Bakanlığına sunar ve kamuoyuna internet ortamında, basın yoluyla veya yazılı olarak açıklar (Demirbaş ve Çetinkaya, 2018: 160).

#### **2.1.6.5.4. İzleme**

Denetim ve danışmanlık raporlarında yer alan önerilerin uygulanması ile iç denetim, kurum faaliyetlerine değer katmaktadır. Bu nedenle denetim faaliyetleri sonucunda denetlenen birimlerin eylem planlarının uygulama takvimine göre takip edilmesi gerekmektedir. KİDS ve yönetmeliklere göre İDB Başkanı birim yöneticilerine raporlanan denetim ve danışmanlık raporlarının sonuçlarının izlenmesi için bir takip sistemi kurmak zorundadırlar. İDB Başkanı tarafından denetim kaynakları göz önünde bulundurularak görevlendirilecek iç denetçiler, izlenecek bulgular, izleme süresi ve yöntemine yönelik planlama yapar. İzleme kapsamında, denetim raporunda belirtilen önerilere göre ilgili birim tarafından gerçekleştirilmesi taahhüt edilen ve belli bir takvime bağlı olarak eylemlerin gerçekleşme düzeyleri ve takvimde belirtilen süreler çerçevesinde gerçekleştirilen eylemlerin söz konusu riskleri azaltıp azaltmadığı konuları dikkate alınır (Kamu İç Denetim Rehberi, 2013: 69-70; KİDS Stn. 2500; Gökmen, 2009: 185).

İzlenen birimden, İDB tarafından eylem süresi biten bulgulara yönelik bilgi ve belgeler istenerek değerlendirilir. Bilgi ve belge sonucunda eylem planında belirtilen hususların yerine getirildiğine dair bir kanaate varılırsa izlemeyle görevli iç denetçi tarafından bulgu “TAMAMLANMIŞ” olarak kapatılır. Denetlenen birim söz konusu bulgulara yönelik eylemlerin tamamlayamama durumunda ek süre isteyebilir. Verilen ek süre 24 ayı geçemez. Ek süre verilmesi durumunda bulgu bir sonraki izleme periyodunda takibe alınır. İkinci izlem periyodunda da şayet bulguya yönelik herhangi bir ilerleme söz konusu olmaması durumunda riskin üstlendiği kabul edilerek bulgu “RİSK ÜSTLENİLDİ” olarak kapatılır. Dönemsel raporlama kapsamında izleme sonuçları birleştirilerek üst yöneticiye sunulur. Raporlamada özellikle “RİSK ÜSTLENİLDİ” olarak kapatılan bulgular hakkında üst yönetici bilgilendirilir (Kamu İç Denetim Rehberi,

2013: 76-77; Demirbaş ve etinkaya, 2018: 161; Adiloğlu, 2011: 92; Pehlivanlı, 2014: 139).

#### **2.1.6.6. İç Denetim Türleri**

Kamu idarelerinde yapılacak i denetim faaliyetleri İç Denetçilerin alışma Usul ve Esaslarıyla İlgili Yönetmeliğin 8. maddesinde aşağıdaki gibi sayılmıştır.

##### **2.1.6.6.1. Uygunluk Denetimi**

İ Denetçilerin alışma Usul ve Esaslarıyla İlgili Yönetmeliğin 8. maddesine göre uygunluk denetimi; kamu idarelerinde yürütülen işlem ve faaliyetlerin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun denetlenmesidir.

Uygunluk denetiminin kapsamı geniş olmakla birlikte bu kapsamda mali nitelikli işlemler yer aldığı gibi mali nitelikli olmayan işlemlerde yer almaktadır. Uygunluk denetiminde etkinlik sağlanması açısından bu kapsamdan seçilecek herhangi bir konuda, konu bazlı uygunluk denetimi mümkün hale getirilmiştir. Uygunluk denetimi kamu idaresinde seçilen bir konu ya da konuların, kanun ve diğer hukuki düzenlemeler açısından incelenmesidir. Bu tür bir uygunluk denetiminin konusu, belirli bir harcama, gelir ya da mal işlemi olabileceği gibi belirli bir proje ya da faaliyette olabilmektedir (Taytak ve Ciğerci, 2018: 13). İ denetçiler, harcama sonrası yasal uygunluk denetimini yapmakla birlikte kamu idaresinde yrrle konan kontrol faaliyetlerinin mevzuata uygun olup olmadığının da uygunluk denetimini yaparlar (Demirbaş ve etinkaya, 2018: 161).

##### **2.1.6.6.2. Mali Denetim**

İç Denetçilerin alışma Usul ve Esaslarıyla İlgili Yönetmeliğin 8. maddesine göre mali denetim; gider, gelir, varlık ve ykmllklere ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun ile mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin denetiminin yapılmasıdır.

Mali denetim kapsamında elde edilen sonuçlara bağlı olarak denetlenen birim veya sürece ilişkin oluşturulan iç kontrol sisteminin etkinliği ve yeterliliği de değerlendirilir. Bu çerçevede, iç kontrollerin hesap ve işlemlerin doğruluğunu, mali sistem ve tabloların güvenilirliğini sağlamadaki başarısı ortaya konur (Arslan, 2015: 161).



### 2.1.6.6.3. Performans Denetimi

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esaslarıyla İlgili Yönetmeliğin 8. maddesine göre performans denetimi; yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesidir<sup>1</sup>. Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetimi Rehberine göre performans denetimi; bir kamusal faaliyet, program, proje ve sürecin etkinliğini, ekonomikliğini ve verimliliğini belirlemek amacıyla yapılan faaliyetlerin ve geçirilen aşamaların sistematik ve objektif bir değerlendirmesidir. Genel olarak performans denetimi, kamu faaliyetleri veya programlarının beklenen performansa ne ölçüde ulaştığının değerlendirilmesidir.

Performansın üç boyutunun yani etkililik, verimlilik ve ekonomikliğin sağlanması yönetimin sorumluluğundadır. Performans denetiminde denetçinin görevi, bu sorumluluğun yerine getirilmesindeki başarı derecesinin incelenmesi, değerlendirilmesi ve raporlanmasıdır. Performans denetimlerinde kurumun performans ölçüm sistemlerinin yeterliliği ve etkinliği de değerlendirilir. Performans denetimi aracılığıyla iç denetçi, kamuda hesap verme sorumluluğunun güçlendirilmesine, kamu hizmetlerinde kalitenin artırılmasına, planlama ve kontrol faaliyetlerinin geliştirilmesine, kamu idarelerinin amaçlarına ulaşmasında ve kaynak kullanımında etkililik, verimlilik ve ekonomikliğin sağlanmasına yardımcı olur (Arslan, 2015: 161).

Kamu kurumlarında yönetim tarafından belirlenen politikaların etkinliğinin ölçülebilmesi için iç denetçi, performans kriterlerini dikkate almaktadır (Acar ve İpek, 2016: 1575). Kamu kurumlarında performans denetimini yapılabilmesi için öncelikle performans esaslı bütçeleme uygulaması gereklidir. Performans esaslı bütçeleme ise kamu kurumlarının temel fonksiyonlarının belirlenerek söz konusu fonksiyonların temel amaç ve hedeflerinin belirlenmesi, kaynakların amaç ve hedefler doğrultusunda sınıflandırılması ve kullandırılması, performans göstergelerinin belirlenmesi, göstergeler

---

<sup>1</sup> İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Yönetmeliğinin 4.maddesinden etkililik, verimlilik ve ekonomiklik kavramları aşağıdaki gibi tanımlanmıştır:

**Etkililik:** Bir faaliyetin, planlanan ve gerçekleşen etkisi arasındaki ilişkiyi; hedefe ulaşma derecesini ve yerindeliğini,

**Verimlilik:** Kullanılan kaynaklarla, bir faaliyetin sonuçlarını ya da çıktılarını azamiye çıkarmayı,

**Ekonomiklik:** Bir faaliyetin planlanmış sonuçlarına ya da çıktılarına ulaşmak için kullanılan kaynakların maliyetini en aza indirmeyi, ifade eder.

yoluyla performans ölçümünün gerçekleştirilip raporlanmasını aşamalarından bir bütçeleme sistemidir. Kamu kurumlarında performans esaslı bütçeleme sisteminin aşamaları ise aşağıdaki gibidir (Kesik, 2005: 104):

- **1. Aşama:** Kamu kurumları öncelikle stratejik amaç ve hedeflerini içeren stratejik planlarını hazırlayacaklardır.
- **2. Aşama:** Kamu kurumları stratejik planları doğrultusunda gerçekleştirmek istedikleri faaliyetler için gerekli olan kaynağın tespit ederek performans hedef ve göstergelerini kapsayan performans programlarını hazırlarlar.
- **3. Aşama:** Kamu kurumlarının belirlemiş oldukları amaç ve hedeflere ne ölçüde ulaşıldığının tespit edilmesi ve sapmaların olması durumunda gerekçelerini içeren değerlendirme raporunun hazırlanmasıdır.

Bu açıklamalar doğrultusunda performans esaslı bütçeleme yöntemiyle kamu kurumları tarafından temel sorumluluklarına bağlı olarak yerine getirmeleri gereken faaliyetleri gerçekleştirirken kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı belirlemede önemli bir araç olmaktadır.

#### **2.1.6.6.4. Sistem Denetimi**

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esaslarıyla İlgili Yönetmeliğin 8. maddesine göre sistem denetimi; denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir.

Kamu Bilgi Teknolojileri Denetimi Rehberine göre sistem denetiminde, denetlenen birimin faaliyetleri ve bir bütün olarak iç kontrol sistemi aşağıdaki unsurlar ışığında değerlendirilir:

- Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesi,
- Kamu idarelerinin faaliyetlerinde kamu politikalarına ve tüm yasal düzenlemelere uyum göstermesi,
- Karar vericilere doğru ve zamanlı bilgi sağlanması için düzenli, zamanında ve güvenilir, rapor ve bilgi üretilmesi,

- Tüm karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzlukların önüne geçilecek bir yapının kurulması,
- Kurum kaynaklarının kötüye kullanıma ve kayıplara karşı korunması ve israfın önüne geçilmesi.

#### **2.1.6.6.5. Bilgi Teknolojisi Denetimi**

Bilgi teknolojileri, organizasyonlarda faaliyetlerle ilgili verilerin kayıt edilmesi ve saklanması, bu verilerin birtakım işlemlerden geçilerek yeni verilerin üretilerek bu yeni verilere ulaşılması ve gerektiğinde nakledilmesini kolaylaştıran işlemlerin etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlayan teknolojiler olarak ifade edilen bir kavramdır (Memiş ve Tüm, 2011: 147).

Kurumlar, doğru ve güvenilir finansal tablolarını zamanında elde etmek, tüm kurumsal süreçlerinin etkin ve verimli bir şekilde çalışmasını sağlamak ve faaliyetlerini kurum politikalarına uyumlu bir şekilde yerine getirmek amacıyla bilgi teknolojilerini sürekli kontrol altında tutması gerekmektedir. Kontrollerin oluşturulması ve yürütülmesi yönetimin sorumluluğundadır. Kontrollerin yerindeliği ve uygunluğu ile finansal tabloların güvenilirliği ile ilgili bir yargıya varmak ise denetimin görevidir (Erdoğan, 2013: 110).

Kamu kurumlarının, işlemlerinin önemli bir kısmını bilgi teknolojileri vasıtasıyla yerine getirmeleri ve buna bağlı olarak ortaya çıkabilecek risklerin değerlendirilmesi, iç kontrol sisteminin bilgi teknolojilerine yönelik etkinliğinin belirlenmesi, uygunluk ve mali denetimin verimliliğinin artırılabilmesi için bilgi teknolojileri denetim yöntemlerinin kullanılmasını gerektirmektedir (Kamu Bilgi Teknolojileri Denetimi Rehberi, 2014: 7).

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esaslarıyla İlgili Yönetmeliğin 8. maddesine göre bilgi teknolojisi denetimi; denetlenen birimin elektronik bilgi sistemlerinin sürekliliğinin ve güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.

Bilgi teknolojisi denetimi; bilginin toplanmasında, işlenmesinde, depolanmasında, ağlar aracılığıyla bir yerden bir yere iletilmesinde, kullanıcıların hizmetine sunulmasında ve yönetilmesinde yararlanılan yazılım ve donanım teknolojilerini kapsayan bilgi

teknolojisi sistemlerinin incelenmesi, gerekli kanıtların toplanması, değerlendirilmesi ve sonuçların raporlanması sürecidir. Bu çerçevede iç denetçi, mevcut bilgi teknolojisi kontrollerini; etkililik, etkinlik, gizlilik, bütünlük, doğruluk, erişilebilirlik, uygunluk ve güvenilirlik kriterleri çerçevesinde değerlendirir. (<http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetimRehberi.aspx> 02.02.2019).

#### **2.1.6.7. Kamu İç Denetçi Sertifikaları ve Dereceleri**

5018 sayılı Kanunun 65. maddesi ve geçici maddelerine göre atanan iç denetçilerin sertifika derecelendirme ve usullerini düzenlemek için 17.02.2012 tarihinde İDKK tarafından Kamu İç Denetçi Sertifikasının Derecelendirmesine İlişkin Esas ve Usuller yayımlanmıştır. Düzenlemenin 4. maddesine göre; 5018 sayılı Kanunun 65. maddesine gereğince Hazine ve Maliye Bakanlığınca verilen iç denetçi aday eğitimini ve bu eğitim sonunda yapılan yazılı sınav sonucuna başarılı olan adaylara sınavda aldıkları notu gösteren (A-1) düzeyinde kamu iç denetçi sertifikası verilir. Aynı zamanda 5018 sayılı Kanunun geçici 5. maddesi uyarınca atandıkları tarihten itibaren geçerli olmak üzere sınavsız olarak atanan iç denetçilere (A-1) düzeyinde kamu iç denetçi sertifikası verilmiştir. Kamu iç denetçi sertifikası, (A-1) düzeyinden başlayıp, sırayla (A-2), (A-3) ve (A-4) düzeyine kadar derecelendirilmektedir.

İç denetçilerin sertifikaları, göreve başladıkları ilk tarihten itibaren ilk beş yıllık dönem ile sonraki her üç yıllık dönemler için meslek içi eğitimler, mesleki faaliyetler, yayınlanmış makale ve kitaplar, başarı belgeleri ve takdimnameler, eğiticilik faaliyetleri, yabancı dil bilgileri, yüksek lisans ve doktora eğitimleri alan ve ağırlıklarına göre puanlanır. Sertifika derecelendirilmesine ilişkin puanlama iç denetim birimin başkanın teklifi üzerine üst yönetici tarafından, iç denetim birim başkanı görevlendirilmemişse doğrudan üst yönetici tarafından yapılır. Kamu iç denetçi sertifikası, belirlenen kriterler çerçevesinde ilgili idarenin teklifi üzerine İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından yapılır.

Kamu iç denetçi sertifikasına sahip iç denetçilerin ilk sertifika derecelendirilmeleri, fiilen göreve başladıkları tarihten itibaren beşinci yılın sonunda yapılır ve daha sonraki üç yıllık dönemlerde derecelendirme yapılır. Derecelendirme dönemlerinin

belirlenmesinde iç denetçilerin iç denetçilikte fiilen geçirdikleri süre esas alınmaktadır. İlk beş ve sonraki üç yıllık dönemde yeterli puan alınamaması durumunda takip eden yıllarda son beş veya son üç yılın toplam puanı dikkate alınır. İç denetçiler, ilk beş ve sonraki üç yıllık dönemlerde (meslek içi eğitimler, mesleki faaliyetler, yayınlanmış makale ve kitaplar, başarı belgeleri ve takdirnameler, eğiticilik faaliyetleri, yabancı dil bilgileri, yüksek lisans ve doktora eğitimleri çalışmalarının alan ve ağırlıklarına göre hesaplanan) altmış puana ulaştıklarında İç Denetim Koordinasyon Kuruluna, çalıştıkları idare tarafından derecelendirme talebiyle yazılı olarak başvuru yapılır. Derecelendirme yapılmaması durumunda, iç denetçilere veya kurula gerekçeleri yazılı olarak bildirilir.

Uluslararası geçerliliği olan Certified Internal Auditor (CIA), Certified Information System Auditor (CISA), Certified Control Self Assessment (CCSA) ve Certified Government Auditing Professional (CGAP) birini alan iç denetçiye bir defaya mahsus olmak üzere bir üst derece sertifika verilir. Bu şekilde bir üst derece sertifika alan iç denetçilerin, ilk sertifika derecelendirmeleri beşinci yılsonunda yapılır.

Kamu İç Denetim Birim Yönergesinin 30. maddesine göre iç denetim birim başkanı, konu ve süreçlerine göre idarenin iç denetim faaliyetlerini sınıflandırır. İç denetçilerin, üç yılda bir görev alanlarının değiştirilmesi önerilmekle birlikte denetçilerin kıdem, tecrübe sertifika derecelerine göre görevlendirilir. Bu açıdan idare içerisinde yeterli sayı ve sertifika derecesine sahip iç denetçi bulunması durumunda:

- (A-1) sertifika düzeyindeki denetçi, uygunluk denetimi ve mali denetim,
- (A-2) sertifika düzeyindeki denetçi, performans denetimi,
- (A-3) sertifika düzeyindeki denetçi, sistem denetimi,
- (A-4) sertifika düzeyindeki denetçi, denetimin gözetimi ve izleme faaliyeti, alanlarında görevlendirilmesi esastır.

Ayrıca danışmanlık faaliyetlerini her sertifika düzeyindeki iç denetçiler tarafından yerine getirilebilir.

#### **2.1.6.8. Kamu İç Denetim Faaliyetlerinin Dış Değerlendirilmesi**

Kamu kurumlarında iç denetçiler tarafından yürütülen iç denetim faaliyetlerinin Kamu İç Denetim Standartlarından 1311 ve 1312 no'lu standart kapsamında kalite

geliştirme programının değerlendirmesinin yapılması ve değerlendirme sonuçlarına göre standartlara uygunluğun belirlenmesi gerekmektedir. Ayrıca İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından Kamu İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Rehberi yayımlanmıştır.

Kalite güvence ve geliştirme programı, kamu kurumlarında yürütülen iç denetim faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğini güvence altına almak ve kurum faaliyetlerinde gerçekleştirdiği katma değer belirlenmesi amacıyla yönelik olarak iç denetim faaliyetlerinin, iç denetim tanım ve standartlarına göre değerlendirilmesi ile iç denetçilerin etik kurallara uyup uymadıklarının belirlenmesi faaliyetleridir (Tüm, 2013: 106).

Kalite güvence ve geliştirme programları genel olarak değerlendirildiğinde gözetim, iç ve dış değerlendirme faaliyetlerinde olduğu görülmektedir. Gözetim, sürekli olarak her aşamada iç denetim faaliyetlerinin izlenmesidir. İç değerlendirme, belirli aralıklarla kurum içerisinde iç denetim birimi tarafından iç denetim faaliyetlerinin standartlara olan uyumunun tespit edilmesi amacıyla yapılan değerlendirmelerden oluşur. Dış değerlendirme ise kurum dışından biri tarafından iç denetim faaliyetlerinin değerlendirilmesidir (Akpınar, 2011: 302).

İDKK tarafından yayımlanan Kamu İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Rehberine incelendiğinde standartlara göre kalite değerlendirme süreci iç ve dış değerlendirmelerden oluşmaktadır.

İç değerlendirmeler, 1311 no'lu standarda göre iç denetim faaliyetinin performansının sürekli izlenerek Öz değerlendirme (kendi kendini değerlendirme) yoluyla ya da kurum içinde uzman kişiler tarafından iç denetim faaliyetlerinin dönemsel ya da sürekli olarak gözden geçirilmesi faaliyetlerinden oluşmaktadır. Kalite Güvence ve Geliştirme Rehberi iç değerlendirmeleri, dönemsel gözden geçirme ve sürekli izleme faaliyetlerinden oluştuğunu belirtmektedir. Dönemsel gözden geçirme, Başkan tarafından idare içindeki iç denetçilere veya idare içerisinde standartlar ve uygulamalar hakkında bilgisi bulunan uzman kişiler tarafından yerine getirilmektedir.

Dış değerlendirmeler, 1312 no'lu standart kapsamında İDKK tarafından görevlendirilen uzman ve bağımsız idare dışından kişiler tarafından idarelerin beş yılda

bir dış değerlendirilmesinin yapılması gerekmektedir. Kalite Güvence ve Geliştirme Rehberi, dış değerlendirmeleri, İDKK tarafından beş yıldı bir defa olmak üzere idare dışından bağımsız ve nitelikli denetim elemanları vasıtasıyla dış değerlendirmeye tabi tutulur. İdarelerde yürütölen iç denetim faaliyetlerinin iç denetimin tanımına, mesleki ahlak kuralları ile standartlara ve iyi uygulama örneklerine göre etkin ve verimli bir şekilde yerine getirilip getirilmediğinin belirlenmesi amacıyla dış değerlendirme faaliyetleri yapılır. İdarelerde yürütölen gerek iç değerlendirme gerekse de dış değerlendirme faaliyetleri birbirini tamamlayarak kalitenin geliştirilmesi ve güvence altına alınması sağlanmış olmaktadır.



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYE'DE KAMU KURUMLARININ DIŞ DENETİMİ

1980'lerden günümüze kadar devam eden süreç de kamu mali yönetim yapısı ve işleyişi ile kamu mali yönetim anlayışlarında ciddi değişimler yaşanmıştır. Bu değişimler incelendiğinde kamu kurumları tarafından yerine getirilen hizmetlerin etkinliğinin artırılması, kamu kaynaklarının verimli bir şekilde kullanılması, sosyal sorumluluk kavramının geliştirilmesine yönelik mali saydamlık ve hesap verebilirlik kavramları çerçevesinde vatandaşların memnuniyetinin artırılması amaçlanmıştır. Bu amaçla 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik bir şekilde, mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkelerine bağlı olarak performans yönetimi anlayışı çerçevesinde kamu mali yönetim ve kontrol sistemimiz yeniden düzenlenmiştir. Yasama organının yürütme organları üzerinde gerçekleştirdiği dış denetim faaliyetlerini, ülkemizde yasama organı adına Sayıştay tarafından yerine getirilmektedir. Bağımsız bir dış denetim kurumu olan Sayıştay, kamu kurumlarının hesap verebilirlik ilkesi doğrultusunda harcama sonrası düzenlilik ve performans denetimi faaliyetlerini gerçekleştirmektedir.

Araştırmamızın bu bölümünde Sayıştay tarafından yerine getirilen dış denetim faaliyetleri ve süreci, özellikleri, düzenlilik denetimi, performans denetimi, iç denetim faaliyetleri ile dış denetim faaliyetleri arasındaki benzerlikler ve farklar, iç denetim faaliyetleri ile dış denetim faaliyetleri arasındaki ilişki gibi konular açıklanacaktır.

#### 3.1. Dış Denetim

Dış denetim (External Audit), denetlenen örgüt dışındaki kişiler tarafından gerçekleştirilen bir denetim türüdür. Denetlenen örgüt dışından bağımsız uzman denetçiler tarafından gerçekleştirilen dış denetim faaliyetleri, denetim sonuçlarından yararlanan kişiler tarafından belirlenen şartlara uygun olarak gerçekleştirilir. En sık gerçekleştirilen ve en iyi bilinen dış denetim faaliyetleri, işletmelerin veya kamu kurum ve kuruluşlarının mali tablolarının yasal denetimidir (Porter vd, 2003: 7).

Dış denetim, hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesini sağlayan bir denetim faaliyeti olup, örgüt dışından bağımsız ve tüzel kişiliğe sahip denetim organları



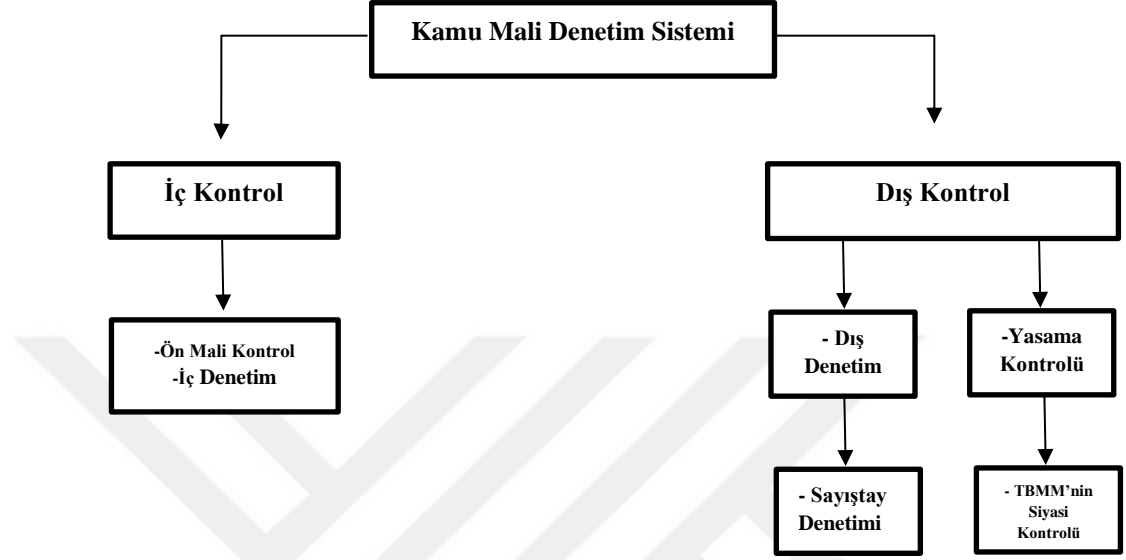
tarafından gerçekleştirilen denetimlerdir (Alçin, 2009: 9). Kurumların hem idari ve vesayet denetimleri hem de örgütsel yapılarının dışında bir başka denetim kurumu tarafından gerçekleştirilen denetimler dış denetim faaliyetidir (Yörüker, 1999: 6). Hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkeleri doğrultusunda kamu kurumlarının etkin, verimli ve mevzuata uygun bir şekilde faaliyetlerini yerine getirip getirmediğini belirlemek için dış denetim faaliyetleri yapılmaktadır (Saraç, 2005: 151). En genel tanımıyla dış denetim, yasamanın yürütme üzerinde gerçekleştirdiği denetimdir (Kırılmaz ve Atak, 2015: 208). Kamu kurum ve kuruluşları, kendi bünyesindeki denetçiler vasıtasıyla kaynaklarının yönetimine yönelik gerçekleştirdikleri denetimler, iç denetim faaliyetleridir. Dış denetim ise, meclis adına, yürütmenin dışında ve fonksiyonel olarak bağımsızlığa sahip üst denetim organı vasıtasıyla harcama sonrası yapılan denetimdir (Kesik, 2005: 97).

Kamu kurumlarının dış denetimi, uluslararası alanda yüksek denetim (Supreme Audit) olarak adlandırılmakla birlikte dış denetim faaliyetleri anayasal güvenceye sahiptir. Devletin yüksek denetim faaliyetlerini yerine getiren yüksek denetim kurumunun denetimlerine, yüksek denetim denmektedir (Akyel, 2010: 7). Daha geniş bir açıdan değerlendirildiğinde dış denetim, yasama, yürütme ve yargı organları dışında parlamento adına yürütülen yüksek denetim faaliyetlerinden ayrılmakla birlikte yüksek denetim faaliyetlerini kapsamaktadır (Köse, 2007: 17).

Dış denetimin amacı, finansal nitelik taşımakla birlikte kamu kurum ve kuruluşlarının genel durumlarının bağımsız olarak değerlendirilmesidir. Dış denetim faaliyetleri ile doğruluk ve güvence sağlanması gibi amaçların yanı sıra iç kontrol sisteminin zayıf yönlerinin tespit edilerek düzeltici önlemler geliştirilmesi amaçlanır. Bu amaçla iç kontrol sisteminin zayıflıkları belirlenerek düzenleyici önlemler üretilir. Dış denetim, denetime tabi tutulan kurumların finansal tablolarının yanı sıra temel işlemlerinin düzenliliğini güvence altına almak, değer artışı, verimliliği ve etkinliği değerlendirmek gibi amaçlara da hizmet eder. Kamuoyu çıkarları dikkate alınarak denetim faaliyetleri yürütülür ve kamu kurum ve kuruluşlarının yüksek denetim faaliyetleri gerçekleştirilir. Özellikle dış denetçiler tarafından sağlanan bildirimler iç kontrol sisteminin etkinliğinin artırılması açısından oldukça önemlidir (Taytak ve Cigerci, 2018: 53-54)

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu incelendiğinde kamu mali sistemimize ilişkin denetim ve kontrol faaliyetleri aşağıdaki gibidir:

Şekil 14: Kamu Mali Denetim Sistemi



Dış denetim, sosyal, siyasi, kültürel ve tarihi gibi birtakım faktörlerin etkisiyle ülkeden ülkeye farklılıklar göstermekle birlikte değişmeyen ortak nitelikleri bulunmaktadır (Demirbaş ve Çetinkaya, 2018: 62-63). Bunlar:

- Dış denetim faaliyetlerini yürüten kurumlar, denetimlerini parlamento adına yaptıkları için yüksek denetim kurumu niteliğini taşımaktadırlar. Bu kurumlar dış denetim faaliyetlerinin planlanması, uygulanmasında ve raporlanmasında bağımsız hareket etmektedirler.
- Dış denetim kurumları, yasama, yürütme ve yargı organları dışında kendine münhasır kamusal faaliyetleri yerine getirmekle birlikte dördüncü bir kuvvet değildir.
- Yasama erki bütçe kanunu onaylayarak yürütmeye yetki devrinde bulunmakta, yürütme ise sahip olduğu yetkiye bağlı olarak yasamanın beklentileri çerçevesinde bu yetkiyi kullanması gerekmektedir. Hesap verme sorumluluğunun gerçekleşmesini sağlayan dış denetim faaliyetlerinde taraflar yasama ve yürütmedir.

- Yürütme erki yasamadan bütçe kanununa bağlı olarak aldığı harcama yapma, gelir toplama ve hizmet sunma yetkilerinin yerinde kullanılıp kullanılmadığının ortaya çıkarılması amacıyla yürütme erkinin denetlenmesi, dış denetim faaliyetlerinin varlık nedenini oluşturmaktadır.
- Dış denetim faaliyetlerinin anayasal güvenceleri bulunmaktadır. Ülkemizde ise Anayasa'nın 160. maddesinde Sayıştay, düzenlenmiştir.
- Uygulama kapsamı oldukça geniş olan dış denetim faaliyetleri hemen hemen tüm kamu parasını kapsamaktadır.
- Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından belirlenen Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarına (ISSAI) göre dış denetim faaliyetleri gerçekleştirilir.

Ülkemizde dış denetim faaliyetleri Anayasanın 160. maddesine göre Sayıştay, merkezi yönetim çatısı altındaki kamu kurumları ve sosyal güvenlik kuruluşlarının TBMM adına malları ile gelir ve giderlerini denetleyerek sorumlu olanların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamakla görevlendirilmiştir. 5018 sayılı Kanuna göre Sayıştay tarafından yerine getirilen harcama sonrası dış denetim faaliyetleri, genel yönetim çatısındaki kamu kurumlarının hesap verebilirlik kapsamında mali yönetim süreçlerinin; idarenin normlarına, mevzuat hükümlerine uygunluğu açısından değerlendirilmesini amaçlar ve sonuçlarının TBMM'ye raporlanması ile tamamlanır. Uluslararası denetim standartlarına göre dış denetim:

- Kamu idarelerinin kayıtları ve belgeleri incelenerek, mali tabloların analizi ile kurumların kaynak, harcama ve varlıklarına yönelik kararların mevzuata ve hukuki düzenlemelere uygunluğunun değerlendirilmesi,
- Etkin, verimli ve ekonomik bir şekilde kamu kaynaklarının kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, performans göstergeleri ile tespit edilen faaliyet sonuçlarının değerlendirilmesi faaliyetleridir.

### **3.2. Sayıştay Denetimi**

Bir denetim faaliyetinin dış denetim olarak tanımlanabilmesi için denetim sonuçlarına bakılır. Eğer denetim sonuçları Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne

raporlanıyorsa bu denetim dış denetimdir, raporlanmıyorsa dış denetim değildir (Turguter, 2015: 465).

Sayıştay, Parlamento adına kamu kesiminin malları ile gelir ve giderlerini denetleyen ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlayan ve yasalarla kendisine verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapan bir kuruluştur (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2013: 371).

6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile genel ve katma bütçeli kuruluşlar, yerel yönetimler; genel bütçeli idareler, özel bütçeli kuruluşlar, sosyal güvenlik kurumları, düzenleyici ve denetleyici kurumlar, mahalli idareler ve sermayesinin %50'den fazlası kamuya ait olan şirketler, birlikler, işletmeler, fonlar, kuruluş ve müesseseler Sayıştay'ın denetim kapsamındadır. Yine 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile Kamu İktisadi Teşebbüslerini (KİT) TBMM adına denetleme görevi olan Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Sayıştay'a devredilerek Anayasal Yüksek Denetim tek çatı altında toplanmıştır. Ayrıca Kamu İktisadi Teşebbüslerinin denetiminin Sayıştay'a verilmesi ile Sayıştay'ın denetim alanı oldukça genişlemiştir. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile kamu idarelerinin bütün mali işlemleri denetime konu edilerek ve bu mali işlemlere bağlı olarak oluşturulan mali tablolara güvence vermeyi içerecek şekilde uygunluk denetimi, mali denetim ve performans değerlendirmesi şeklinde denetimlerin yapılması; denetim sonucunda elde edilen bulguların Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne raporlanması ve kamuoyuna açıklanması zorunluluğu getirilmiştir.

Sayıştay'ın denetim alanının genişlemesi ve raporlama görevinin öncelikli hale getirilmiş olması, yasama organının bütçenin uygulama sonrası süreçteki etkinliğini artırmasına yönelik atılmış olan önemli adımlardır (Selen ve Taytak, 2017: 218).

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 5. maddesine göre Sayıştay'ın görevleri aşağıdaki gibidir:

- Kamu idarelerinin mali faaliyet, karar ve işlemlerini hesap verme sorumluluğu çerçevesinde denetler ve sonuçları hakkında TBMM'ye doğru, yeterli, zamanlı bilgi ve raporlar sunar.

- Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin; gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığını denetler.
- Sorumluların hesap ve işlemlerinden kamu zararına yol açan hususları kesin hükme bağlar.
- Genel uygunluk bildirimini TBMM'ye sunar.
- Kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapar.

6085 sayılı Kanunda, Sayıştay tarafından yapılan denetimin amacını; bütçe hakkının gereği olarak kamu idarelerinin faaliyet sonuçları hakkında yasama organına ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunulması, kamu mali yönetiminin hukuka uygun olarak yürütülmesi, hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlığın yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılması olarak belirtilmiştir. (6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, md. 35)

Sayıştay'ın temel görevi dış denetimdir. Sayıştay'ın hesap yargılaması ise denetim görevinin bir uzantısıdır. Sayıştay'ın belirgin özellikleri aşağıdaki gibidir (Demirbaş ve Çetinkaya, 2018: 170-171):

- Sayıştay Anayasal bir denetim birimi olup görev çerçevesi Anayasa'da düzenlenmiştir.
- Sayıştay, herhangi bir organın müdahalesi olmaksızın üstlendiği denetim, yargılama ve diğer görevlerini bağımsız şekilde yürütür.
- Devlet teşkilatında herhangi bir üst kuruluşa bağlı olmaması ve yargı gücüyle donatılması, bağımsızlığını güçlendirmektedir.
- Sayıştay, genel bütçeli bir denetim birimi olup muhasebe hizmetleri TBMM Başkanı tarafından atanan muhasebe yetkilisince yerine getirilir. Sayıştay bütçesine ilişkin iş ve işlemler ise Sayıştay Başkanı tarafından yürütülür.
- Sayıştay Başkanı beş yıllık bir süre ile Sayıştay üyeleri ise herhangi bir süre sınırlaması olmaksızın TBMM tarafından seçilmektedir.
- Sayıştay tarafından açılan yarışma sınavıyla Sayıştay Denetçileri göreve alınmaktadır. Denetçiler; uzman denetçi, baş denetçi, denetçi ve denetçi yardımcılarında oluşmaktadırlar.
- Hâkimler için öngörülen teminat (hâkimlik teminatı) Sayıştay meslek mensuplarına da tanınmıştır. Sayıştay Başkanı ve üyeleri azlolunamazlar ve

kendileri istemedikçe 65 yaşından önce emekliye sevk edilemezler. Aylık, ödenek, mali-sosyal, emeklilik ve diğer hak ve teminatlar bakımından Sayıştay mensupları Hâkimler ve Savcılar Kanunundaki hükümlere tabidirler.

### **3.3. Dış Denetim Türleri**

Yüksek Denetim Kurumları tarafından yapılan denetimler ikiye ayrılmaktadır. Hükümet hesaplarının doğruluğunun denetimi olarak belirtilen mali denetim ve mevzuata uygunluğunun denetimi olan uygunluk denetimini içeren düzenlilik denetimi ile hükümet programlarının ekonomiklik, etkinlik ve verimliliğinin denetimi olan performans denetimidir (Yalçın, 2017: 53). 5018 sayılı Kanunda Sayıştay tarafından yapılacak dış denetimin uluslararası standartlara uygun olarak mali ve uygunluk denetiminden oluşan düzenlilik denetimi ve performans denetiminden oluştuğu belirtilmiştir. 6085 sayılı Sayıştay Kanununda da Sayıştay Denetiminin düzenlilik denetimi ve performans denetimini kapsadığı belirtilmektedir. (6085 S.K., md. 36)

#### **3.3.1. Düzenlilik Denetimi**

6085 sayılı Sayıştay Kanunu incelendiğinde düzenlilik denetimi:

- Kamu idarelerinin malları ile gelir ve giderlerine ait hesap ve işlemlerinin mevzuata ve diğer düzenlemelere uygun olup olmadığının belirlenmesi,
- Kamu idarelerinin finansal tabloları ve raporları ile bunların oluşturulmasına dayanak teşkil eden çeşitli belgelerin değerlendirmek suretiyle doğruluğu ve güvenilirliğine dair görüş bildirilmesi,
- İç kontrol ve mali sistemlerin değerlendirilmesi faaliyetlerinden oluşmaktadır. (6085 S.K., md. 36)

Düzenlilik denetimi, yukarıdaki açıklama incelendiğinde mali denetim ve uygunluk denetiminden oluştuğu görülmektedir. Mali denetim, sorumlu kuruluşların mali kayıtlarının incelenerek değerlendirilmesi ile mali tabloları hakkında görüş bildirilerek hesap verebilirliklerinin sağlanması faaliyetlerinden oluşmaktadır. Uygunluk denetimi ise mali sistem ve işlemlerinin denetlenerek yasal mevzuata uygunluğunun değerlendirilmesidir. Ayrıca düzenlilik denetimi, iç denetim ve iç kontrol

fonksiyonlarının değerlendirilmesi, alınan idari kararların yerindelik ve dürüstlüklerinin denetlenerek denetimle ilgili veya denetimden doğan diğer konuların raporlanması faaliyetlerini de içeren oldukça kapsamlı bir denetim türüdür (Ela ve Türkyener, 2015: 33).

Sayıştay tarafından gerçekleştirilen düzenlilik denetimleri ilgili mevzuat ve Sayıştay tarafından yayınlanan Düzenlilik Denetim Rehberine uygun olarak yerine getirilmektedir. Sayıştay'ın denetim kapsamındaki her kamu idaresinde her yıl yapılan ve raporlanan düzenlilik denetimleri sürekli olarak yapılan bir denetim türüdür.

Düzenlilik Denetimi Rehberinde düzenlilik denetimi; kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, mali tablolar ve raporların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin görüş bildirilmesi (mali denetim), kamu idarelerinin malları ile gider ve gelirlerine ilişkin işlemlerin mevzuata ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının (uygunluk denetimi) belirlenmesi, şeklinde ifade edilmektedir. Mali denetim ile uygunluk denetimlerinin ikisinin bir arada yapılması Sayıştay tarafından gerçekleştirilen düzenlilik denetimlerinde ilke olarak benimsenmiştir. Buna bağlı olarak denetçiler bir taraftan muhasebe kayıt ve işlemlerini denetlerken diğer taraftan da mevzuata aykırı işlemler olup olmadığını incelerler (Sayıştay Düzenlilik Denetimi Rehberi, 2014: 3).

Geleneksel olarak Sayıştay denetçileri siyasi baskıdan uzak bağımsız bir şekilde hükümet tarafından sağlanan mali tabloları uluslararası muhasebe ve denetim standartlarına göre inceleyerek kamu kaynaklarının kullanımını değerlendirmektedirler. Uygunluk denetimi, mali tabloların denetimi veya performans denetiminin bir parçası olarak yürütülebilmektedir (Yalçın, 2017: 54-55).

Sayıştay tarafından yapılan düzenlilik denetimini özellikleri aşığıdaki gibidir (Ela ve Türkyener, 2015: 29):

- Sayıştay tarafından yürütölen denetim faaliyetlerinde yerindelik denetimi yapılmamaktadır. Ayrıca Sayıştay tarafından idarenin takdir yetkisini sınırlayacak veya ortadan kaldıracak şekilde kararlar alınmamaktadır.
- Düzenlilik denetimleri, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına göre yürütölür.

- Denetim faaliyetleri, bağımsız ve tarafsız denetçiler tarafından gerçekleştirilir.
- Denetçilerin mesleki ve teknik bilgilerinin geliştirilmesi amacıyla sürekli eğitime tabi tutulurlar.
- Denetim faaliyetlerinin yürütüldüğü her aşama sürekli gözden geçirilerek kalite güvencesinin sağlanması amaçlanır.

### 3.3.2. Performans Denetimi

Geleneksel yönetim anlayışı yerini kamu hizmetlerinde verimlilik, etkililik ve ekonomiklik gibi kavramlara önem veren yeni yönetim anlayışına bırakmıştır. Bu gelişmeye bağlı olarak gerek kamu gerekse de özel sektör, faaliyetlerinde kaynakların etkin, verimli ve ekonomik bir şekilde kullanılması önem kazanmıştır (Yalçın, 2017: 55).

Performans denetimi, tutumluluk, etkinlik ve verimlilik ilkelerine bağlı olarak kaynakların kullanılıp kullanılmadığı ve makul ölçüde mali sorumluluğun gereklerinin yerine getirilip getirilmediğini belirlemek için örgüt faaliyetlerinin değerlendirilmesi olarak tanımlanabilir. Performans denetimi, örgütlerin kaynaklarını gerek yönetmede gerekse de kullanmada verimli, tutumlu ve etkin olarak gerekli dikkat ve özenin gösterilip gösterilmediği incelenmektedir (Özer, 1992: 31-32). Performans denetimi, hesap verme sorumluluğunun gerçekleştirilmesi ve örgütle ilgili kişiler için kaynakların etkin ve verimli bir şekilde yönetilme ve kullanılma ölçüsünü belirlemek amacıyla faaliyetlerin incelenerek sonuçlarının değerlendirilmesinin güvencesidir (Kesik, 2005: 103).

Performans denetimi ile düzenlilik denetimi karşılaştırıldığında performans denetiminin farkı, yürütülen işlem veya faaliyetlerin mevzuata uygunluğunun belirlenmesi yerine işlem ve faaliyetlerin sonuçlarına odaklanılarak kaynakların tutumlu, etkin ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesidir (Candan, 2007: 47).

Genel olarak performans denetimi, kaynakların etkin, tutumlu ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığının değerlendirilmesine yönelik bir denetim türü olması nedeniyle bu denetime, verimlilik denetimi, yönetim denetimi, etkinlik denetimi, program denetimi ve paranın karşılığını alma denetimi ifadelerde kullanılmaktadır (Ela ve Türkyener, 2015: 26).



INTOSAI Performans Denetimi Uygulama Rehberine göre performans denetimi, idarenin programlarının, faaliyetlerinin veya örgütsel yapılarının verimlilik ve etkinliğinin, ekonomi ve geliştirme amacı da dikkate alınarak bağımsız bir şekilde değerlendirilmesidir.

INTOSAI Denetim Standartlarına göre performans denetimi, “*Denetlenen kurumların görevlerini yerine getirirken kaynaklarını tutumlu, verimli ve etkin kullanıp kullanmadıklarının denetimi*” olarak tanımlanmış ve performans denetiminin kapsamı aşağıdaki şekilde belirtilmiştir (INTOSAI, 2013):

- Kurumların faaliyetlerindeki tutumluluğunun, iyi yönetim ilke ve uygulamaları ile devlet politikalarına göre denetlenmesi,
- İnsan, mali ve diğer kaynakların kullanımındaki verimliliğin, bilişim sistemleri, performans ölçütleri, gözetim ve iç kontrol sistemlerinin de incelenmesi suretiyle denetlenmesi,
- Denetlenen kuruluşların hedeflerine ulaşma yönündeki performanslarının etkinliğinin, kurum faaliyetlerinin yarattığı gerçek etkinin amaçlanan etkiyle kıyaslanmak suretiyle denetlenmesi.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını belirlemek amacıyla faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans açısından değerlendirilmesi bir başka deyişle performans denetiminin yapılması görevini Sayıştay’a vermiştir. Söz konusu Kanunun ilgili maddesinde performans denetimi kavramını kullanmamış olmasına rağmen Sayıştay’a geniş bir yetki vermiştir. Ayrıca 5018 sayılı Kanunun 9. maddesinde Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı ve ilgili kamu idaresi tarafından birlikte performans göstergeleri tespit edilerek kuruluşların bütçelerinde yer almaktadır. Böylelikle performans denetimlerinin performans göstergeleri kullanılarak yapılacağı belirtilmiştir. Bu açıklamalara bağlı olarak Sayıştay’ın yaptığı performans denetimlerinde performans göstergelerinden yararlanma zorunluluğu olduğu ancak göstergeler dışındaki yazılı ve sözlü kaynaklardan elde ettiği bilgilerle de kamu idarelerinin performansını değerlendirebileceği anlaşılmaktadır.

6085 sayılı Sayıştay Kanununun 2. maddesinde performans *“kamu idarelerince belirlenen hedef ve göstergelere ulaşma seviyesi”* performans denetimini ise *“hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi”* olarak tanımlanarak denetimin kapsamı daraltılmıştır. Aslında genel olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi kamu idarelerinin görevidir. Sayıştay Kanunundaki hükümlerle performans denetimini, kamu idarelerinin stratejik plan ve performans programında belirlediği hedeflere ulaşma düzeyinin performans göstergeleri çerçevesinde incelenmesi anlayışının benimsendiği belirtilebilir. Bu anlayışla kamu idarelerinin performans göstergeleriyle hedeflerine ulaşmış olup olmadığı, açıklanan performans bilgilerinin doğru ve güvenilir olup olmadığının Sayıştay tarafından yeniden ölçülmesi ya da tasdik edilmesi gerekliliği ortaya çıkmaktadır (Demirbaş ve Çetinkaya, 2018: 187).

### **3.4. Kamu İdarelerinde Dış Denetim Faaliyet ve Süreci**

Kamu idarelerinde gerçekleştirilen dış denetim faaliyetleri merkezi yönetime geri bildirim sağlanması amacıyla raporlama faaliyetlerini içermektedir. Kamu idarelerinin harcamalarının amaçları doğrultusunda gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin belirlenmesi dış denetim faaliyetlerinin temel fonksiyonudur. Ayrıca parlamentoya sunulan raporlar çerçevesinde kamu idarelerinin harcamalarının denetimi gerçekleştirilir (Taytak ve Cığerci, 2018: 55).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu idarelerinin harcama sonrasında yapılacak dış denetim faaliyetlerinin Sayıştay tarafından yapılacağı belirtildikten sonra 2010 yılında 6085 sayılı Sayıştay Kanunu kabul edilerek 5018 sayılı Kanuna belirtilen hükümler çerçevesinde Sayıştay Kanunu güncellenmiştir. Bu düzenlemelerle dış denetim faaliyetlerini gerçekleştiren Sayıştay’a raporlama fonksiyonunu da yerine getiren bir misyon yüklenmiştir.

6085 sayılı Kanununun 37. maddesine göre kamu idarelerinde yürütülen dış denetim süreci aşağıdaki faaliyetlerden oluşmaktadır:

- Planlama,
- Programlama ve uygulama,
- Sonuç ve önerilerin raporlanması,

- TBMM ve ilgili idareye raporların iletilmesi,
- İzleme,

safhalarından meydana gelmektedir.

### **3.5. Kamu Mali Yönetim Anlayışında İç ile Dış Denetim Arasındaki İlişki**

5018 sayılı Kanununun 68. maddesi kamu idarelerinde gerçekleştirilecek dış denetim faaliyetlerinin tanımı ve kimler tarafından yapılacağına dair açıklamaları içermektedir. Bu maddeye göre dış denetim, Sayıştay tarafından genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumlulukları çerçevesinde harcama sonrasında mali faaliyet, karar ve işlemlerin:

- Kanunlara,
- Kurumsal amaç ve hedeflere,
- Planlara,

uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçların TBMM'ye raporlanmasıdır.

5018 sayılı Kanuna göre Sayıştay denetçilerinin ihtiyaç duyması halinde kurumların iç denetçileri tarafından hazırlanan raporlar Sayıştay denetçilerine sunulması gerekmektedir. Böylece Kanunun iç denetçiler ile dış denetçiler arasındaki bir işbirliği yaklaşımına sahip olduğu görülmektedir (Arslan, 2015: 156).

Yeni kamu mali yönetimi anlayışında iç ve dış denetim arasındaki ilişki ve işbirliği birçok yönden aşağıdaki başlıklar halinde incelenecektir.

#### **3.5.1. Amaçları Bakımından İç ile Dış Denetim Arasındaki İlişki**

5018 sayılı Kanuna göre dış denetimin, harcama sonrası süreci kapsamıyla amaçlanan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verebilirlik ilkesi çerçevesinde, mali eylem, işlem ve kararların hukuka, kurumsal amaç ve idarenin hedef ve normlarına uygunluğunun değerlendirilmesi ve sürece ilişkin sonuçların raporlanmasıdır. İç denetim sistemi ise kamu idarelerinin karar alma süreçleri ve kaynak yönetimlerinde verimlilik, etkinlik, tutumluluk ilkelerine ne ölçüde uyum sağladıklarına yönelik rehberlik hizmeti sunmak amacıyla tarafsız bir objektif güvence sağlama faaliyetidir.

Uluslararası Denetim Standartları (ISA) 610 standardına göre dış denetçilerin, iç denetçilerin çalışmalarına güvenip güvenmeyecekleri veya ne ölçüde güvenmeleri gerektiği konusunda bir rehber özelliği taşımaktadır. Bu standarda göre dış denetçilerin aşağıdaki konuları göz önünde bulundurmaları gerekmektedir:

- İç denetim fonksiyonunun tarafsızlığı,
- İç denetçilerin yetenekleri,
- İç denetçilerin çalışmalarının gerekli profesyonel özenle gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği,
- İç denetçiler ile dış denetçi arasında etkili bir iletişimin olup olmadığıdır.

ISA 610 standardı dış denetçilerin denetimini gerçekleştirdikleri kurumları tanıma ve anlama konusunda iç denetim fonksiyonundan nasıl bilgi sağlayacaklarını belirtmektedir. Hem iç denetim hem de dış denetim için belirlenmiş olan uluslararası standartlar iç ve dış denetim arasındaki işbirliği ve koordinasyonun sağlanmasını gerektiğini belirtmişlerdir.

Uluslararası İç Denetim Standartlarına göre; iç denetim yöneticisinin aynı denetim faaliyetlerinin gereksiz yere tekrarlanmasını minimum seviyeye indirerek, denetimin kapsamını en uygun şekilde belirlemek üzere; iç ve dış denetim faaliyetlerini gerçekleştiren diğer güvence ve danışmanlık hizmeti sağlayanlar ile mevcut bilgileri paylaşmalı, faaliyetleri koordine etmeli ve onların faaliyetlerine güvenmeyi değerlendirmelidir. (UİDS, 2017: 13, Stn. 2050)

Kamu idarelerinde yürütülen hem iç denetim hem de dış denetim faaliyetleri mali faaliyet ve işlemlerin risk analizi, izleme ve değerlendirme süreçlerinin etkinliğini artırmak ve geliştirmek yönünde gerçekleştirilir. Yasalarla belirlenen hedefler ile idarelerin kurumsal amaçlarını gerçekleştirmelerinde uluslararası standartlar esas alınmaktadır. Amaç yönünden kavramsal olarak birbirlerini destekleyici faaliyetlerdir (Taytak ve Ciğerci, 2018: 65).

### **3.5.2. Bağımsızlıkları Bakımından İç ile Dış Denetim Arasındaki İlişki**

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yapılan tanıma göre iç denetim, kurum faaliyetlerine değer katmak ve bunları geliştirmek amacıyla tasarlanmış bağımsız, tarafsız güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim faaliyetleri bağımsız olarak ve iç denetçilerin görevlerini yerine getirirken objektif olmaları zorunluluktur

(UİDS, 2017: 4, Stn. 1100). Bu açıklamalar çerçevesinde dikkat çeken bir husus iç denetimin fonksiyonel anlamda yönetimin bir parçası olmasına rağmen işlevsel açıdan bağımsız olmasıdır (Tuan, 2015: 321). İç Denetçilerim Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 25 ve 26. maddeleri iç denetçilerin bağımsızlıkları ve tarafsızlıkları hakkında açıklamalarda bulunmaktadır. Söz konusu maddeler incelendiğinde iç denetçilerin çalışmalarında bağımsız olarak hareket etmesi gerektiği ve çalışmalarından denetim kalitesinde ödün vermeden, başkalarının düşünce ve telkinlerinden etkilenmeden görüş oluşturmaları gerektiğini belirtmiştir. İç denetçiler bağımsızlık ve tarafsızlıklarını zedeleyecek herhangi bir durum ile karşı karşıya kaldıklarında iç denetim birim başkanına, eğer iç denetim birim başkanı tarafından görevlendirilmemişse üst yöneticiye yazılı olarak başvurması gerektiği yönetmeliğin söz konusu maddelerinde belirtilmiştir. 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 3. maddesine göre Sayıştay; kendisine kanunlarla verilen kamu idarelerinin dış denetim, raporlama ve yargılama faaliyetlerini uygularken ve kurumsal yapı açısından bağımsızlığa sahiptir. Sayıştay denetçilerinin gerçekleştirdikleri dış denetim faaliyetleri esnasında denetçilerin bağımsızlıkları bireysel veya harici çıkarlarla zedelenmemeleri gerekmektedir (ISSAI, Stn. 30). Kamu idarelerinin ve bağlı ortaklıklarının dış denetim ve değerlendirme süreci ilgili yasal mevzuat bağlı olarak ve bağımsız denetim raporlarına dayalı olarak yürütür. Dış denetimden sorumlu olan görevliler, görevlerini yerine getirirken objektif olarak ve sürece uygun olarak sistematik bir şekilde gerçekleştirirler.

Etkin bir kamu mali yönetim anlayışını gerçekleştirme bağımsızlık açısından incelendiğinde iç ve dış denetimin objektifliğinin sağlanarak denetimde tarafsızlığı tesis etmek amacıyla iç ve dış denetim faaliyetlerinin koordineli ve uyum içerisinde yürütüldüğü gözlenmektedir (Taytak ve Cığerci, 2018: 66).

### **3.5.3. Denetim Kapsamı Bakımından İç ile Dış Denetim Arasındaki İlişki**

5018 sayılı Kanun 2. maddesine göre iç denetim faaliyetleri düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç olmak üzere, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde yürütülmektedir.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile genel ve katma bütçeli kuruluşlar, yerel yönetimler; genel bütçeli idareler, özel bütçeli kuruluşlar, düzenleyici ve denetleyici kurumlar, sosyal güvenlik kurumları, mahalli idareler ve sermayesi %50'den fazla kamu payı olan şirketler, birlikler, işletmeler fonlar, kuruluş ve müesseseler Sayıştay'ın denetim kapsamına alınmıştır.

Kapsam açısından değerlendirildiğinde iç ve dış denetimin denetim faaliyetlerinin bütünleştirilmesine yönelik tamamlayıcı bir nitelik taşıdıkları ve kamu mali yönetim anlayışının kısım kısım değil, tüm yönleriyle ele alınmaktadır (Taytak ve Ciğerci, 2018: 66).

#### **3.5.4. Raporlama Bakımından İç ile Dış Denetim Arasındaki İlişki**

Mesleki Uygulama Çerçevesi Kapsamında Uluslararası İç Denetim Standartlarına göre iç denetim yöneticisi, yönetim kurulu ve üst yönetime dönemsel olarak yürütülen iç denetim faaliyetlerinin amacı, görev ve sorumlulukları, yetkileri, performansı, standartlar ile etik kurallara uyumunu da içeren raporlar sunmak zorundadırlar. Sunulan raporlarda yönetişime ilişkin sorunlar ile suistimallere ilişkin riskleri ve üst yönetim veya yönetim kurulunun dikkatini çekebilecek diğer sorunları ve riskleri de içermesi gerekmektedir (UİDS, 2017: 14, Stn. 2060). Ayrıca iç denetim yöneticisi tarafından kalite güvence ve geliştirme programı kapsamında yapılan değerlendirme sonuçlarını da üst yönetime raporlamaları gerekmektedir (UİDS, 2017: 11, Stn. 1320). İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 44. maddesine göre iç denetim faaliyetlerinin raporlanmasına ilişkin iç denetim birim başkanı tarafından:

- Denetlenen birimin görüşleri ile bu birimle uzlaşa sağlanamayan konular,
- Denetim sonucunda belirlenen riskler, gerçekleşme olasılıkları ile etkileri,
- Yürütülen denetim faaliyetlerinin sonuçları ile ilgili genel bir değerlendirme,
- Riskleri ortadan kaldıracak veya asgari seviye indirecek çözüm önerilerini içeren denetim raporu hazırlanır,
- Denetim raporuna yönetici özeti eklenerek üst yönetime sunulur.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 64. maddesine göre iç denetçiler iç denetim raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunar, üst yönetici bu raporları değerlendirerek gereğinin yapılması için ilgili birimlere ve mali hizmetler birimine verir.

İç denetim raporu ile raporlar belirtilen bulgulara göre yapılan işlemler en geç iki ay içerisinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna üst yönetim tarafından gönderilmesi gerekmektedir.

Sayıştay, hesap verme sorumluluğu ve dış denetim faaliyetlerini yerine getirirken raporlama görevi ön plana çıkmaktadır. 6085 sayılı Sayıştay Kanununda, Sayıştay'ın görevleri arasında yer alan raporlama faaliyeti, yapılan düzenleme ile tali bir görev olmaktan çıkarılarak denetim sonuçlarının sonlandırılmasında birincil konuma getirilmiştir (Selen ve Taytak, 2017: 212).

Türkiye Büyük Millet Meclisi, kamu idarelerinin, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanımına ilişkin olarak yönetim ve hesap verme sorumluluklarını Sayıştay tarafından hazırlanan raporlar ve genel uygunluk çerçevesinde görüşür (Tüğen vd, 2017: 274).

6085 sayılı Sayıştay Kanuna göre Sayıştay tarafından yürütülen denetim faaliyetleri sonucunda hazırlanması gereken raporlar aşağıdaki gibidir.

#### **3.5.4.1. Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu**

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 68. maddesi ile 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 38. maddesi gereğince Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu'nun hazırlanarak TBMM'ye sunulması zorunludur.

Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, performans ve düzenlilik denetimine tabi tutulan kamu idarelerinin, bu denetimler sonucu genellik arz eden ve önemli olan konuları içeren, denetim faaliyetleri ile ilgili genel nitelikli bilgiler ile özellikle finansal nitelikteki olay ve işlemlerle ilgili dikkat çekilmesi gereken diğer noktaları da içerecek şekilde hazırlanıp TBMM'ye ve kamuoyuna açıklanan rapordur (Selen ve Taytak, 2017: 213).

#### **3.5.4.2. Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu**

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 68. maddesi ile 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 39. maddesi gereğince hazırlanması gereken raporlardan bir diğeri de Faaliyet Genel Değerlendirme Raporudur.

Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu, Sayıştay tarafından dış denetimi gerçekleştirilen kamu idareleri tarafından hazırlanmış olan faaliyet raporlarının dış denetim sonuçlarına göre Sayıştay tarafından değerlendirilmesi sonucu hazırlanan bir rapordur. Sayıştay, idarelerin bütçe uygulamalarını, stratejik planları ile performans programlarının uygulama sonuçlarını dikkate alarak Faaliyet Genel Değerlendirme Raporunu hazırlayarak TBMM'ne sunulur. Bir örneği de Maliye Bakanlığına gönderilir. Böylelikle hesaplar ve işlemlerin dış denetim faaliyetleri esnasında önceden belirlenmiş performans göstergeleri dikkate alınarak faaliyetlerin hedefleri ve gerçekleşme düzeyleri de değerlendirilmiş olmaktadır (Tüğen vd, 2017: 275).

#### **3.5.4.3. Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu**

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 54. maddesi ile 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 40. maddesi gereğince Sayıştay tarafından Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu hazırlanarak TBMM'ye sunulur.

Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu, 5018 sayılı Kanuna göre, bir yıla ait mali istatistikler Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından izleyen yılın mart ayı içerisinde yayımlanmaktadır. Sayıştay bünyesindeki denetim grup başkanlıkları yayımlanan söz konusu mali istatistikleri hazırlanma, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve uluslararası istatistik standartlarına uygunluğu yönünden değerlendirilip Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alınarak Sayıştay tarafından TBMM'ne sunulur. Bir örneği de Hazine ve Maliye Bakanlığına gönderilmektedir. Böylelikle Sayıştay'a devletin mali istatistiklerinin kamu mali sistem ve mevzuatına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının gözetme ve sağlama görevi verilmiş olmaktadır (Selen ve Taytak, 2017: 215).

#### **3.5.4.4. Genel Uygunluk Bildirimi**

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 43. maddesi ile 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 41. maddesi gereğince Sayıştay, merkezi yönetim bütçe kapsamındaki kamu idareleri için düzenleyeceği Genel Uygunluk Bildirimini, kesin hesap kanun tasarisinin verilmesinden başlayarak en geç yetmiş beş gün içinde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar. Sayıştay tarafından hazırlanan genel uygunluk bildirimi, kesin hesap



kanunu tasarısının görüşülüp onaylanması sırasında, bütçe uygulamalarına ilişkin olarak yasama organı üyelerinin bilgilendirmek amacıyla düzenlenen bir rapordur.

Genel uygunluk bildirimini, kurum hesaplarının doğruluğunun ve güvenilirliğinin tespiti ve tasdiki ile sonucun yasama organına raporlanması işlevini, kesin hesap tasarılarının hazine genel hesabıyla mutabakat derecesini tespit ederek, yasama organına bildirmeye yarayan bir rapor olarak ifade edilebilir. Genel uygunluk bildiriminin bir diğer özelliği kamu mali yönetim sisteminin saydamlık ve hesap verebilirlik yönüyle daha da geliştirilmesine katkı sağlamaktır (Tüğen vd, 2017: 276).

Sonuç itibarıyla dış denetimde yukarıda belirtilen rapor türleriyle birlikte etkin bir raporlama sistemine sahiptir. Böylece etkin raporlama, idarelerin raporlama süreçleri ve bu raporların paylaşımı üzerinden gelişmesi nedeniyle iç denetimle bağlantılı ve koordineli olarak yürütülmektedir (Taytak ve Ciğerci, 2018: 67).

### **3.5.5. Risk ve Risk Faktörlerinin Değerlendirilmesi Bakımından İç ile Dış Denetim Arasındaki İlişki**

Kamu İç Denetim Standartlarına göre iç denetim faaliyetleri, risk değerlendirme süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve iyileştirilmesine yönelik katkı da bulunması zorunludur (KİDS, 2017: 8, Std. 2120). İç denetim faaliyetleri; varlıkların korunması, programların ve faaliyetlerin verimlilik ve etkililiği, mali ve operasyonel bilgilerin doğruluk ve güvenilirliği, mevzuat, politika, prosedür ve sözleşmelere uyum gibi konularda kamu kurumlarının faaliyet, süreç ve bilgi sistemlerinin karşı karşıya kalacağı riskleri değerlendirmek zorundadır (KİDS, 2017: 8, Stn. 2120. G1). İç denetim faaliyeti, suistimal riski, danışmanlık faaliyetleri esnasındaki risk ve bu riskleri dikkate alarak değerlendirmesi zorunludur (KİDS, 2017: 9, Stnd. 2120. G2, 2120. D1, 2120. D2).

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarına göre kamu denetçileri risk değerlemesi ve denetim prosedürlerinin oluşturulmasında birçok hususa dikkat etmeleri gerekmektedir. Dış denetçinin denetimin gerçekleştirdiği idareyi kendisine verilen yetki çerçevesinde her türlü mevzuat, idari düzenleme ve idareyi etkileyen diğer hususları da dikkate alarak tanımları gerekmektedir (ISSAI 1000,37).

5018 sayılı Kanuna göre iç denetçiler, kamu idarelerinin objektif risk analizleri doğrultusunda yönetim ve kontrol mekanizmalarını değerlendirir. Dış denetim ise işleyiş olarak risk analizlerini, denetime ilişkin stratejik planlama ve yıllık programlama hazırlık aşamasında TBMM, kamuoyu ve ilgili kamu kurumlarının istekleri doğrultusunda kullanırlar. Sürecin analiz takibinin dış denetim tarafından iç denetim değerlendirme raporları üzerinden yürütüldüğü ve bütünlük bir iletişim sağlandığı gözlenmektedir (Taytak ve Ciğerci, 2018: 67).



## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### KAMU İÇ DENETÇİLERİ ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA

Bu bölümde, kamu kurumlarında yürütülen iç denetim faaliyetlerine yönelik iç denetçiler üzerinde bir anket uygulaması yapılmıştır. Çalışmanın önceki bölümlerinde teorik olarak açıklanan iç denetim faaliyetleri anket yöntemiyle elde edilen uygulamaya yönelik veriler istatistikî yöntemler kullanılarak değerlendirilecektir. Bu bölümde, araştırmanın amacı, önemi, kapsamı, yöntemi, ölçeği, hipotezleri, modeli, kısıtları, evren ve örnekleme, araştırmada kullanılan veri toplama aracı ile bunların geçerlilik ve güvenilirlikle ilgili veri analizleri, verilerin toplanması için izlenen yol ve verilerin analizinde kullanılan istatistiksel tekniklerle ilgili açıklamalar yer almaktadır.

#### 4.1. Kamu Kurumlarında Merkezi Uyumlaştırmanın İç Denetim Faaliyetleri Üzerindeki Etkisi

Dünyada 1980'li yıllardan itibaren başlayan gelişmeler sonucu geleneksel yönetim anlayışı önemini yitirmeye başlamıştır. Özellikle özel sektörde uygulanan yeni yönetim anlayış ve teknikleri başarılı sonuçlar vermiştir. Bu durum daha sonra kamu yönetimi anlayışına etki ederek kamu yönetimi anlayışında değişimleri kaçınılmaz hale getirmiştir.

Ülkemizde Cumhuriyetin ilanından sonra kabul edilen 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, gelişen dünyada yeni yönetim anlayışındaki değişimlere uyum sağlayamamıştır. 2000'li yıllara gelindiğinde vatandaşların devletten olan beklentilerinin değişmeleri, hesap verilebilirlik ve şeffaflık gibi kavramların giderek önem kazanması, yaşanan ekonomik krizler akabinde Dünya Bankası ve IMF gibi uluslararası kuruluşlar ile yapılan antlaşmalar, kamu mali yönetim kanunumuzda değişimi kaçınılmaz hale getirmiştir. Kamu yönetimi anlayışında değişimi kaçınılmaz hale getiren bir diğer faktör ise Avrupa Birliği tarafından ülkemize aday ülke statüsünün verilmiş olmasıdır. Avrupa Birliği, aday ülkelerin kamu mali yönetim sistemlerini kendi müktesebatına uyumlu hale getirmelerini istemektedir. Tüm bu gelişmeler sonucunda ülkemizde 2003 yılında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kabul edilerek 1050 sayılı Kanun yürürlükten kaldırılmıştır.

5018 sayılı Kanun, beraberinde birtakım yenilikleri getirmiştir. Bu yeniliklerden biri de kamu kurumlarında, kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamak üzere iç denetim birimlerinin kurularak iç denetim faaliyetlerine başlanmasıdır. Bu amaçla kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinin merkezi uyumlaştırma birimi olarak Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı olarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu kurulmuştur. Tarafsız ve bağımsız bir organ olan merkezi uyumlaştırma biriminin kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerini düzenlemek, uyumlaştırmak, geliştirmek, koordine etmek ve izlemek gibi görevleri bulunmaktadır.

Bu bölümde yapılacak çalışmayla merkezi uyumlaştırma biriminin kamu kurumlarında iç denetim faaliyetleri üzerindeki etkinliği tespit edilmeye çalışılacaktır.

#### **4.2. Araştırmanın Amacı ve Önemi**

Araştırmanın amacı, kamu kurumlarındaki iç denetim faaliyetlerinin etkinliğinin artırılmasına yöneliktir. İç denetim faaliyeti yıl boyunca iç denetçiler tarafından üç yıllık olarak hazırlanan denetim planına göre yapılmaktadır. Bu açıdan incelendiğinde iç denetim faaliyeti sürekli bir denetim türüdür. Ayrıca iç denetim; uygunluk denetimi, mali denetim, performans denetimi, sistem denetimi ve bilgi teknolojilerinin denetimini kapsayan bir denetimdir. Kamu kurumlarında dış denetim, düzenlilik denetimi ile performans denetimi şeklinde Sayıştay tarafından yapılmaktadır. Araştırmamızda kamu kurumlarında etkin bir iç denetimin yapılmasına engel teşkil eden ve tespit edilen sorunlar ile bunlara çözüm önerileri geliştirerek iç denetim faaliyetlerinin etkinliğinin artırılmasına katkı sağlayarak iç denetim ile dış denetim faaliyetleri arasında koordinasyonun sağlanması ve böylece etkin bir denetim sisteminin oluşturulmasına yardımcı olmaktır. Ayrıca kamu kurumlarında yürütülen iç denetim faaliyetleri ile bu faaliyetlerin merkezi uyumlaştırma görevini yürüten İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun görevleri üzerinde odaklanıp, söz konusu kamu kurumlarında yürütülen iç denetim faaliyetlerinin etkinliğinin artırılmasına yönelik çalışmalar yapılacaktır.

Araştırmanın önemi, kamu kurumlarında kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik ilkelerine göre kullanıp kullanılmadığını belirlemek amacıyla kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerine başlanmıştır. Kurumlardaki iç denetim faaliyetleri bağımsız iç denetçiler tarafından nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetleri

olarak yerine getirilmektedir. Kamu kurumlarındaki iç denetim faaliyetleri, uluslararası standartlar çerçevesinde sistematik, sürekli ve disiplinli bir denetim olarak kurumların yönetim ve kontrol yapılarına, mali işlemlerine yönelik risk odaklı denetimlerin yapılması, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yürütülür. Bu amaçla iç denetçiler kurumlarda mali denetim, uygunluk denetimi, performans denetimi, sistem denetimi ve bilgi teknolojilerinin denetimi faaliyetlerini yerine getirmektedirler. Kurumlarda iç denetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde yerine getirilmesi, kurum faaliyetlerine değer katmakla birlikte iç denetim dışındaki kurumları denetleyen diğer denetim birimlerinin işini kolaylaştırmaktadır. Kamu kurumlarında sürekli bir denetim olan iç denetimin etkinliğinin artırılarak iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesi ve dış denetim ile işbirliği ve koordinasyonun artırılması, denetimde tekrarları önleyerek maliyet ve zaman tasarrufu sağlayacaktır. Bu açıklamalar doğrultusunda kamu kurumlarında yürütülen iç denetim faaliyetleri önem arz etmektedir.

#### **4.3. Araştırmanın Kapsamı**

Araştırmanın kapsamı, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa göre belirlenmiştir. 5018 sayılı Kanuna göre iç denetim faaliyetlerinin yürütüleceği kamu kurumları, düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar hariç olmak üzere genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarıdır. Kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinin merkezi uyumlaştırma görevini yerine getiren İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından 24.12.2018 tarihinde kendi internet sitesinde kamu kurumlarındaki iç denetçi kadroları, boş ve doluluk oranlarını gösteren bir liste yayınlamıştır. Bu listeye göre Kurul tarafından kamu kurumlarında toplamda 2054 iç denetçisi kadrosu oluşturulduğu görülmektedir. Bu kadroların 880 âdetinin dolu, 1174 âdetinin ise boş olduğu görülmektedir. Ayrıca yine liste incelendiğinde toplam 374 kamu kurumunda iç denetçi kadrosunun oluşturulduğu görülmektedir.

Araştırmanın kapsamı 374 kamu idaresindeki istihdam edilen 880 iç denetçiye ulaşılması amaçlanmıştır. Ancak araştırma evrenin çok geniş olması nedeniyle Kamu İç Denetçiler Derneği (KİDDER) ile iletişime geçilmiş, yapılan yüz yüze görüşmeler neticesinde derneğin araştırmaya desteği sağlanmıştır. Dernek, araştırmaya yönelik anket uygulamasını Kamu İç Denetçiler Derneği'nin internet sitesinde yayınlamıştır. Ayrıca

kamu kurumlarında çalışan iç denetçiler ile iletişime geçilerek iç denetçilerin kurumsal e-mail adreslerine anket uygulaması mail olarak gönderilerek ankete destekleri sağlanmıştır.

#### **4.4. Araştırmanın Yöntemi**

Araştırmada kullanılan yöntem olarak sosyal bilimlerde sıklıkla kullanılan anket yöntemidir. İç denetim faaliyetlerinin yürütüldüğü toplam kamu idaresinin sayısının 374 ve bu kurumların tüm Türkiye'ye yayılmış olması nedeniyle anketin uygulanacağı evren çok geniştir. Zaman ve maliyet tasarrufu sağlamak amacıyla veri toplama yöntemi olarak belirlenen anket uygulaması, Google Forms vasıtasıyla oluşturularak uygulamaya geçilmiştir.

#### **4.5. Literatür Taraması**

Kamu kurumlarında yürütülen iç denetim faaliyetlerine yönelik yapılan bazı çalışmalar aşağıda özetlenmiştir.

Alçin (2009: 223-225) Türkiye'de kamu kurumlarında yürütülen iç denetim faaliyetlerinin değerlendirmek amacıyla yaptığı çalışmada kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinin birtakım eksikliklerinin olduğu ve bu eksikliklerin ortadan kaldırılması durumunda kamu idari yapısının daha güçlü hale geleceği sonucuna ulaşmıştır. Çıplak (2009: 324-331) Türkiye'de kamu kurumlarında yürütülen iç denetim faaliyetlerine yönelik yaptığı çalışmada kamu kurumlarında iç denetim unsurunun birtakım sorunlara sahip olduğu ve bu sorunların çözümünde merkezi uyumlaştırma biriminin kurumsal kapasitesinin artırılması gerektiği sonucuna ulaşmıştır. Güner (2009: 224-225) tarafından kamu kurumlarında iç denetim sürecine geçiş aşamasında karşılaşılan sorunlara yönelik yapmış olduğu çalışmada iç denetim ile ilgili farkındalık düzeyinin düşük olduğu, iç denetim paydaşlarının çağdaş iç denetimin işlevleri ile rolleri hakkında bilgi sahibi olmadıklarını, üst yöneticilerin iç denetim çalışmalarını yeterince desteklemedikleri sonucuna ulaşmıştır.

Gürdal ve Çıplak (2010: 78) tarafından kamu kurumlarında iç denetime yönelik yapılan alan araştırmasında iç denetimin sorunlarının çözümünü hızlandırmak ve ortadan kaldırmak amacıyla merkezi uyumlaştırma biriminin kurumsal kapasitesinin artırılması

gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Soylu (2010: 190) kamu kurumlarında mevcut i denetim uygulamalarına yönelik yaptığı araştırmada iç denetimin mevcut sorunlarını tespit ederek bunların ortadan kaldırılmasına yönelik öneriler sunmuştur. Akçay (2012: 211-214) kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinin etkinliğini ölçmek amacıyla belediyeler üzerinde yapmış olduğu çalışmasında i denetim faaliyetlerinin etkinliğini olumsuz yönde etkileyen birtakım sorunların olduğunu tespit etmiştir. elikay (2012: 176-179) kamu kesimindeki iç denetim faaliyetleri ile özel sektör i denetim faaliyetlerini karşılaştırmaya yönelik yaptığı çalışmasında kamu kesiminde iç denetimin özel sektör i denetime göre daha fazla sorunlarının olduğunu tespit etmiştir. Arslan (2013: 206-213) büyükşehir belediyelerinde iç denetime yönelik yapmış olduğu çalışmasında büyükşehir belediyelerinde iç denetim faaliyetlerinin diğer kamu kurumlarındaki iç denetim faaliyetleri ile benzer sorunlara sahip olduğunu tespit ederek bu sorunların çözümünde kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerini düzenleyen aktörler arasında birlikte çalışma yapılması gerektiği sonucuna ulaşmıştır. Gökalp (2013: 94) kamu kurumlarında iç denetimin etkinliğini ölçmek amacıyla yaptığı çalışmasında i denetçiler nazarında iç denetimin etkinliğinin yüksek olduğu fakat kamu kurumlarında çalışanların i denetim hakkında yeteri kadar bilgiye sahip olmadığını ve ayrıca kamu kurumlarında iç kontrol sisteminin kurulamadığı sonucuna ulaşmıştır. Mantar (2013: 152) kamu kurumlarında iç denetimin kontrol faaliyetlerini değerlendirme ve ölçmedeki etkililiğini belirlemek amacıyla yaptığı çalışmasında i kontrolün bir parçası olan ve kontrol faaliyetlerinin etkinliği ile yeterliliğinin sağlanmasında önemli bir katkısı olması gereken iç denetimin kamu kesiminde kendisinden beklenen etkiyi tam olarak göstermediği sonucuna ulaşılmıştır. Sarıbuğday (2013: 288) kamu kurumlarında iç denetimin yapısı ve mali denetime yönelik olarak yaptığı çalışmada kamu kurumlarında iç denetçi ile üst yöneticiler arasındaki iletişimin eksik olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Bircan (2014: 91-94) niversitelerde yürütülen i denetim faaliyetlerine yönelik yapmış olduğu çalışmasında iç denetimin etkinliğinin artırılması amacıyla merkezi uyumlaştırma birimine önemli görevlerin düştüğü sonucuna ulaşmıştır. Küçük (2015: 84-91) niversitelerde iç denetim faaliyetlerine yönelik yapmış olduğu çalışmasında i denetim faaliyetlerinin eksikliklerinin olduğunu ve bu eksikliklerin i denetçilerin yeni atanmış olmaları ile uygulamaya yeni başlanmış olmasından kaynaklandığını tespit etmiştir. zdemir (2015: 123) Türkiye’de genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde

iç denetime yönelik yapmış olduğu çalışmasında genel bütçe kapsamındaki idarelerde iç denetimin istenilen düzeyde olmadığını belirlemiştir. Kaya (2016: 84) tarafından kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerine yönelik yapılan çalışmada iç denetim unsurunun birtakım eksiklikleri ve ihtiyaçları olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Demirel (2017: 92-96) iç denetimin yapısal ve işlevsel sorunlarına yönelik yapmış olduğu çalışmasında iç denetim kavramının hala yeni bir kavram olma özelliğini koruduğunu ve bu nedenle iç denetimi anlamakta ve kavramakta bazı sorunların devam ettiğini tespit etmiştir. Karcıoğlu ve Kurnaz (2017: 1101-1103) tarafından kamu kurumlarında risk odaklı iç denetim yaklaşımına yönelik yapmış oldukları çalışmalarında kamu kurumlarında iç denetimin planlanma ve uygulama aşamasında iyi olmakla birlikte risk odaklı iç denetim sürecinin tüm aşamaları bütünsel olarak değerlendirildiğinde sürecin kamu kurumlarında uygulanma durumunun istenilen düzeyde olmadığı tespit edilmiştir. Özcan (2018: 103-195) kamu kurumlarında iç denetimin fonksiyonları ve etkinliğine yönelik yapmış olduğu çalışmasında iç denetimin etkinliğinin artırılabilmesi için sadece yöneticilere değil, iç denetçilere de önemli görevlerin düştüğü sonucuna ulaşmıştır.

İşçi (2019: 136-138) üniversitelerde iç denetimin etkinliğinin performans açısından değerlendirmek amacıyla yapmış olduğu çalışmasında üniversitelerde iç denetime yönelik olumsuz yaklaşımların olması ile yasal düzenlemelerin etkinliği artırmada yetersiz kaldığı ve bunlara rağmen iç denetçiler perspektifinden kurumsal performansın artırılmasında iç denetimin önemli rol oynadığı sonucuna ulaşmıştır. Yıldırım (2019: 207-210) üniversitelerde iç kontrol sistemi ile iç denetimin etkinliğini belirlemek amacıyla yapmış olduğu çalışmasında üniversitelerde iç kontrol sistemi ile iç denetimin oluşturulmasına rağmen bu unsurların üniversitelerde etkin ve verimli bir şekilde çalışmadığı sonucuna ulaşmıştır.

#### **4.6. Araştırma Ölçeğinin Oluşturulması**

Ankette yer alan önermeler, iç denetçilerle gerek yüz yüze yapılan görüşmeler gerekse de telefonla yapılan görüşmeler sonucunda elde edilen verilere göre oluşturulmuştur. Anket uygulamaya geçilmeden çeşitli kamu kurumlarında çalışan iç denetçilere telefonla ulaşılarak kurumsal e-mail adreslerine mail olarak atılmıştır. Gelen



36 cevaba göre anket ön test yapılarak güvenilirlik ve geçerlilik testlerinden geçirilmiştir. Güvenilirlik ve geçerlilik test sonuçlarının literatürde kabul edilen değerler aralığında olması sonucu anketin uygulanmasına karar verilmiştir. Bu sebeple anket uygulamasının linki KİDDER'in internet sitesinde yayımlanarak cevaplamaları için iç denetçilere çağrıda bulunulmuştur. Ancak ankete katılımın düşük sayıda olması sebebiyle kamu kurumlarında çalışan iç denetçilere telefonla ulaşıp araştırmaya destek vermeleri istenerek kurumsal e-mail adreslerine anket uygulaması mail olarak atılmıştır.

Oluşturulan anket formu toplam dört bölüm olarak hazırlanmıştır. Anket formunun ilk kısmında anketin amacını ve önemine yönelik genel açıklama yapılmıştır. Anketin birinci bölümünde katılımcıların demografik özelliklerini belirlemek amacıyla çoktan seçmeli 8 soru sorulmuştur. Anketin ikinci bölümünde kamu kurumlarında yürütülen iç denetim faaliyetleri hakkında iç denetçilerin görüşlerini belirlemek amacıyla 5'li likert ölçeği kullanılarak 33 soru sorulmuştur. Katılımcıların soruları, Kesinlikle Katılmıyorum, Katılmıyorum, Kararsızım, Katılıyorum ve Kesinlikle Katılıyorum şeklinde değerlendirmeleri sağlanmıştır. Araştırmanın üçüncü bölümünde kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinin merkezi uyumlaştırma birimi olan İç Denetim Koordinasyon Kurulunun etkinliği hakkında iç denetçilere 5'li likert ölçeği kullanılarak 19 soru sorulmuştur. Katılımcıların soruları, Kesinlikle Katılmıyorum, Katılmıyorum, Kararsızım, Katılıyorum ve Kesinlikle Katılıyorum şeklinde değerlendirmeleri sağlanmıştır. Araştırmanın dördüncü bölümünde kamu kurumlarında yürütülen iç denetim faaliyetleri ile dış denetim faaliyetlerinin birbirini tamamlayarak denetim kalitesinin artırılması amacıyla iç denetçilere 5'li likert ölçeği kullanılarak 7 soru sorulmuştur. Katılımcıların soruları, Kesinlikle Katılmıyorum, Katılmıyorum, Kararsızım, Katılıyorum ve Kesinlikle Katılıyorum şeklinde değerlendirmeleri sağlanmıştır.

#### 4.7. Araştırmanın Hipotezleri ve Modeli

Araştırma kapsamında ortaya konulan hipotezler ve araştırma modeli aşağıdaki gibidir:

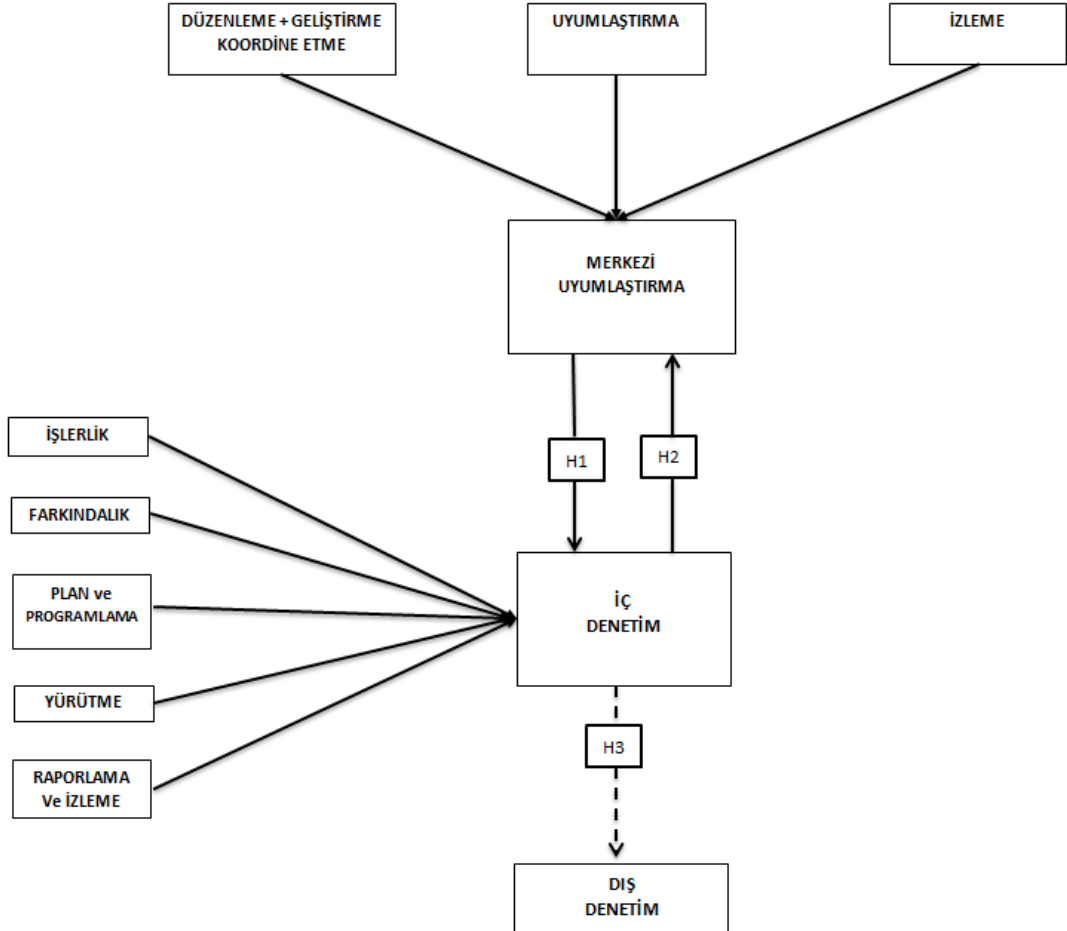
No	Hipotez
<b>H1</b>	<b>Merkezi uyumlaştırmanın etkinliği arttıkça iç denetim faaliyetlerinin etkinliği de artmaktadır.</b>
H1a	Merkezi uyumlaştırmanın düzenleme, geliştirme ve koordine etme görevleri ile iç denetimin işlerlik alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.
H1b	Merkezi uyumlaştırmanın düzenleme, geliştirme ve koordine etme görevleri ile iç denetimin farkındalık alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.
H1c	Merkezi uyumlaştırmanın düzenleme, geliştirme ve koordine etme görevleri ile iç denetimin planlama ve programlama alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.
H1d	Merkezi uyumlaştırmanın düzenleme, geliştirme ve koordine etme görevleri ile iç denetimin yürütme alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.
H1e	Merkezi uyumlaştırmanın düzenleme, geliştirme ve koordine etme görevleri ile iç denetimin raporlama ve izleme alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.
H1f	Merkezi uyumlaştırmanın uyumlaştırma görevleri ile iç denetimin işlerlik alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.
H1g	Merkezi uyumlaştırmanın uyumlaştırma görevleri ile iç denetimin farkındalık alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.
H1h	Merkezi uyumlaştırmanın uyumlaştırma görevleri ile iç denetimin planlama ve programlama alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.
H1i	Merkezi uyumlaştırmanın uyumlaştırma görevleri ile iç denetimin yürütme alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.
H1j:	Merkezi uyumlaştırmanın uyumlaştırma görevleri ile iç denetimin raporlama ve izleme alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.
H1k	Merkezi uyumlaştırmanın izleme görevleri ile iç denetimin işlerlik alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.

- H1l Merkezi uyumlaştırmanın izleme görevleri ile iç denetimin farkındalık alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.
- H1m Merkezi uyumlaştırmanın izleme görevleri ile iç denetimin plan ve programlama alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.
- H1n Merkezi uyumlaştırmanın izleme görevleri ile iç denetimin yürütme alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.
- H1o Merkezi uyumlaştırmanın izleme görevleri ile iç denetimin raporlama ve izleme alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.
- H2 İ denetim ile merkezi uyumlaştırma arasında anlamlı bir ilişki vardır.**
- H2a İç denetimin işlerlik faaliyetleri ile merkezi uyumlaştırmanın düzenleme, geliştirme ve koordine etme alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.
- H2b İç denetimin işlerlik faaliyetleri ile merkezi uyumlaştırmanın uyumlaştırma alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.
- H2c İç denetimin işlerlik faaliyetleri ile merkezi uyumlaştırmanın izleme alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.
- H2d İç denetimin farkındalık faaliyetleri ile merkezi uyumlaştırmanın düzenleme, geliştirme ve koordine etme alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.
- H2e İç denetimin farkındalık faaliyetleri ile merkezi uyumlaştırmanın uyumlaştırma alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.
- H2f İç denetimin farkındalık faaliyetleri ile merkezi uyumlaştırmanın izleme alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.
- H2g İç denetimin plan ve programlama faaliyetleri ile merkezi uyumlaştırmanın düzenleme, geliştirme ve koordine etme alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.
- H2h İç denetimin plan ve programlama faaliyetleri ile merkezi uyumlaştırmanın uyumlaştırma alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.
- H2i İç denetimin plan ve programlama faaliyetleri ile merkezi uyumlaştırmanın izleme alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.
- H2j İç denetimin yürütme faaliyetleri ile merkezi uyumlaştırmanın düzenleme, geliştirme ve koordine etme alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.

- H2k İç denetimin yürütme faaliyetleri ile merkezi uyumlaştırmanın uyumlaştırma alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.
- H2l İç denetimin yürütme faaliyetleri ile merkezi uyumlaştırmanın izleme alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.
- H2m İç denetimin raporlama ve izleme faaliyetleri ile merkezi uyumlaştırmanın düzenleme, geliştirme ve koordine etme alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.
- H2n İç denetimin raporlama ve izleme faaliyetleri ile merkezi uyumlaştırmanın uyumlaştırma alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.
- H2o İç denetimin raporlama ve izleme faaliyetleri ile merkezi uyumlaştırmanın izleme alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.
- H3 İç denetim faaliyetlerinin etkinliği arttıkça dış denetime sağladığı katkılar artmaktadır.**
- H3a İç denetimin işlerlik faaliyetleri ile dış denetim arasında anlamlı bir ilişki vardır.
- H3b İç denetimin farkındalık faaliyetleri ile dış denetim arasında anlamlı bir ilişki vardır.
- H3c İç denetimin plan ve programlama faaliyetleri ile dış denetim arasında anlamlı bir ilişki vardır.
- H3d İç denetimin yürütme faaliyetleri ile dış denetim arasında anlamlı bir ilişki vardır.
- H3e İç denetimin raporlama ve izleme faaliyetleri ile dış denetim arasında anlamlı bir ilişki vardır.
- H4 Demografik değişkenler araştırma modelini etkilemektedir.**
- H4a Cinsiyet değişkenine göre araştırma modeline yönelik görüşlerde anlamlı bir farklılık vardır.
- H4b Yaş değişkenine göre araştırma modeline yönelik görüşlerde anlamlı bir farklılık vardır.
- H4c Mesleki tecrübe değişkenine göre araştırma modeline yönelik görüşlerde anlamlı bir farklılık vardır.
- H4d Mezun olunan bölüm değişkenine göre araştırma modeline yönelik görüşlerde anlamlı bir farklılık vardır.

- H4e İç denetçi olmadan önceki meslek değişkenine göre araştırma modeline yönelik görüşlerde anlamlı bir farklılık vardır.
- H4f Üst yöneticinin göreve gelme şekli değişkenine göre araştırma modeline yönelik görüşlerde anlamlı bir farklılık vardır.
- H4g İç denetçi sertifika derecesi değişkenine göre araştırma modeline yönelik görüşlerde anlamlı bir farklılık vardır.
- H4h İç denetim türü değişkenine göre araştırma modeline yönelik görüşlerde anlamlı bir farklılık vardır.

**Şekil 15: Merkezi Uyumlaştırma ile İç Denetim, İç Denetim ile Merkezi Uyumlaştırma ve İç Denetim ile Dış Denetim Arasındaki İlişkinin Modellenmesi**



#### 4.8. Araştırmanın Kısıtları

Araştırma toplam 374 kamu idaresinde istihdam edilen 880 iç denetçi ile sınırlandırılmıştır. Sosyal bilimler alanında yapılan araştırmaların maruz kaldığı kısıtlar

ile anket uygulamaları sonucunda elde edilen verilerde ortaya çıkabilecek olumsuz sonuçlar bu çalışma içinde geçerlidir. Elde edilen verilerde:

- Araştırmada kullanılan veri toplama araçlarının kamu idarelerinde görevli iç denetçilerin anketleri anlayarak cevap verdikleri varsayılmıştır,
- Araştırmanın örneklem grubunun araştırmanın evrenini temsil ettiği varsayılmıştır,
- Araştırmaya katılan örneklem grubunun geçerli ve güvenilir algı ve görüş belirttiği varsayılmıştır.

#### **4.9. Evren ve Örneklem**

Kamu idarelerinde iç denetim faaliyetlerinin merkezi uyumlaştırma görevini icra eden İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından 24.12.2018 tarihinde kendi internet sitesinde kamu kurumlarındaki iç denetçi kadroları ile boş ve doluluk oranlarını gösteren bir liste yayınlamıştır. Bu listeye göre Kurul tarafından 374 kamu kurumunda toplamda 2054 iç denetçisi kadrosu oluşturulduğu görülmektedir. Bu kadroların 880 âdetinin dolu, 1174 âdetinin ise boş olduğu görülmektedir. Araştırmada 880 iç denetçiye ulaşılması amaçlanmıştır. (<https://www.hmb.gov.tr/duyuru/idareler-itibariyle-guncel-dolu-bos-ic-denetci-kadro-sayilari> 08.08.2019)

#### **4.10. Verilerin Analizi**

Verilerin analizi SPSS 25 ve AMOS 18 paket programı kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Veriler Faktör Analizi yapılarak ölçeklerin alt boyutları belirlenmiştir. AMOS programı yardımıyla oluşturulan ölçeklerde ölçek geliştirme sürecinin önemli bir kısmı olan Doğrulayıcı Faktör Analizi uygulanarak ölçeği oluşturan alt boyutların doğruluğu tespit edilmiştir. Alt grupların güvenilirlik ve geçerlilikleri Cronbach Alpha yöntemiyle incelenmiştir. Ölçeklerin tümel güvenilirliği yine Cronbach Alpha yöntemiyle incelenmiştir.

Nitel değişkenlere ait yüzde ve frekans değerleri verilmiştir. Bir nicel ve bir kategorik değişken arasında yapılacak ikili karşılaştırmalarda verilerin normal dağılıma uygunluğu Shapiro-Wilk testi ile sınıanmıştır. Verilerin normal dağılıma uygunluk

göstermedikleri tespit edilmiş ve bu sebeple parametrik olmayan istatistiksel yöntemler kullanılmıştır. Kategori sayısı iki olan kategorik değişkenlerle nicel değişkenlerin karşılaştırılmasında Mann-Whitney U testi, ikiden çok kategori içeren değişkenlerle nicel değişkenlerin karşılaştırılmasında Kruskal Wallis H testi kullanılmıştır. Kruskal Wallis H testi sonucunda farklılık olduğu tespit edilen karşılaştırmalarda farklılığın hangi kategori ya da kategorilerden kaynaklandığını tespit edebilmek için kategoriler ikiye bölünmüş ve Mann-Whitney U testi ile karşılaştırılmıştır. İki nicel değişken arasında yapılan karşılaştırmalarda ise veriler normal dağılıma uygunluk göstermediği için Spearman korelasyonu kullanılmıştır. Araştırma Cronbach Alpha ( $\alpha$ )=0.05 olarak alınmıştır.

#### 4.11. Modelin Geçerlilik ve Güvenirlik Çalışması

##### 4.11.1. Kamu Kurumlarında İç Denetim Ölçeği Geçerlilik ve Güvenirlik Çalışması

Kamu kurumlarında yapılan iç denetim faaliyetlere yönelik ölçek taslağının yapı geçerliliğini belirlemek amacıyla Açıklayıcı Faktör Analizi yapılmıştır. Açıklayıcı Faktör Analizinde örneklem büyüklüğünün yeterliliğini incelemeye kullanılan Kaiser-Meyer-Olkin 0,91 bulunarak örneklem büyüklüğünün yeterli düzeyde olduğu görülmüştür. Bartlett's Sphericity Testi  $p < 0,001$  ( $\chi^2$ : 3993,282; df: 528; p: 0,000 ) elde edilerek ilişkisizliği belirten birim matristen farklı ve maddeler arası ilişkinin olduğunu ve sonuç olarak KMO ve Bartlett Testleri sonucunda ölçeğin faktör analizinin yapılabilir olduğu görülmüştür.

**Tablo 5: Kamu Kurumlarında İç Denetim Faaliyetleri Ölçeği KMO and Bartlett's Test Bulguları**

KMO and Bartlett's Test		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,910
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	3993,282
	df	528
	Sig.	,000

**Tablo 6: Tablo Kamu Kurumlarında İç Denetim Faaliyetleri Ölçeği Ortak Varyans Tablosu**

	<b>Faktör Yüğü</b>
1.Çalıştığım kurumda üst yöneticinin iç denetime bakış açısı pozitifdir.	,832
3.Çalıştığım kurumda iç denetim raporu,iç denetçilerin görüş ve önerilerini içerecek şekilde hazırlanmaktadır.	,608
4.Çalıştığım kurumda iç denetçiler,iç denetim faaliyetlerini yürütürken planlama aşamasında belirlenen bütün denetim alanlarını denetleyebilmektedirler.	,635
5.Çalıştığım kurumda,iç denetim raporları düzenli olarak ve zamanında hazırlanmaktadır.	,669
6.Çalıştığım kurumda iç denetim plan ve programları düzenli olarak hazırlanmaktadır.	,694
7.Çalıştığım kurumda üst yönetici,iç denetime yeteri kadar önem vermektedir.	,830
8.Çalıştığım kurumda iç denetim rapor sonuçlarının izlenmesi amacıyla bir takip sistemi kurulmuştur.	,498
9.Çalıştığım kurumda görev alan iç denetim dışındaki denetim elemanları ile iç denetçiler arasındaki görev ve rol ayrışması net olarak belirlenmiştir.	,515
10.Çalıştığım kurumda üst yönetici,iç denetim faaliyetleri hakkında yeterli bilgiye sahiptir.	,752
11.Çalıştığım kurumda iç denetim raporunun hazırlanması aşamasında,üst yöneticinin herhangi bir müdahalesi söz konusu değildir.	,722
12.Çalıştığım kurumda birimlerin yöneticileri ve çalışanları iç denetim hakkında yeterli bilgiye sahiptir.	,658
13.Çalıştığım kurumda üst yönetici,iç denetimin danışmanlık faaliyetlerinden yeteri kadar yararlanmaktadır.	,673
14.Çalıştığım kurumda iç denetim rapor sonuçlarının izlenme aşamasında üst yöneticinin herhangi bir müdahalesi söz konusu değildir.	,690
15.Çalıştığım kurumda iç denetim plan ve programları hazırlanırken üst yöneticinin görüşü alınmaktadır.	,545
16.Çalıştığım kurumda iç denetim ile kurumun diğer birimleri arasında işbirliği gelişmiştir.	,613
17.Çalıştığım kurumda faaliyet raporları,düzenli olarak ve zamanında hazırlanmaktadır.	,682
18.Çalıştığım kurumda izleme aşamasının sonuçları,yıllık faaliyet raporlarında belirtilmektedir.	,566
19.İç denetim fonksiyonunun üst yönetime bağlı olması,iç denetim fonksiyonunun bağımsızlığını	,440
20.Çalıştığım kurumda iç denetçiler,iç denetim faaliyetleri hakkında yeteri kadar farkındalık yaratma ve bilgilendirme çalışmalarını yerine getirmektedirler.	,673
21.Çalıştığım kurumda iç denetçiler,yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahiptirler.	,682
22.Çalıştığım kurumda üst yönetici,iç denetim plan ve programını imzalamaktadır.	,652
23.Çalıştığım kurumda iç denetim faaliyetlerinin yürütölme aşamasında,üst yönetim tarafından herhangi bir müdahale söz konusu değildir.	,721
24.Çalıştığım kurumda iç denetim raporu,üst yöneticinin iç denetimden olan beklentileri dikkate alınarak hazırlanmaktadır.	,527
25.Çalıştığım kurumda iç denetçilerin mesleklerinden elde ettikleri motivasyon yüksektir.	,674
26.Çalıştığım kurumda iç denetim plan ve programının hazırlanma aşamasında,üst yönetim tarafından herhangi bir müdahale söz konusu değildir.	,580
27.Çalıştığım kurumda iç denetçilerin denetim faaliyetlerini rahatlıkla yürütebilmeleri için gerekli çalışma ortamı üst yönetici tarafından sağlanmıştır.	,690
28.Çalıştığım kurumda iç denetim raporu hazırlanırken kurumun stratejileri,hedefleri ve riskleri dikkate alınmaktadır.	,470
29.Kamu kurumlarındaki iç denetçi kadrolarına atamaların zorunlu hale getirilmesi iç denetimin etkinliğini artıracaktır.	,686
30.Çalıştığım kurumda üst yönetici ile iç denetçiler arasındaki iletişim güçlüdür.	,710
31.Kamu kurumlarındaki iç denetçi kadrolarına dışarıdan başka bir kurum tarafından atamaların yapılması iç denetimin bağımsızlık ve objektifliğini artıracaktır.	,807
32.Çalıştığım kurumda iç denetim raporu,güvenilir ve yeterli bilgiyi içerecek şekilde hazırlanmaktadır.	,694
33.Çalıştığım kurumdaki denetim alanları,risk faktörleri dikkate alınarak derecelendirilmektedir.	,672



Tablo 6’da verilen Kamu Kurulumlarında İç Denetim Faaliyetleri Ölçeği Ortak Varyans Tablosuna göre faktör yükleri 0,470-0,832 aralığında tek boyutlu bir ölçeğe sahip olduğu görülmüştür. Başlangıçta tek boyutlu olan bu ölçek döndürülmüş faktör yükleri analizi ile alt boyutlara ayrılmışlardır.

Başlangıçta tek boyut da oluşturulan ölçek Açıklayıcı Faktör Analizi ile alt boyutlara ayrılmıştır. Oluşan bu alt boyutlar çeşitli uzmanların görüşleri ve tezde yapılan literatür çalışmaları doğrultusunda model oluşturulup yapı geçerliliği için gerekli olan Doğrulayıcı Faktör Analizine geçilmiştir. Uzman görüşleri ışığında 1. Faktör (İşlerlik), 2. Faktör (Farkındalık), 3. Faktör (Plan ve Programlama), 4. Faktör (Yürütme), 5. Faktör (Raporlama ve İzleme) şeklinde belirlenmiştir. Faktör yükleri incelendiğinde 0,40 altı yükler tabloya alınmamış olup faktör yüklerinin yüksek değerlerde olup bulunduğu faktörü iyi düzeyde temsil edebileceği görülmektedir.

Temel bileşenler metodu ve varimax rotasyonu seçilerek faktör alt boyutlarında oluşan yükler döndürülmüş faktör yükü tablosunda belirtilmiştir. Varimax döndürme işlemi sonucunda 5 faktör oluşmuştur. Tablo 7’de görüldüğü üzere 1. Faktör (İşlerlik) 1, 7, 13, 19, 21, 25, 29, 31 numaralı maddelerden, 2. Faktör (Farkındalık) 10, 12, 20 ve 30 numaralı maddeden, 3. Faktör (Plan ve programlama) ise 6, 15, 22, 26, 33 numaralı maddelerden, 4. Faktör (Yürütme) 4, 9, 16, 23, 27 numaralı maddeden, 5. Faktör (Raporlama-İzleme) 3, 5, 8, 11, 14, 17, 18, 24 nolu maddelerden oluşmaktadır. Faktör yükleri incelendiğinde 0,40 altı yükler tabloya alınmamakla birlikte faktör yükleri yüksek değerlerde olup, bulunduğu faktörü iyi düzeyde temsil ettiği görülmektedir.

**Tablo 7: Kamu Kurumlarında İç Denetim Faaliyetleri Ölçeği Varimax ile Döndürülmüş Faktör Yükleri**

Döndürülmüş Faktör Yükleri					
Maddeler	Faktörler				
	1	2	3	4	5
1.Çalıştığım kurumda üst yöneticinin iç denetime bakış açısı pozitifdir.	,805				
7.Çalıştığım kurumda üst yönetici, iç denetime yeteri kadar önem vermektedir.	,835				
13.Çalıştığım kurumda üst yönetici, iç denetimin danışmanlık faaliyetlerinden yeteri kadar yararlanmaktadır.	,681				
19.İç denetim fonksiyonunun üst yönetime bağlı olması, iç denetim fonksiyonunun bağımsızlığını sağlamaktadır.	,545				
21.Çalıştığım kurumda iç denetçiler, yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahiptirler.	,794				
25.Çalıştığım kurumda iç denetçilerin mesleklerinden elde ettikleri motivasyon yüksektir.	,654				
29.Kamu kurumlarındaki iç denetçi kadrolarına atamaların zorunlu hale getirilmesi iç denetimin etkinliğini artıracaktır.	,495				

Döndürülmüş Faktör Yükleri					
Maddeler	Faktörler				
	1	2	3	4	5
31.Kamu kurumlarındaki iç denetçi kadrolarına dışarıdan başka bir kurum tarafından atamaların yapılması iç denetimin bağımsızlık ve objektifliğini artıracaktır.	,889				
10.Çalıştığım kurumda üst yönetici, iç denetim faaliyetleri hakkında yeterli bilgiye sahiptir.		,752			
12.Çalıştığım kurumda birimlerin yöneticileri ve çalışanları iç denetim hakkında yeterli bilgiye sahiptir.		,651			
20.Çalıştığım kurumda iç denetçiler, iç denetim faaliyetleri hakkında yeteri kadar farkındalık yaratma ve bilgilendirme çalışmalarını yerine getirmektedirler.		,695			
30.Çalıştığım kurumda üst yönetici ile iç denetçiler arasındaki iletişim güçlüdür.		,775			
6.Çalıştığım kurumda iç denetim plan ve programları düzenli olarak hazırlanmaktadır.			,649		
15.Çalıştığım kurumda iç denetim plan ve programları hazırlanırken üst yöneticinin görüşü alınmaktadır.			,608		
22.Çalıştığım kurumda üst yönetici, iç denetim plan ve programını imzalamaktadır.			,522		
26.Çalıştığım kurumda iç denetim plan ve programının hazırlanma aşamasında, üst yönetim tarafından herhangi bir müdahale söz konusu değildir.			,495		
33.Çalıştığım kurumdaki denetim alanları, risk faktörleri dikkate alınarak derecelendirilmektedir.			,611		
4.Çalıştığım kurumda iç denetçiler, iç denetim faaliyetlerini yürütürken planlama aşamasında belirlenen bütün denetim alanlarını denetleyebilmektedirler.				,487	
9.Çalıştığım kurumda görev alan iç denetim dışındaki denetim elemanları ile iç denetçiler arasındaki görev ve rol ayrışması net olarak belirlenmiştir.				,520	
16.Çalıştığım kurumda iç denetim ile kurumun diğer birimleri arasında işbirliği gelişmiştir.				,676	
23.Çalıştığım kurumda iç denetim faaliyetlerinin yürütülme aşamasında, üst yönetim tarafından herhangi bir müdahale söz konusu değildir.				,761	
27.Çalıştığım kurumda iç denetçilerin denetim faaliyetlerini rahatlıkla yürütebilmeleri için gerekli çalışma ortamı üst yönetici tarafından sağlanmıştır.				,715	
3.Çalıştığım kurumda iç denetim raporu, iç denetçilerin görüş ve önerilerini içerecek şekilde hazırlanmaktadır.					,647
5.Çalıştığım kurumda, iç denetim raporları düzenli olarak ve zamanında hazırlanmaktadır.					,642
8.Çalıştığım kurumda iç denetim rapor sonuçlarının izlenmesi amacıyla bir takip sistemi kurulmuştur.					,562
11.Çalıştığım kurumda iç denetim raporunun hazırlanması aşamasında, üst yöneticinin herhangi bir müdahalesi söz konusu değildir.					,659
14.Çalıştığım kurumda iç denetim rapor sonuçlarının izlenme aşamasında üst yöneticinin herhangi bir müdahalesi söz konusu değildir.					,673
17.Çalıştığım kurumda faaliyet raporları, düzenli olarak ve zamanında hazırlanmaktadır.					,704
18.Çalıştığım kurumda izleme aşamasının sonuçları, yıllık faaliyet raporlarında belirtilmektedir.					,507
24.Çalıştığım kurumda iç denetim raporu, üst yöneticinin iç denetimden olan beklentileri dikkate alınarak hazırlanmaktadır.					,483
28.Çalıştığım kurumda iç denetim raporu hazırlanırken kurumun stratejileri, hedefleri ve riskleri dikkate alınmaktadır.					,590
32.Çalıştığım kurumda iç denetim raporu, güvenilir ve yeterli bilgiyi içerecek şekilde hazırlanmaktadır.					,686

Tablo 6'daki ortak varyans tablosunda bulunan faktör yükleri incelendiğinde bir maddenin (2. madde) çıkarıldığı görülebilir. Ölçeği oluşturacak olan bu maddelerin öz değerleri 1'den büyük olanlar faktör, yani alt boyutları oluşturmaktadır. Tablo 8'de gösterilen öz değerler tablosunda da görüldüğü üzere beş adet faktör oluşmuştur. Bu alt boyutlar maddelerdeki değişimin %63,01'ini açıklayabilmektedirler. Bu yüzde yeterli olarak adlandırılmaktadır. Literatürde %50-%60 aralığı, yeterli olarak görülmektedir.

**Tablo 8: Kamu Kurumlarında İç Denetim Faaliyetleri Ölçeği Öz Değerler Tablosu**

Faktör	Öz Değerler	Açıklanan Toplam Varyans	Kümülatif Toplam Varyans
1	12,421	37,941	37,641
2	3,472	9,490	47,430
3	2,633	7,180	54,610
4	1,450	4,395	59,005
5	1,019	3,996	63,01

Açıklayıcı Faktör Analizi sonucunda oluşturulan 32 maddeden ve 5 alt boyuttan oluşan bu yapıyı doğrulamak için Doğrulayıcı Faktör Analizi yapılmıştır. Oluşturulan bu modelin uyumluluğunu belirlemek için Doğrulayıcı Faktör Analizindeki uyum indekslerine bakılmıştır.

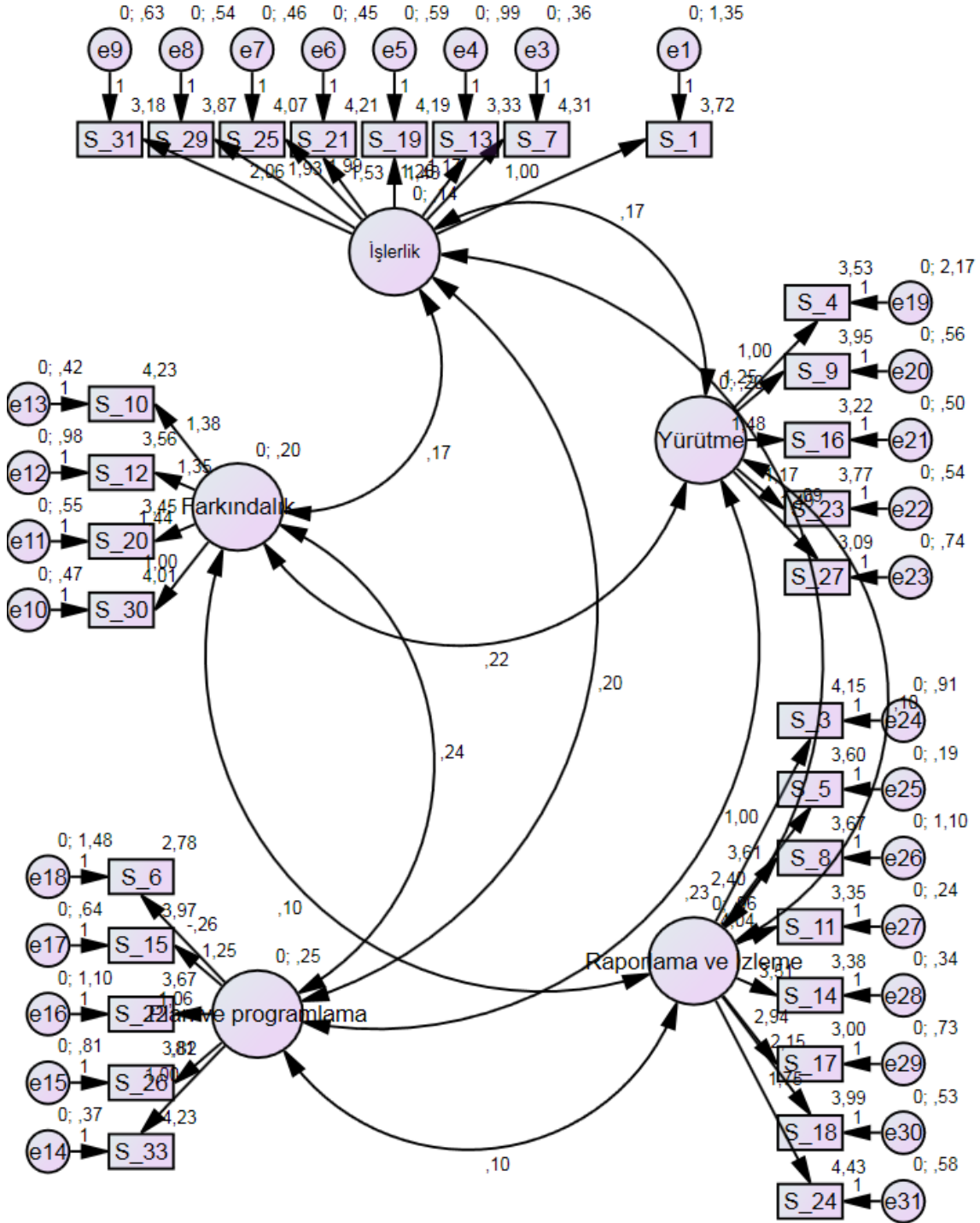
**Tablo 9: Kamu Kurumlarında İç Denetim Faaliyetleri Ölçeği Model Uyum Değerleri**

	Modelin Uyum Değerleri	Kabul Edilen Uyum Değerleri
$\chi^2$ : 1398,903 df: 395 P: 0,000		
$\chi^2 / df$ :	3,542	$\leq 5$
RMSEA	,079	$\leq 0,05$ (0,06-0,08)
NFI	,871	$\geq 0,90$ (0,89-0,85)
CFI	,887	$\geq 0,90$ (0,89-0,85)
GFI	,864	$\geq 0,90$ (0,89-0,85)

Tablo 9'da verilen Ki-kare istatistiği (CMIN), GFI, CFI, NFI ve RMSEA yaygın kullanılan model uyum ölçütleridir. Ki-kare istatistiği,  $\chi^2 / df < 5$  ise kabul edilebilir bir uyumu gösterir. Uyum iyiliği indeksi (GFI) 0,864, karşılaştırmalı uyum indeksi (CFI) 0,887 ve normal uyum endeksi (NFI); 0,871 olarak ölçülmüş kabul edilebilir sınırlar içinde görülmüştür. Yaklaşık hataların ortalama karekökü (RMSEA); 0,10 altı değerler

kabul edilebilir uyumu gösterir. Doğrulayıcı Faktör Analizi ile elde ettiğimiz Ki-kare istatistiği (CMIN)  $3,542 < 5$  bulunarak oluşturulan ölçek modelinin doğrulayıcı faktör analizi yapmaya uygun olduğu gözlemlenmektedir.

Şekil 16: Kamu Kurumlarında İç Denetim Faaliyetleri Modelin Path Diagramı



Doğrulayıcı Faktör Analizi ile oluşturulan bu katsayıların 0,4'ün altında olmadığı ve 0,5'den yüksek güce sahip olduğunu, maddelerin faktörleri yeterli düzeyde açıklaya bilindiğini göstermekte ve oluşturulan modelin yeterli bir ölçme modeli olduğu görülmektedir. Tablo 10'da gösterilen standardize edilmiş regresyon katsayıları; maddelerin temsil ettiği alt boyutu açıklama gücünü gösterir, yani faktör yükleridir.

**Tablo 10: İç Denetim Faaliyetleri Ölçeği Standardize Edilmiş Regresyon Katsayıları Tablosu**

	<b>Boyut</b>	<b>Standardize Edilmiş Regresyon Katsayıları</b>
S 1	İşlerlik	,508
S 7	İşlerlik	,590
S 13	İşlerlik	,489
S 19	İşlerlik	,524
S 21	İşlerlik	,649
S 25	İşlerlik	,742
S 29	İşlerlik	,702
S 31	İşlerlik	,699
S 30	Farkındalık	,549
S 20	Farkındalık	,659
S 12	Farkındalık	,522
S 10	Farkındalık	,692
S 33	Plan ve Programlama	,640
S 26	Plan ve Programlama	,515
S 22	Plan ve Programlama	,555
S 15	Plan ve Programlama	,619
S 6	Plan ve Programlama	,508
S 4	Yürütme	,593
S 9	Yürütme	,605
S 16	Yürütme	,686
S 23	Yürütme	,583
S 27	Yürütme	,616
S 3	Raporlama-İzleme	,552
S 5	Raporlama-İzleme	,899
S 8	Raporlama-İzleme	,594
S 11	Raporlama-İzleme	,900
S 14	Raporlama-İzleme	,831
S 17	Raporlama-İzleme	,650
S 18	Raporlama-İzleme	,592
S 24	Raporlama-İzleme	,596

#### 4.11.2. Merkezi Uyumlaştırma Biriminin Etkinliği Ölçeği Geçerlilik ve Güvenirlik Çalışması

Kamu kurumlarında yapılan Merkezi Uyumlaştırma Biriminin Etkinliğine yönelik ölçek taslağının yapı geçerliliğini belirlemek amacıyla Açıklayıcı Faktör Analizi yapılmıştır. Açıklayıcı Faktör Analizinde örneklem büyüklüğünün yeterliliğini incelemede kullanılan Kaiser-Meyer-Olkin, tablo 11 incelendiğinde 0,897 bulunarak örneklem büyüklüğünün yeterli düzeyde olduğu görülmektedir. Bartlett's Sphericity Testi  $p < 0,001$  ( $x^2$ : 1697,110; df: 171; p: 0,000) elde edilerek ilişkisizliği belirten birim matristen farklı ve maddeler arası ilişkinin olduğunu ve sonuç olarak KMO ve Bartlett Testleri sonucunda ölçeğin faktör analizinin yapılabilir olduğuna karar verilmiştir.

Tablo 11: Merkezi Uyumlaştırma Biriminin Etkinliği Ölçeği KMO and Bartlett's Test Bulguları

KMO and Bartlett's Test		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.	,897	
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	1697,110
	df	171
	Sig.	,000

Tablo 12: Kamu Kurumlarında Merkezi Uyumlaştırma Biriminin Etkinliği Ölçeği Ortak Varyans Tablosu

	Faktör Yüğü
1.Kurul tarafından belirlenen iç denetim ve raporlama standartları uluslararası düzeydedir.	,700
2.Kurul, üst yönetici ile iç denetçi arasında yaşanan sorunların çözümünde objektif davranmaktadır.	,600
3.Kurul, iç denetim faaliyetlerine yönelik iyi uygulama örnekleri geliştirmekte ve yaygınlaştırmaktadır.	,720
4.Kurul, kamu kurumlarını denetleyen diğer denetim birimleriyle işbirliğini sağlamak üzere yeterli çalışmaları yapmaktadır.	,766
5.Kurul, kamu kurumlarındaki iç denetim faaliyetlerinin yapılıp yapılmadığını yakından izlemektedir.	,724
6.Kamu kurumlarındaki iç denetçi kadroları yeterli düzeydedir.	,421
7.Kurul, iç denetçilerin bağımsızlıklarına etki edecek müdahalelere karşı gerekli önlemleri almaktadır.	,651
8.Kurulun iç denetçilere yönelik düzenlediği eğitimler yeterli düzeydedir.	,519
9.Kurul, kamu kurumlarını denetleyen diğer denetim birimleriyle ortak eğitim, program ve kurslar düzenlemektedir.	,514
10.Kurul, kurumlardaki iç denetçi kadrolarını yakından takip ederek boş olan kadrolara atamaların yapılması konusunda kurumlar ile iletişime geçmektedir.	,559
11.Kurul, iç denetçi sınav ve sertifikasyon işlemlerini etkili bir şekilde yerine getirmektedir.	,616
12.Kurul ile iç denetçiler arasındaki iletişim güçlüdür.	,724

	<b>Faktör Yüğü</b>
13.Kurul tarafından üst yöneticilere, iç denetim faaliyetleri hakkında farkındalık/bilgilendirme toplantılarının düzenlenmesi, iç denetime verilen önemin artmasını sağlayacaktır.	,519
14.Kurul, iç denetim ile kurumun diğer birimleri arasında işbirliğini sağlamak amacıyla yeterli çalışmalar yapmaktadır.	,759
15.Kurul, kamu kurumlarındaki iç denetim faaliyetlerinin eksikliklerini ve iyileştirilmesi gereken alanları tespit etmek ve gerekli önlemleri almak üzere kurumlardaki iç denetim faaliyetlerini yakından takip etmektedir	,789
16.Kurul, iç denetim kalite güvence ve geliştirme programı kapsamında belirtilen dış denetim faaliyetlerini etkin bir şekilde gerçekleştirmektedir.	,761
17.İç ve dış denetçiler arasında bilgi paylaşmaya yönelik sistemlerin kurulması, iç denetimin önemini artıracaktır.	,535
18.Kurul, kurumların iç denetim uygulama sonuçlarını karşılaştırarak ve en iyi iç denetim uygulamalarını belirleyerek söz konusu iyi uygulamaların diğer kurumlarda yaygınlaşmasını sağlamaktadır.	,657
19.Kurul, uluslararası alanda iç denetim faaliyetlerine yönelik gelişmeleri yakından takip etmektedir.	,668

Başlangıçta tek boyut da oluşturulan ölçek, Açıklayıcı Faktör Analizi ile alt boyutlara ayrılmıştır. Oluşan bu alt boyutlar çeşitli uzmanların görüşleri yardımıyla model oluşturulup yapı geçerliliği için gerekli olan Doğrulayıcı Faktör Analizine geçilmiştir. Uzman görüşleri ışığında 1. Faktör (Düzenleme- Geliştirme-Koordine Etme), 2. Faktör (Uyumlaştırma), 3. Faktör (İzleme) şeklinde belirlenmiştir. Tablo 12’de görüldüğü üzere 0,40 altı faktör yükleri tabloya alınmamış olup, faktör yüklerinin yüksek değerlerde ve bulunduğu faktörü iyi düzeyde temsil edebileceği görülmektedir.

Temel bileşenler metodu ve varimax rotasyonu seçilerek faktör alt boyutların da oluşan yükler, aşağıda döndürülmüş faktör yükü tablosunda belirtilmiştir. Varimax döndürme işlemi sonucunda 3 faktör oluşmuştur. Tablo 13’de görüldüğü üzere 1. Faktör (Düzenleme- Geliştirme-Koordine Etme) 1, 3, 4, 6, 8, 9, 11, 13, 14, 16, 17, 19 numaralı maddelerden, 2. Faktör (Uyumlaştırma) 5, 10, 15 ve 18 numaralı maddeden, 3. Faktör (İzleme) ise 2, 7, 12 numaralı maddelerden oluşmaktadır. Faktör yükleri incelendiğinde 0,40 altı yükler tabloya alınmamış olmakla birlikte faktör yüklerinin yüksek değerlerde olduğu, bu sebeple bulunduğu faktörü iyi düzeyde temsil edebileceği görülmektedir.

**Tablo 13: Kamu Kurumlarında Merkezi Uyumlaştırma Biriminin Etkinliği Ölçeği Varimax ile Döndürülmüş Faktör Yükleri**

Döndürülmüş Faktör Yükleri			
	Faktör Yükleri		
	F1	F2	F3
1.Kurul tarafından belirlenen iç denetim ve raporlama standartları uluslararası düzeydedir.	,542		
3.Kurul, iç denetim faaliyetlerine yönelik iyi uygulama örnekleri geliştirmekte ve yaygınlaştırmaktadır.	,689		
4.Kurul, kamu kurumlarını denetleyen diğer denetim birimleriyle işbirliğini sağlamak üzere yeterli çalışmaları yapmaktadır.	,529		
6.Kamu kurumlarındaki iç denetçi kadroları yeterli düzeydedir.	,620		
8.Kurulun iç denetçilere yönelik düzenlediği eğitimler yeterli düzeydedir.	,799		
9.Kurul, kamu kurumlarını denetleyen diğer denetim birimleriyle ortak eğitim, program ve kurslar düzenlemektedir.	,632		
11.Kurul, iç denetçi sınav ve sertifikasyon işlemlerini etkili bir şekilde yerine getirmektedir.	,537		
13.Kurul tarafından üst yöneticilere, iç denetim faaliyetleri hakkında farkındalık/bilgilendirme toplantılarının düzenlenmesi, iç denetime verilen önemin artmasını sağlayacaktır.	,759		
14.Kurul, iç denetim ile kurumun diğer birimleri arasında işbirliğini sağlamak amacıyla yeterli çalışmalar yapmaktadır.	,687		
16.Kurul, iç denetim kalite güvence ve geliştirme programı kapsamında belirtilen dış denetim faaliyetlerini etkin bir şekilde gerçekleştirmektedir.	,635		
17.İç ve dış denetçiler arasında bilgi paylaşmaya yönelik sistemlerin kurulması, iç denetimin önemini artıracaktır.	,767		
19.Kurul, uluslararası alanda iç denetim faaliyetlerine yönelik gelişmeleri yakından takip etmektedir.	,622		
5.Kurul, kamu kurumlarındaki iç denetim faaliyetlerinin yapılıp yapılmadığını yakından izlemektedir.		,518	
10.Kurul, kurumlardaki iç denetçi kadrolarını yakından takip ederek boş olan kadrolara atamaların yapılması konusunda kurumlar ile iletişime geçmektedir.		,515	
15.Kurul, kamu kurumlarındaki iç denetim faaliyetlerinin eksikliklerini ve iyileştirilmesi gereken alanları tespit etmek ve gerekli önlemleri almak üzere kurumlardaki iç denetim faaliyetlerini yakından takip etmektedir.		,729	
18.Kurul, kurumların iç denetim uygulama sonuçlarını karşılaştırarak ve en iyi iç denetim uygulamalarını belirleyerek söz konusu iyi uygulamaların diğer kurumlarda yaygınlaşmasını sağlamaktadır.		,657	
2.Kurul, üst yönetici ile iç denetçi arasında yaşanan sorunların çözümünde objektif davranmaktadır.			,729
7.Kurul, iç denetçilerin bağımsızlıklarına etki edecek müdahalelere karşı gerekli önlemleri almaktadır.			,745
12.Kurul ile iç denetçiler arasındaki iletişim güçlüdür.			,547

Tablo 12’de belirtilen ortak varyans tablosunda bulunan faktör yükleri incelendiğinde madde çıkarılmadığı görülmektedir. Ölçeği oluşturacak olan bu maddelerin öz değerleri 1’den büyük olanlar faktör, yani alt boyutları oluşturacaklardır. Tablo 14’de verilen öz değerler tablosunda da görüldüğü üzere üç adet faktör oluşmuştur.



Bu alt boyutlar maddelerdeki değişimin %60,04'ünü açıklayabilmektedirler. Bu yüzde yeterli olarak kabul edilmektedir. Literatürde %50-%60 aralığı yeterli olarak görülür.

**Tablo 14: Merkezi Uyumlaştırma Biriminin Etkinliği Ölçeği Öz Değerler Tablosu**

Faktör	Öz Değerler	Açıklanan Toplam Varyans	Kümülatif Toplam Varyans
1	8,121	43,121	43,121
2	2,093	10,752	53,873
3	1,246	6,557	60,043

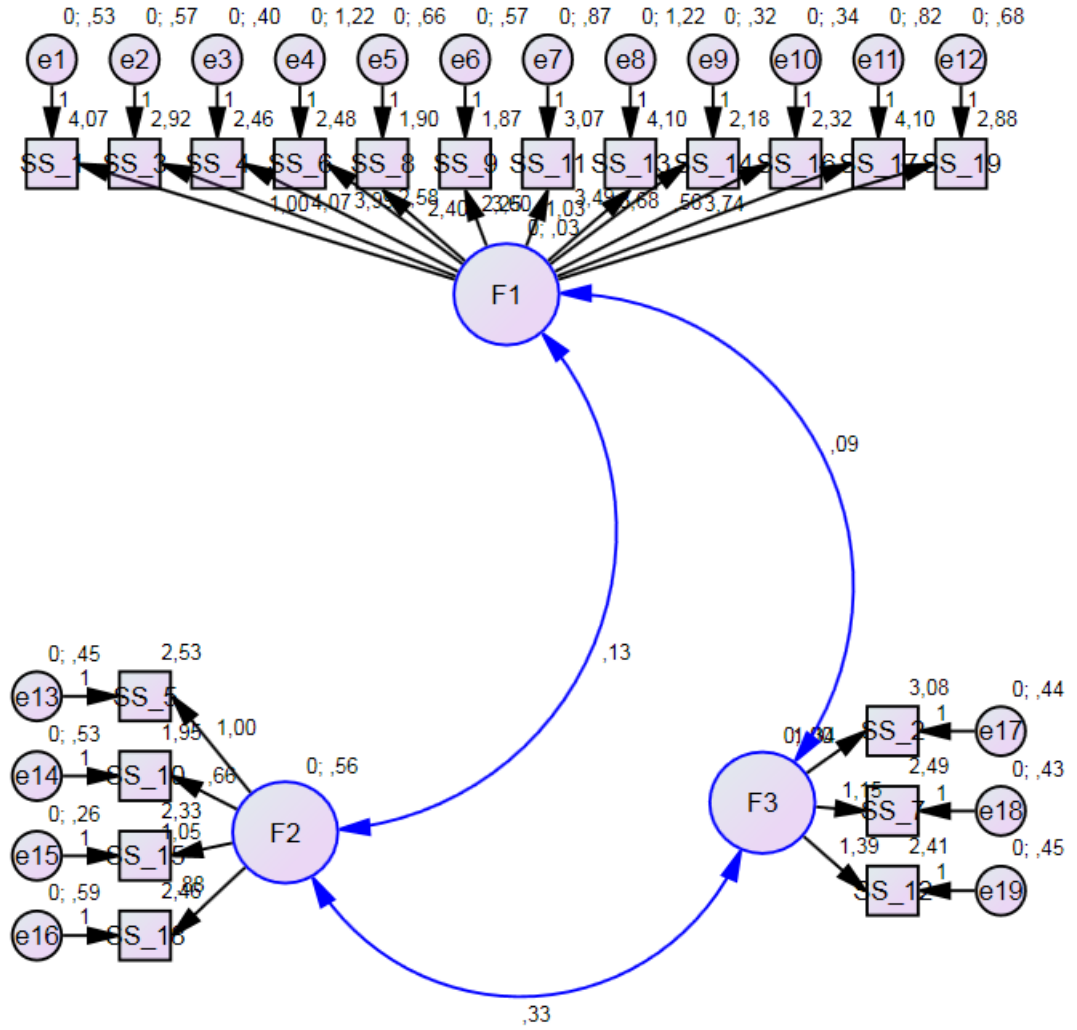
Açıklayıcı Faktör Analizi sonucunda oluşturulan 19 maddeden ve 3 alt boyuttan oluşan bu yapıyı doğrulamak için Doğrulatoryıcı Faktör Analizi yapılmıştır. Oluşturulan bu modelin uyumluluğunu belirlemek için Doğrulatoryıcı Faktör Analizindeki uyum indekslerine bakılmıştır.

**Tablo 15: Kamu Kurumlarında İç Denetim Faaliyetleri Ölçeği Model Uyum Değerleri**

	Modelin Uyum Değerleri	Kabul Edilen Uyum Değerleri
$\chi^2$ : 466,754 df: 149 P: 0,000		
$\chi^2 / df$ :	3,313	$\leq 5$
RMSEA	,083	$\leq 0,05$ (0,06-0,08)
NFI	,855	$\geq 0,90$ (0,89-0,85)
CFI	,857	$\geq 0,90$ (0,89-0,85)
GFI	,854	$\geq 0,90$ (0,89-0,85)

Tablo 15'de gösterilen Ki-kare istatistiği (CMIN), GFI, CFI, NFI ve RMSEA yaygın kullanılan model uyum ölçütleridir. Ki-kare istatistiği,  $\chi^2 / df < 5$  ise kabul edilebilir bir uyumu gösterir. Uyum iyiliği indeksi (GFI) 0,854, karşılaştırmalı uyum indeksi (CFI) 0,857 ve normal uyum indeksi (NFI); 0,855 olarak ölçülmüş kabul edilebilir sınırlar içinde görülmüştür. Yaklaşık hataların ortalama karekökü (RMSEA); 0,10 altı değerler kabul edilebilir uyumu gösterir. Doğrulatoryıcı Faktör Analizi ile elde ettiğimiz Ki-kare istatistiği (CMIN)  $3,313 < 5$  bulunarak oluşturulan ölçek modelinin Doğrulatoryıcı Faktör Analizi yapmaya uygun olduğu görülmektedir.

Şekil 17: Kamu Kurumlarında Merkezi Uyumlaştırma Faaliyetleri Modelin Path Diagramı



Doğrulamalı Faktör Analizi ile oluşturulan bu katsayıların 0,4'ün altında olmadığı ve 0,5'den yüksek güce sahip olduğunu, maddelerin faktörleri yeterli düzeyde açıklayabildiğini göstermekte ve oluşturulan modelin yeterli bir ölçme modeli olduğu görülmektedir. Tablo 16'da gösterilen standardize edilmiş regresyon katsayıları; maddelerin temsil ettiği alt boyutu açıklama gücünü gösterir, yani faktör yükleridir.

**Tablo 16: Merkezi Uyumlaştırma Ölçeği Standardize Edilmiş Regresyon Katsayıları Tablosu**

	<b>Boyut</b>	<b>Standardize Edilmiş Regresyon Katsayıları</b>
SS 1	Düzenleme- Geliştirme-Koordine Etme	,568
SS 3	Düzenleme- Geliştirme-Koordine Etme	,610
SS 4	Düzenleme- Geliştirme-Koordine Etme	,519
SS 6	Düzenleme- Geliştirme-Koordine Etme	,576
SS 8	Düzenleme- Geliştirme-Koordine Etme	,682
SS 9	Düzenleme- Geliştirme-Koordine Etme	,642
SS 11	Düzenleme- Geliştirme-Koordine Etme	,812
SS 13	Düzenleme- Geliştirme-Koordine Etme	,759
SS 14	Düzenleme- Geliştirme-Koordine Etme	,516
SS 16	Düzenleme- Geliştirme-Koordine Etme	,685
SS 17	Düzenleme- Geliştirme-Koordine Etme	,715
SS 19	Düzenleme- Geliştirme-Koordine Etme	,582
SS 5	Uyumlaştırma	,624
SS 10	Uyumlaştırma	,592
SS 15	Uyumlaştırma	,649
SS 18	Uyumlaştırma	,658
SS 2	İzleme	,486
SS 7	İzleme	,512
SS 12	İzleme	,626

#### **4.11.3. Kamu Kurumlarında Dış Denetim Ölçeği Geçerlilik ve Güvenirlik Çalışması**

Kamu kurumlarında yapılan dış denetime yönelik ölçek taslağının yapı geçerliliğini belirlemek amacıyla Açıklayıcı Faktör Analizi yapılmıştır. Açıklayıcı Faktör Analizinde örneklem büyüklüğünün yeterliliğini incelemeye kullanılan Kaiser-Meyer-Olkin tablo 17’de görüldüğü üzere 0,824 olup, örneklem büyüklüğünün yeterli düzeyde olduğu görülmektedir. Bartlett’s Sphericity Testi  $p < 0,001$  ( $x^2$ : 345,984; df: 21; p: 0,000) elde edilerek ilişkisizliği belirten birim matristen farklı ve maddeler arası ilişkinin olduğunu ve sonuç olarak KMO ve Bartlett Testleri sonucunda ölçeğin faktör analizinin yapılabilir olduğunu göstermektedir.

**Tablo 17: Dış Denetim Biriminin Etkinliği Ölçeği KMO and Bartlett's Test Bulguları**

<b>KMO and Bartlett's Test</b>		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.	,824	
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	345,984
	df	21
	Sig.	,000

Başlangıçta tek boyut da oluşturulan ölçek Açıklayıcı Faktör Analizi ile alt boyutlara ayrılmıştır. Oluşan bu alt boyut çeşitli uzmanların görüşleri yardımıyla isimlendirilerek model oluşturulup yapı geçerliliği için gerekli olan Doğrulayıcı Faktör Analizine geçilmiştir. Uzman görüşleri ışığında bir faktör (Dış Denetim) şeklinde belirlenerek, tablo 18'deki faktör yükleri incelendiğinde 0,40 altı yükler tabloya alınmamış olup faktör yüklerinin yüksek değerlerde ve bulunduğu faktörü iyi düzeyde temsil edebileceği görülmektedir.

**Tablo 18: Kamu Kurumlarında Dış Denetim Biriminin Etkinliği Ölçeği Ortak Varyans Tablosu**

	Faktör Yüğü
1.Dış denetçiler tarafından yürütölen denetim faaliyetlerinde, iç denetim faaliyet sonuçları dikkate alınmaktadır.	,822
2.İç denetçiler ile dış denetçiler arasında düzenli toplantıların yapılması denetim kalitesini artıracaktır.	,556
3.Kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi, dış denetçilerin iş yükünün azalmasına katkı sağlayacaktır.	,641
4.Kamu kurumlarında iç denetim plan ve programına alınmayan faaliyetler üzerinde dış denetçilerin yoğunlaşmaları, iç denetim plan ve programına yönelik üst yönetimin müdahalelerini önleyecektir.	,602
5.Kamu kurumlarında yürütölen iç denetim faaliyetleri, kurumları dış denetime hazır hale getirmektedir.	,592
6.İç ve dış denetçilerin riskli faaliyetlere yönelik birlikte risk değerlemesi yaparak denetim alanlarını belirlemeleri, kurum faaliyetlerine değer katacaktır.	,558
7.Dış denetçilerin kamu kurumlarına iç denetim faaliyetlerinin yapılıp yapılmadığını denetlemeleri, iç denetimin önemini artıracaktır.	,353

Temel bileşenler metodu ve varimax rotasyonu seçilerek faktör alt boyutların da oluşan yükler tablo 19'de döndürölmüş faktör yükü tablosunda belirtilmiştir. Varimax döndürme işlemi sonucunda tek faktör oluşmuştur. Tablo 19'da göröldüğü üzere tek faktör (Dış Denetim) olarak belirlenerek, faktör yükleri incelendiğinde 0,40 altı yükler tabloya alınmamış olup faktör yüklerinin yüksek değerlerde ve bulunduğu faktörü iyi düzeyde temsil edebileceği görölmektedir.

**Tablo 19: Kamu Kurumlarında Dış Denetim Biriminin Etkinliği Ölçeği Varimax ile Döndürülmüş Faktör Yükleri**

	<b>Faktör Yükü</b>
	<b>1</b>
1.Dış denetçiler tarafından yürütülen denetim faaliyetlerinde, iç denetim faaliyet sonuçları dikkate alınmaktadır.	,907
2.İç denetçiler ile dış denetçiler arasında düzenli toplantıların yapılması denetim kalitesini artıracaktır.	,686
3.Kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi, dış denetçilerin iş yükünün azalmasına katkı sağlayacaktır.	,453
4.Kamu kurumlarında iç denetim plan ve programına alınmayan faaliyetler üzerinde dış denetçilerin yoğunlaşmaları, iç denetim plan ve programına yönelik üst yönetimin müdahalelerini önleyecektir.	,763
5.Kamu kurumlarında yürütülen iç denetim faaliyetleri, kurumları dış denetime hazır hale getirmektedir.	,519
6.İç ve dış denetçilerin riskli faaliyetlere yönelik birlikte risk değerlemesi yaparak denetim alanlarını belirlemeleri, kurum faaliyetlerine değer katacaktır.	,745
7.Dış denetçilerin kamu kurumlarına iç denetim faaliyetlerinin yapılıp yapılmadığını denetlemeleri, iç denetimin önemini artıracaktır.	,559

Tablo 17’de gösterilen ortak varyans tablosunda bulunan faktör yükleri incelendiğinde madde çıkarılmadığı görülmektedir. Tablo 20’de gösterilen öz değerler tablosunda da görüldüğü üzere bir adet faktör oluşmuştur. Bu alt boyutlar maddelerdeki değişimin %58,92’sini açıklayabilmektedirler. Bu yüzde yeterli olarak adlandırılmaktadır. Literatürde %50-%60 aralığı yeterli olarak görülür.

**Tablo 20: Kamu Kurumlarında Dış Denetim Faaliyetleri Ölçeği Öz Değerler Tablosu**

<b>Faktör</b>	<b>Öz Değerler</b>	<b>Açıklanan Toplam Varyans</b>	<b>Kümülatif Toplam Varyans</b>
1	4,114	58,92	58,92

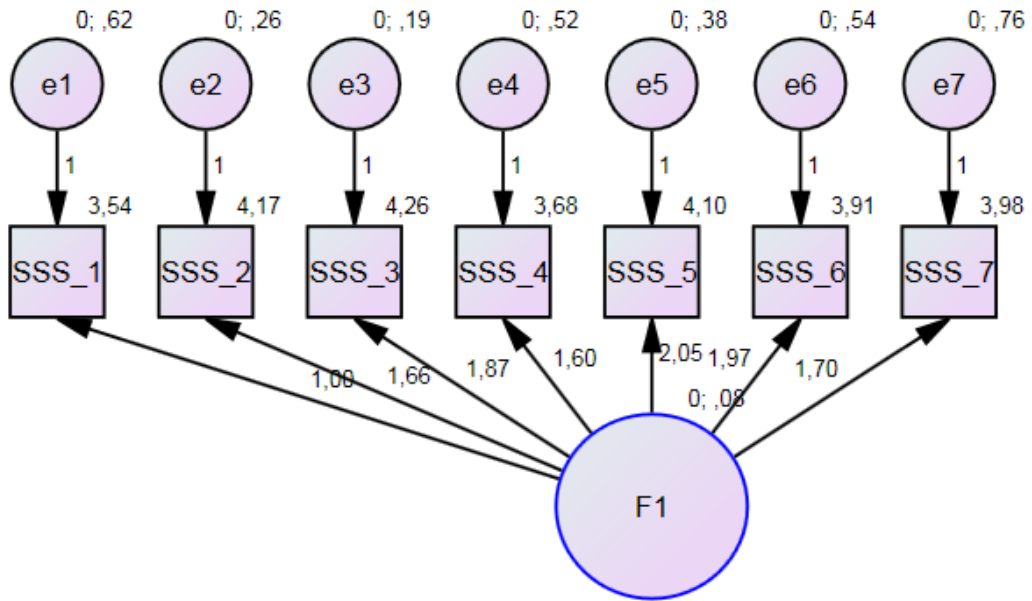
Açıklayıcı Faktör Analizi sonucunda oluşturulan 9 maddeden ve tek boyuttan oluşan bu yapıyı doğrulamak için Doğrulayıcı Faktör Analizi yapılmıştır. Oluşturulan bu modelin uyumluğunu belirlemek için Doğrulayıcı Faktör Analizindeki uyum indekslerine bakılmıştır.

Tablo 21: Kamu Kurumlarında Dış Denetim Etkinliği Ölçeği Model Uyum Değerleri

	Modelin Uyum Değerleri	Kabul Edilen Uyum Değerleri
$X^2$ : 28,938 df: 14 P: 0,000		
$X^2 / df$ :	2,067	$\leq 5$
RMSEA	,073	$\leq 0,05$ (0,06-0,08)
NFI	,918	$\geq 0,90$ (0,89-0,85)
CFI	,955	$\geq 0,90$ (0,89-0,85)
GFI	,924	$\geq 0,90$ (0,89-0,85)

Tablo 21’de gösterilen Ki-kare istatistiği (CMIN), GFI, CFI, NFI ve RMSEA yaygın kullanılan model uyum ölçütleridir. Ki-kare istatistiği,  $\chi^2 / df < 5$  ise kabul edilebilir bir uyumu gösterir. Uyum iyiliği indeksi (GFI) 0,924, karşılaştırmalı uyum indeksi (CFI) 0,955 ve normal uyum indeksi (NFI); 0,918 olarak ölçülmüş kabul edilebilir sınırlar içinde olduğu görülmüştür. Yaklaşık hataların ortalama karekökü (RMSEA); 0,10 altı değerler kabul edilebilir uyumu gösterir. Doğrulayıcı Faktör Analizi ile elde ettiğimiz Ki-kare istatistiği (CMIN)  $2,067 < 5$  bulunarak oluşturulan ölçek modelinin Doğrulayıcı Faktör Analizi yapmaya uygun olduğu görülmektedir.

Şekil 18: Kamu Kurumlarında Dış Denetimin Etkinliği Ölçeği Modelin Path Diagramı



Doğrulayıcı Faktör Analizi ile oluşturulan bu katsayıların 0,4’ün altında olmadığı ve 0,5’den yüksek güce sahip olduğunu, maddelerin faktörleri yeterli düzeyde açıklaya bilindiğini göstermekte ve oluşturulan modelin yeterli bir ölçme modeli olduğu

görülmektedir. Tablo 22’de gösterilen standardize edilmiş regresyon katsayıları; maddelerin temsil ettiği alt boyutu açıklama gücünü gösterir, yani faktör yükleridir.

**Tablo 22: Dış Denetim Faaliyetleri Ölçeği Standardize Edilmiş Regresyon Katsayıları Tablosu**

	Boyut	Standardize Edilmiş Regresyon Katsayıları
SSS 1	Dış Denetim	,548
SSS 2	Dış Denetim	,614
SSS 3	Dış Denetim	,642
SSS 4	Dış Denetim	,586
SSS 5	Dış Denetim	,610
SSS 6	Dış Denetim	,674
SSS 7	Dış Denetim	,652

#### 4.12. Normallik Analizi

Faktör analizi sonucu boyutları belirlenen modelin Kolmogorov-Smirnova ve Shapiro-Wilk normalik testi sonucunda tablo 23’de görüldüğü üzere boyut ve alt boyutların  $p < 0.05$  olduğu verilerin nonparametrik olduğu görülmüştür.

**Tablo 23: Modeli Oluşturan Boyutların Normallik Analizi**

Tests of Normality						
	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
<b>MERKEZİ UYUMLAŞTIRMA</b>	,083	203	,002	,987	203	,041
Düzenleme-Geliştirme - Koordine etme	,085	203	,001	,979	203	,004
Uyumlaştırma	,108	203	,000	,973	203	,001
İzleme	,113	203	,000	,967	203	,000
<b>İÇ DENETİM</b>	,096	203	,000	,946	203	,000
İşlerlik	,098	203	,000	,947	203	,000
Farkındalık	,141	203	,000	,940	203	,000
Planlama	,095	203	,000	,962	203	,000
Yürütme	,093	203	,000	,971	203	,000
Raporlama-İzleme	,097	203	,000	,962	203	,000
<b>DIŞ DENETİM</b>	,117	203	,000	,946	203	,000

a. Lilliefors Significance Correction

## 4.13. BULGULAR

### 4.13.1. Araştırmada Yer Alan Katılımcılara İlişkin Verilerin Analizi

Anketin ilk bölümü, araştırmacı tarafından geliştirilen ankete katılan bireylerin demografik özelliklerini belirlemeye yönelik soruları içermektedir. Sırasıyla, Cinsiyet, Yaş, Mesleki Tecrübe, Mezun Olunan Bölüm, İç Denetçi Olmadan Önceki Görevi, Üst Yöneticinin Göreve Geliş Şekli, Kamu İç Denetçi Sertifika Derecesi, Çalıştığım Kurumda İç Denetim Faaliyetlerinin Şekli vb. bilgileri içermektedir (Ek – 2).

#### 4.13.1.1. Ankete Katılanların Cinsiyeti

Tablo 24’de anketi cevaplayanların cinsiyetine ilişkin sayı ve yüzdeler yer almaktadır.

*Tablo 24: Ankete Katılanların Cinsiyeti*

		Sayı (N)	Yüzde (%)
1.Cinsiyetiniz:	Erkek	175	86,2
	Kadın	28	13,8
	Total	203	100,0

Çalışmamıza katılan ve kamu idarelerinde iç denetçi olarak çalışan 203 iç denetçinin; 175 (%86,2)’si erkek, 28 (%13,8)’i kadın olduğunu belirtmiştir.

#### 4.13.1.2. Ankete Katılanların Yaşı

Tablo 25’de anketi cevaplayanların cinsiyetine ilişkin sayı ve yüzdeler yer almaktadır.

*Tablo 25: Ankete Katılanların Yaşı*

		Sayı (N)	Yüzde (%)
2.Yaşınız:	25-35 arası	5	2,5
	36-45 arası	109	53,7
	46-55 arası	59	29,1
	56 ve üzeri	30	14,8
	Total	203	100,0



Çalışmamıza katılan ve kamu idarelerinde iç denetçi olarak çalışan 203 iç denetçinin; 5 (%2,5)'i 25-35 yaş, 109 (%53,7)'si 35-45 yaş, 59 (%29,1)'i 46-55 yaş, 30 (%14,8)'i 56 ve üstü yaş grubuna ait olduklarını belirtmiştir.

#### 4.13.1.3. Ankete Katılanların Mesleki Tecrübesi

Tablo 26'da anketi cevaplayanların mesleki tecrübelerine ilişkin sayı ve yüzdeler yer almaktadır.

**Tablo 26: Ankete Katılanların Mesleki Tecrübesi**

	Sayı (N)	Yüzde (%)	
<b>3.İç Denetçi Olarak Mesleki Tecrübeniz:</b>	<b>1-3 yıl arası</b>	27	13,3
	<b>4-6 yıl arası</b>	61	30,0
	<b>7-9 yıl arası</b>	18	8,9
	<b>10-12 yıl arası</b>	47	23,2
	<b>12 ve daha fazla</b>	50	24,6
	<b>Total</b>	203	100,0

Çalışmamıza katılan ve kamu idarelerinde iç denetçi olarak çalışan 203 iç denetçinin; 27 (%13,3)'ü 1-3 yıl, 61 (%30,0)'ü 4-6 yıl, 18 (%8,9)'u 7-9 yıl, 47 (%23,2)'si 10-12 yıl ve 60 (%24,6)'sı 12 yıldan fazla iç denetçilik mesleki tecrübesine sahip olduklarını belirtmiştir.

#### 4.13.1.4. Ankete Katılanların Mezun Olduğu Bölüm

Tablo 27'de anketi cevaplayanların mezun oldukları bölüme ilişkin sayı ve yüzdeler yer almaktadır.

**Tablo 27: Ankete Katılanların Mezun Olduğu Bölüm**

	Sayı (N)	Yüzde (%)	
<b>4.Mezun Olduğunuz Bölüm:</b>	<b>İşletme</b>	40	19,7
	<b>İktisat</b>	24	11,8
	<b>Maliye</b>	36	17,7
	<b>Kamu Yönetimi</b>	36	17,7
	<b>Diğer</b>	67	33,1
	<b>Total</b>	203	100,0

Çalışmamıza katılan ve kamu idarelerinde iç denetçi olarak çalışan 203 iç denetçinin; 40 (19,7)'si işletme, 24 (11,8)'i iktisat, 36 (17,7)'si maliye, 36 (17,7)'si kamu yönetimi, 67 (33,1)'i ise diğer bölümlerden mezun olduklarını belirtmiştir.

#### 4.13.1.5. Ankete Katılanların İç Denetçi Olmadan Önceki Görevi

Tablo 28'de ankete katılanların iç denetçi olmadan önceki görevi değişkenine ilişkin sayı ve yüzdeler yer almaktadır.

**Tablo 28: Ankete Katılanların İç Denetçi Olmadan Önceki Görevi**

		Sayı (N)	Yüzde (%)
<b>5.İç Denetçi Olmadan Önce:</b>	<b>Herhangi bir kamu kurumunda denetim elemanı dışında bir kadroda çalışıyordum.</b>	137	67,5
	<b>Herhangi bir kamu kurumunda denetim elemanı olarak çalışıyordum.</b>	66	32,5
	<b>Total</b>	203	100,0

Çalışmamıza katılan ve kamu idarelerinde iç denetçi olarak çalışan 203 iç denetçinin; 137 (%67,5)'i sonradan denetim elemanı olduğunu, 66 (%32,5)'i iç denetçi olmadan öncede kamu idarelerinde herhangi bir denetim elemanı pozisyonunda göreve başladığını belirtmiştir.

#### 4.13.1.6. Ankete Katılanların Çalıştığı Kurumda Üst Yöneticinin Göreve Gelme Şekli

Tablo 29'da anketi cevaplayanların çalıştığı kurumda üst yöneticinin göreve gelme şekline ilişkin sayı ve yüzdeler yer almaktadır.

**Tablo 29: Ankete Katılanların Çalıştığı Kurumda Üst Yöneticinin Göreve Gelme Şekli**

		Sayı (N)	Yüzde (%)
<b>6.İç Denetçi Olarak Çalıştığınız Kurumda, Üst Yönetici:</b>	<b>Görevine atanarak gelmektedir.</b>	152	74,9
	<b>Görevine seçilerek gelmektedir.</b>	51	25,1
	<b>Total</b>	203	100,0

Çalışmamıza katılan ve kamu idarelerinde iç denetçi olarak çalışan 203 iç denetçinin üst yöneticisi görevine; 152 (%74,9)'ü atanarak, 51 (%25,1)'i seçilerek geldiğini belirtmiştir.

#### 4.13.1.7. Ankete Katılanların Kamu İç Denetçi Sertifika Derecesi

Tablo 30'da anketi cevaplayanların kamu iç denetçi sertifika derecesine ilişkin sayı ve yüzdeler yer almaktadır.

**Tablo 30: Ankete Katılanların Kamu İç Denetçi Sertifika Derecesi**

		Sayı (N)	Yüzde (%)
<b>7.Kamu İç Denetçi Sertifika Dereceniz:</b>	<b>A-1</b>	77	37,9
	<b>A-2</b>	44	21,7
	<b>A-3</b>	50	24,6
	<b>A-4</b>	32	15,8
	<b>Total</b>	203	100,0

Çalışmamıza katılan ve kamu idarelerinde iç denetçi olarak çalışan 203 iç denetçinin; 77 (%37,9)'i A-1,44 (%21,7)'si A-2,50 (%24,6)'sı A-3,32 (15,8)'i A-4 sertifika derecesine sahip olduklarını belirtmişlerdir.

#### 4.13.1.8. Ankete Katılanların Çalıştığı Kurumda Gerçekleştirdikleri İç Denetim Türü

Tablo 31'de anketi cevaplayanların çalıştığı kurumda iç denetim faaliyetlerine ilişkin sayı ve yüzdeler yer almaktadır.

**Tablo 31: Ankete Katılanların Çalıştığı Kurumda Gerçekleştirdikleri İç Denetim Türü**

		Sayı (N)	Yüzde (%)
<b>8.Çalıştığım Kurumda İç Denetim Faaliyetleri:</b>	<b>Uygunluk ve Mali Denetimi, ağırlıklı olarak yerine getirilmektedir.</b>	103	50,7
	<b>Performans Denetimi, ağırlıklı olarak yerine getirilmektedir.</b>	5	2,5
	<b>Sistem Denetimi, ağırlıklı olarak yerine getirilmektedir.</b>	93	45,8
	<b>Bilgi Teknolojileri Denetimi, ağırlıklı olarak yerine getirilmektedir.</b>	2	1
	<b>Total</b>	203	100,0

Çalışmamıza katılan ve kamu idarelerinde iç denetçi olarak çalışan 203 iç denetçinin çalıştığı kurumda gerçekleştirdikleri iç denetim türlerinden; 103 (50,7)'si uygunluk ve mali denetimi, 5 (2,5)'i performans denetimini, 93 (45,8)'i sistem denetimini, 2 (1)'i ise bilgi teknolojileri denetimi faaliyetlerini gerçekleştirdiklerini belirtmişlerdir.

#### 4.13.2. Ankete Katılanların Anket Sorularına Verdikleri Cevapların Ortalamaları

Ankete katılanların vermiş olduğu cevapların ortalamaları literatürde kabul edilen 1.00-1.79 Kesinlikle Katılmıyorum, 1.80-2.59 Katılmıyorum, 2.60-3.39 Kararsızım, 3.40-4.19 Katılıyorum, 4.20-5.00 Kesinlikle Katılıyorum aralık dereceleri dikkate alınarak sınıflandırılmıştır.

##### 4.13.2.1. Ankete Katılanların İç Denetim Ölçeği Maddelerine Verdikleri Cevapların Ortalamaları

Tablo 32'de ankete katılanların iç denetim ölçeği maddelerine verdikleri cevapların ortalamaları yer almaktadır.

**Tablo 32: İç Denetçilerin İç Denetim Ölçeği Maddelerine Verdikleri Cevapların Ortalamaları**

	$\bar{x}$	SS
1.Çalıştığım kurumda üst yöneticinin iç denetime bakış açısı pozitifdir.	3,7241	1,22384
2.Lisans eğitimi denetim ile ilgili bölümler dışında olan kişilerin iç denetçi olmaları yeterlilik sorununa neden olmaktadır.	3,9754	,89242
3.Çalıştığım kurumda iç denetim raporu, iç denetçilerin görüş ve önerilerini içerecek şekilde hazırlanmaktadır.	4,1527	,99071
4.Çalıştığım kurumda iç denetçiler, iç denetim faaliyetlerini yürütürken planlama aşamasında belirlenen bütün denetim alanlarını denetleyebilmektedirler.	3,5320	1,54558
5.Çalıştığım kurumda, iç denetim raporları düzenli olarak ve zamanında hazırlanmaktadır.	3,6010	1,00168
6.Çalıştığım kurumda iç denetim plan ve programları düzenli olarak hazırlanmaktadır.	2,7833	1,22770
7.Çalıştığım kurumda üst yönetici, iç denetime yeteri kadar önem vermektedir.	4,3103	,74942
8.Çalıştığım kurumda iç denetim rapor sonuçlarının izlenmesi amacıyla bir takip sistemi kurulmuştur.	3,6749	1,21162
9.Çalıştığım kurumda görev alan iç denetim dışındaki denetim elemanları ile iç denetçiler arasındaki görev ve rol ayrışması net olarak belirlenmiştir.	3,9458	,93978
10.Çalıştığım kurumda üst yönetici, iç denetim faaliyetleri hakkında yeterli bilgiye sahiptir.	4,2315	,89586
11.Çalıştığım kurumda iç denetim raporunun hazırlanması aşamasında, üst yöneticinin herhangi bir müdahalesi söz konusu değildir.	3,3547	1,11795
12.Çalıştığım kurumda birimlerin yöneticileri ve çalışanları iç denetim hakkında yeterli bilgiye sahiptir.	3,5616	1,16462
13.Çalıştığım kurumda üst yönetici, iç denetimin danışmanlık faaliyetlerinden yeteri kadar yararlanmaktadır.	3,3251	1,14438

	$\bar{x}$	SS
14.Çalıştığım kurumda iç denetim rapor sonuçlarının izlenme aşamasında üst yöneticinin herhangi bir müdahalesi söz konusu değildir.	3,3842	1,05312
15.Çalıştığım kurumda iç denetim plan ve programları hazırlanırken üst yöneticinin görüşü alınmaktadır.	3,9704	1,01918
16.Çalıştığım kurumda iç denetim ile kurumun diğer birimleri arasında işbirliği gelişmiştir.	3,2217	,97753
17.Çalıştığım kurumda faaliyet raporları, düzenli olarak ve zamanında hazırlanmaktadır.	2,9951	1,12794
18.Çalıştığım kurumda izleme aşamasının sonuçları, yıllık faaliyet raporlarında belirtilmektedir.	3,9901	,90647
19.İç denetim fonksiyonunun üst yönetime bağlı olması, iç denetim fonksiyonunun bağımsızlığını sağlamaktadır.	4,1921	,90518
20.Çalıştığım kurumda iç denetçiler, iç denetim faaliyetleri hakkında yeteri kadar farkındalık yaratma ve bilgilendirme çalışmalarını yerine getirmektedirler.	3,4483	,98556
21.Çalıştığım kurumda iç denetçiler, yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahiptirler.	4,2069	,88807
22.Çalıştığım kurumda üst yönetici, iç denetim plan ve programını imzalamaktadır.	3,6700	1,17921
23.Çalıştığım kurumda iç denetim faaliyetlerinin yürütülme aşamasında, üst yönetim tarafından herhangi bir müdahale söz konusu değildir.	3,7734	,91082
24.Çalıştığım kurumda iç denetim raporu, üst yöneticinin iç denetimden olan beklentileri dikkate alınarak hazırlanmaktadır.	4,4286	,87799
25.Çalıştığım kurumda iç denetçilerin mesleklerinden elde ettikleri motivasyon yüksektir.	4,0690	1,01238
26.Çalıştığım kurumda iç denetim plan ve programının hazırlanma aşamasında, üst yönetim tarafından herhangi bir müdahale söz konusu değildir.	3,8227	,98909
27.Çalıştığım kurumda iç denetçilerin denetim faaliyetlerini rahatlıkla yürütebilmeleri için gerekli çalışma ortamı üst yönetici tarafından sağlanmıştır.	3,0936	1,09730
28.Çalıştığım kurumda iç denetim raporu hazırlanırken kurumun stratejileri, hedefleri ve riskleri dikkate alınmaktadır.	3,8030	1,03913
29.Kamu kurumlarındaki iç denetçi kadrolarına atamaların zorunlu hale getirilmesi iç denetimin etkinliğini artıracaktır.	3,8719	1,03568
30.Çalıştığım kurumda üst yönetici ile iç denetçiler arasındaki iletişim güçlüdür.	4,0099	,82047
31.Kamu kurumlarındaki iç denetçi kadrolarına dışarıdan başka bir kurum tarafından atamaların yapılması iç denetimin bağımsızlık ve objektifliğini artıracaktır.	3,1823	1,11306
32.Çalıştığım kurumda iç denetim raporu, güvenilir ve yeterli bilgiyi içerecek şekilde hazırlanmaktadır.	4,1872	,76069
33.Çalıştığım kurumdaki denetim alanları, risk faktörleri dikkate alınarak derecelendirilmektedir.	4,2266	,78846

**İç denetçilerin İç Denetim Faaliyetleri ölçeğindeki maddelere yönelik olumsuz düşüncelerine bakıldığında;**

- Çalıştığım kurumda iç denetim plan ve programları düzenli olarak hazırlanmaktadır.
- Çalıştığım kurumda iç denetim raporunun hazırlanması aşamasında, üst yöneticinin herhangi bir müdahalesi söz konusu değildir.
- Çalıştığım kurumda üst yönetici, iç denetimin danışmanlık faaliyetlerinden yeteri kadar yararlanmaktadır.

- Çalıştığım kurumda iç denetim rapor sonuçlarının izlenme aşamasında üst yöneticinin herhangi bir müdahalesi söz konusu değildir.
- Çalıştığım kurumda iç denetim ile kurumun diğer birimleri arasında işbirliği gelişmiştir.
- Çalıştığım kurumda faaliyet raporları, düzenli olarak ve zamanında hazırlanmaktadır.
- Çalıştığım kurumda iç denetçilerin denetim faaliyetlerini rahatlıkla yürütebilmeleri için gerekli çalışma ortamı üst yönetici tarafından sağlanmıştır.
- Kamu kurumlarındaki iç denetçi kadrolarına dışarıdan başka bir kurum tarafından atamaların yapılması iç denetimin bağımsızlık ve objektifliğini artıracaktır.

Genel olarak incelendiğinde iç denetçilerin; iç denetim plan ve programlarının düzenli olarak hazırlandığı, raporlarının hazırlanma ve izlenme aşamasında üst yönetimin müdahalesinin olmadığı, iç denetim ile kurum diğer birimleri arasında işbirliğinin geliştiği, faaliyet raporlarının düzenli ve zamanında hazırlandığı, iç denetim için gerekli çalışma ortamının sağlandığı, iç denetimin danışmanlık faaliyetlerinden üst yönetiminin yeterince yararlandığı, bağımsızlığı artırmak amacıyla iç denetçi kadrolarına başka kurum tarafından atama yapılması konularındaki önermelere “kararsızlık” düzeyinde yanıt verdikleri görülmüştür.

### **İç denetçilerin İç Denetim Faaliyetleri ölçeğindeki maddelere yönelik olumlu düşüncelerine bakıldığında;**

- Çalıştığım kurumda üst yöneticinin iç denetime bakış açısı pozitifdir.
- Lisans eğitimi denetim ile ilgili bölümler dışında olan kişilerin iç denetçi olmaları yeterlilik sorununa neden olmaktadır.
- Çalıştığım kurumda iç denetim raporu, iç denetçilerin görüş ve önerilerini içerecek şekilde hazırlanmaktadır.
- Çalıştığım kurumda iç denetçiler, iç denetim faaliyetlerini yürütürken planlama aşamasında belirlenen bütün denetim alanlarını denetleyebilmektedirler.

- Çalıştığım kurumda, iç denetim raporları düzenli olarak ve zamanında hazırlanmaktadır.
- Çalıştığım kurumda üst yönetici, iç denetime yeteri kadar önem vermektedir.
- Çalıştığım kurumda iç denetim rapor sonuçlarının izlenmesi amacıyla bir takip sistemi kurulmuştur.
- Çalıştığım kurumda görev alan iç denetim dışındaki denetim elemanları ile iç denetçiler arasındaki görev ve rol ayrışması net olarak belirlenmiştir.
- Çalıştığım kurumda üst yönetici, iç denetim faaliyetleri hakkında yeterli bilgiye sahiptir.
- Çalıştığım kurumda birimlerin yöneticileri ve çalışanları iç denetim hakkında yeterli bilgiye sahiptir.
- Çalıştığım kurumda iç denetim plan ve programları hazırlanırken üst yöneticinin görüşü alınmaktadır.
- Çalıştığım kurumda izleme aşamasının sonuçları, yıllık faaliyet raporlarında belirtilmektedir.
- İç denetim fonksiyonunun üst yönetime bağlı olması, iç denetim fonksiyonunun bağımsızlığını sağlamaktadır.
- Çalıştığım kurumda iç denetçiler, iç denetim faaliyetleri hakkında yeteri kadar farkındalık yaratma ve bilgilendirme çalışmalarını yerine getirmektedirler.
- Çalıştığım kurumda iç denetçiler, yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahiptirler.
- Çalıştığım kurumda üst yönetici, iç denetim plan ve programını imzalamaktadır.
- Çalıştığım kurumda iç denetim faaliyetlerinin yürütülme aşamasında, üst yönetim tarafından herhangi bir müdahale söz konusu değildir.
- Çalıştığım kurumda iç denetim raporu, üst yöneticinin iç denetimden olan beklentileri dikkate alınarak hazırlanmaktadır.
- Çalıştığım kurumda iç denetçilerin mesleklerinden elde ettikleri motivasyon yüksektir.

- Çalıştığım kurumda iç denetim plan ve programının hazırlanma aşamasında, üst yönetim tarafından herhangi bir müdahale söz konusu değildir.
- Çalıştığım kurumda iç denetim raporu hazırlanırken kurumun stratejileri, hedefleri ve riskleri dikkate alınmaktadır.
- Kamu kurumlarındaki iç denetçi kadrolarına atamaların zorunlu hale getirilmesi iç denetimin etkinliğini artıracaktır.
- Çalıştığım kurumda üst yönetici ile iç denetçiler arasındaki iletişim güçlüdür.
- Çalıştığım kurumda iç denetim raporu, güvenilir ve yeterli bilgiyi içerecek şekilde hazırlanmaktadır.
- Çalıştığım kurumdaki denetim alanları, risk faktörleri dikkate alınarak derecelendirilmektedir.

Genel olarak incelendiğinde iç denetçilerin; üst yöneticinin iç denetim hakkında yeteri kadar bilgi sahibi olduğu, üst yöneticinin iç denetime bakış açısının pozitif olduğu, iç denetime yeteri kadar önem verdiği, iç denetçiler ile üst yöneticiler arasında iletişimin güçlü olduğu, iç denetimin üst yönetime bağlı olması bağımsızlığını etkilemediği, iç denetçi kadrolarına atamaların yapılması gerektiği, iç denetçilerin yeteri kadar farkındalık çalışması yaptığı, kurumdaki diğer birimlerinin yönetici ve çalışanlarının iç denetim hakkında yeterli bilgiye sahip olduğu, iç denetçilerin yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip olduğu, iç denetçilerin motivasyonunun yüksek olduğu, kurumdaki diğer denetim elemanları ile iç denetçiler arasındaki görev ayrışmasının net olarak belirlendiği, iç denetim plan ve programları hazırlanırken üst yöneticinin görüşünün alındığı, iç denetim plan ve programlarının üst yönetici tarafından imzalandığı, iç denetim faaliyetlerinin yürütme aşamasında üst yönetim tarafından herhangi bir müdahale olmadığı, kurumdaki denetim alanları risklerine göre derecelendirildiği, kurumdaki tüm denetim alanlarının denetlenebildiği, iç denetim raporlarının üst yöneticilerin beklentilerine göre hazırlandığı, iç denetim raporlarının iç denetçi görüş ve önerilerini içerdiği, iç denetim raporlarının güvenilir ve yeterli bilgiyi içerdiği, izleme faaliyetleri için bir takip sisteminin kurulduğu, izleme sonuçlarının yıllık faaliyet



raporlarında belirtildiği konusundaki önermelere “katılıyorum” ve “kesinlikle katılıyorum” şeklinde cevap vermişlerdir.

#### 4.13.2.2. Ankete Katılanların Merkezi Uyumlaştırma Ölçeği Maddelerine Verdikleri Cevapların Ortalamaları

Tablo 33’de ankete katılanların merkezi uyumlaştırma ölçeği maddelerine verdikleri cevapların ortalamaları yer almaktadır.

**Tablo 33: İç Denetçilerin Merkezi Uyumlaştırma Ölçeği Maddelerine Verdikleri Cevapların Ortalamaları**

	$\bar{x}$	ss
1.Kurul tarafından belirlenen iç denetim ve raporlama standartları uluslararası düzeydedir.	4,0739	,75088
2.Kurul, üst yönetici ile iç denetçi arasında yaşanan sorunların çözümünde objektif davranmaktadır.	3,0788	,88647
3.Kurul, iç denetim faaliyetlerine yönelik iyi uygulama örnekleri geliştirmekte ve yaygınlaştırmaktadır.	2,9212	1,05947
4.Kurul, kamu kurumlarını denetleyen diğer denetim birimleriyle işbirliğini sağlamak üzere yeterli çalışmaları yapmaktadır.	2,4581	,96573
5.Kurul, kamu kurumlarındaki iç denetim faaliyetlerinin yapılıp yapılmadığını yakından izlemektedir.	2,5320	1,00627
6.Kamu kurumlarındaki iç denetçi kadroları yeterli düzeydedir.	2,4828	1,20373
7.Kurul, iç denetçilerin bağımsızlıklarına etki edecek müdahalelere karşı gerekli önlemleri almaktadır.	2,4926	,94591
8.Kurulun iç denetçilere yönelik düzenlediği eğitimler yeterli düzeydedir.	1,9015	,92284
9.Kurul, kamu kurumlarını denetleyen diğer denetim birimleriyle ortak eğitim, program ve kurslar düzenlemektedir.	1,8719	,85790
10.Kurul, kurumlardaki iç denetçi kadrolarını yakından takip ederek boş olan kadrolara atamaların yapılması konusunda kurumlar ile iletişime geçmektedir.	1,9507	,87740
11.Kurul, iç denetçi sınav ve sertifikasyon işlemlerini etkili bir şekilde yerine getirmektedir.	3,0690	1,14112
12.Kurul ile iç denetçiler arasındaki iletişim güçlüdür.	2,4138	1,05596
13.Kurul tarafından üst yöneticilere, iç denetim faaliyetleri hakkında farkındalık/bilgilendirme toplantılarının düzenlenmesi, iç denetime verilen önemin artmasını sağlayacaktır.	4,0985	1,12142
14.Kurul, iç denetim ile kurumun diğer birimleri arasında işbirliğini sağlamak amacıyla yeterli çalışmalar yapmaktadır.	2,1823	,85091
15.Kurul, kamu kurumlarındaki iç denetim faaliyetlerinin eksikliklerini ve iyileştirilmesi gereken alanları tespit etmek ve gerekli önlemleri almak üzere kurumlardaki iç denetim faaliyetlerini yakından takip etmektedir.	2,3350	,94193
16.Kurul, iç denetim kalite güvence ve geliştirme programı kapsamında belirtilen dış denetim faaliyetlerini etkin bir şekilde gerçekleştirmektedir.	2,3202	,89051
17.İç ve dış denetçiler arasında bilgi paylaşmaya yönelik sistemlerin kurulması, iç denetimin önemini artıracaktır.	4,1034	,91421
18.Kurul, kurumların iç denetim uygulama sonuçlarını karşılaştırarak ve en iyi iç denetim uygulamalarını belirleyerek söz konusu iyi uygulamaların diğer kurumlarda yaygınlaşmasını sağlamaktadır.	2,4631	1,01590
19.Kurul, uluslararası alanda iç denetim faaliyetlerine yönelik gelişmeleri yakından takip etmektedir.	2,8818	1,06975

**İç denetçilerin Merkezi Uyumlaştırma Biriminin Etkinliği ölçeğindeki maddelere yönelik olumlu düşüncelerine bakıldığında;**

- Kurul tarafından belirlenen iç denetim ve raporlama standartları uluslararası düzeydedir.
- Kurul tarafından üst yöneticilere, iç denetim faaliyetleri hakkında farkındalık/bilgilendirme toplantılarının düzenlenmesi, iç denetime verilen önemin artmasını sağlayacaktır.
- İç ve dış denetçiler arasında bilgi paylaşmaya yönelik sistemlerin kurulması, iç denetimin önemini artıracaktır.

Genel olarak incelendiğinde iç denetçilerin; iç denetim ve raporlama standartlarının uluslararası düzeyde olduğu, kurul tarafından üst yöneticilere yönelik farkındalık çalışması yapılması, iç ve dış denetim arasında işbirliğinin sağlanması konusundaki önermelere “katılıyorum” ile “kesinlikle katılıyorum” şeklinde cevap vermişlerdir.

**İç denetçilerin Merkezi Uyumlaştırma Biriminin Etkinliği ölçeğindeki maddelere yönelik olumsuz düşüncelerine bakıldığında;**

- Kurul, iç denetim faaliyetlerine yönelik iyi uygulama örnekleri geliştirmekte ve yaygınlaştırmaktadır.
- Kurul, üst yönetici ile iç denetçi arasında yaşanan sorunların çözümünde objektif davranmaktadır.
- Kurul, iç denetçi sınav ve sertifikasyon işlemlerini etkili bir şekilde yerine getirmektedir.
- Kurul, kamu kurumlarını denetleyen diğer denetim birimleriyle işbirliğini sağlamak üzere yeterli çalışmaları yapmaktadır.
- Kurul, kamu kurumlarındaki iç denetim faaliyetlerinin yapılıp yapılmadığını yakından izlemektedir.
- Kamu kurumlarındaki iç denetçi kadroları yeterli düzeydedir.
- Kurul, iç denetçilerin bağımsızlıklarına etki edecek müdahalelere karşı gerekli önlemleri almaktadır.
- Kurulun iç denetçilere yönelik düzenlediği eğitimler yeterli düzeydedir.
- Kurul, kamu kurumlarını denetleyen diğer denetim birimleriyle ortak eğitim, program ve kurslar düzenlemektedir.

- Kurul, kurumlardaki iç denetçi kadrolarını yakından takip ederek boş olan kadrolara atamaların yapılması konusunda kurumlar ile iletişime geçmektedir.
- Kurul ile iç denetçiler arasındaki iletişim güçlüdür.
- Kurul, iç denetim ile kurumun diğer birimleri arasında işbirliğini sağlamak amacıyla yeterli çalışmalar yapmaktadır.
- Kurul, kamu kurumlarındaki iç denetim faaliyetlerinin eksikliklerini ve iyileştirilmesi gereken alanları tespit etmek ve gerekli önlemleri almak üzere kurumlardaki iç denetim faaliyetlerini yakından takip etmektedir.
- Kurul, iç denetim kalite güvence ve geliştirme programı kapsamında belirtilen dış denetim faaliyetlerini etkin bir şekilde gerçekleştirmektedir.
- Kurul, kurumların iç denetim uygulama sonuçlarını karşılaştırarak ve en iyi iç denetim uygulamalarını belirleyerek söz konusu iyi uygulamaların diğer kurumlarda yaygınlaşmasını sağlamaktadır.
- Kurul, uluslararası alanda iç denetim faaliyetlerine yönelik gelişmeleri yakından takip etmektedir.

Genel olarak incelendiğinde iç denetçilerin merkezi uyumlaştırmadan sorumlu olan İDKK'nın, iyi uygulama örnekleri geliştirdiği, iç denetçi ile üst yöneticiler arasındaki sorunların çözümünde objektif olduğu, sınav ve sertifikasyon işlemlerini yeterli bir şekilde yerine getirdiği, kamu idarelerini denetleyen diğer denetim birimleriyle iç denetim arasında işbirliğini sağlamak için gerekli çalışmaları yaptığı, kamu idarelerindeki iç denetim faaliyetlerini yakından takip ettiği, kamu idarelerinde yeterli miktarda iç denetçi kadrolarını belirlediği, iç denetçilerin bağımsızlıklarını engelleyecek müdahaleleri engellediği, iç denetçilere yönelik yeterli eğitimleri düzenlediği, kamu idarelerini denetleyen diğer denetim birimleriyle ortak eğitimlerin düzenlendiği, kamu idarelerinde boş olan iç denetçi kadrolarına atamaların yapılması için kurumların yönetimiyle iletişime geçtiği, kurul ile iç denetçiler arasındaki iletişimin güçlü olduğu, kamu idarelerindeki iç denetim faaliyetlerinin sorunlarını yakından takip ederek gerekli önlemlerin alınmasını sağladığı, kalite ve güvence faaliyetlerine yönelik çalışmaların yeterli olarak yapıldığı, uluslararası alanda iç denetim faaliyetlerine yönelik gelişmeleri yakından takip ettiği konusundaki önermelere “katılmıyorum” ve “kararsızlık” düzeyinde katılım göstermişlerdir.

#### 4.13.2.3. Ankete Katılanların Dış Denetim Ölçeği Maddelerine Verdikleri Cevapların Ortalamaları

Tablo 34’de ankete katılanların dış denetim ölçeği maddelerine verdikleri cevapların ortalamaları yer almaktadır.

**Tablo 34: İç Denetçilerin Dış Denetim Maddelerine Verdikleri Cevapların Ortalamaları**

	$\bar{x}$	ss
1.Dış denetçiler tarafından yürütülen denetim faaliyetlerinde, iç denetim faaliyet sonuçları dikkate alınmaktadır.	3,5369	,83983
2.İç denetçiler ile dış denetçiler arasında düzenli toplantıların yapılması denetim kalitesini artıracaktır.	4,1675	,69048
3.Kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi, dış denetçilerin iş yükünün azalmasına katkı sağlayacaktır.	4,2611	,68637
4.Kamu kurumlarında iç denetim plan ve programına alınmayan faaliyetler üzerinde dış denetçilerin yoğunlaşmaları, iç denetim plan ve programına yönelik üst yönetimin müdahalelerini önleyecektir.	3,6798	,85070
5.Kamu kurumlarında yürütülen iç denetim faaliyetleri, kurumları dış denetime hazır hale getirmektedir.	4,0985	,84440
6.İç ve dış denetçilerin riskli faaliyetlere yönelik birlikte risk değerlemesi yaparak denetim alanlarını belirlemeleri, kurum faaliyetlerine değer katacaktır.	3,9113	,92384
7.Dış denetçilerin kamu kurumlarına iç denetim faaliyetlerinin yapılıp yapılmadığını denetlemeleri, iç denetimin önemini artıracaktır.	3,9754	,99722

**İç denetçilerin Dış Denetim ölçeği maddelerine ait düşüncelerine bakıldığında denetçilerin;**

- Dış denetçiler tarafından yürütülen denetim faaliyetlerinde, iç denetim faaliyet sonuçları dikkate alınmaktadır.
- İç denetçiler ile dış denetçiler arasında düzenli toplantıların yapılması denetim kalitesini artıracaktır.
- Kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi, dış denetçilerin iş yükünün azalmasına katkı sağlayacaktır.
- Kamu kurumlarında iç denetim plan ve programına alınmayan faaliyetler üzerinde dış denetçilerin yoğunlaşmaları, iç denetim plan ve programına yönelik üst yönetimin müdahalelerini önleyecektir.
- Kamu kurumlarında yürütülen iç denetim faaliyetleri, kurumları dış denetime hazır hale getirmektedir.

- İç ve dış denetçilerin riskli faaliyetlere yönelik birlikte risk değerlemesi yaparak denetim alanlarını belirlemeleri, kurum faaliyetlerine değer katacaktır.
- Dış denetçilerin kamu kurumlarına iç denetim faaliyetlerinin yapıp yapılmadığını denetlemeleri, iç denetimin önemini artıracaktır.

Genel olarak incelendiğinde iç denetçilerin dış denetime yönelik; dış denetçiler tarafından iç denetim sonuçlarının dikkate alındığı, iç ve dış denetçiler arasında sürekli toplantıların yapılması, iç denetim faaliyetlerinin dış denetimin yükünü azalttığı, iç denetim plan ve programları dışında kalan denetim alanlarına dış denetimin yoğunlaşması, iç denetimin kurumu dış denetime hazır hale getirdiği, iç ve dış denetimin denetim alanlarını birlikte belirlemeleri, dış denetimin kurumlarda iç denetimin yapıp yapılmadığını yakından takip etmeleri konusundaki önermelere “**katılıyorum**” ve “**kesinlikle katılıyorum**” düzeyinde yanıt vermişlerdir.

#### **4.13.3. Verilerin MW-U ve KW-H Analizleri**

Ankete katılan iç denetçilerin, önermelere verdikleri cevapların demografik verilerdeki cevaplar ile karşılaştırılarak anlamlı bir fark olup olmadığını belirlemek amacıyla MWU ve KW analizleri yapılmıştır.

##### **4.13.3.1. Cinsiyet Değişkenine Göre Karşılaştırma**

Tablo 35’de görüldüğü üzere iç denetçilerin cinsiyet değişkenine göre merkezi uyumlaştırma, iç denetim ve dış denetim boyutlarındaki önermelere ilişkin görüşlerinde anlamlı bir farklılık görülmemiştir. ( $p>0.05$ ).

Tablo 35: İç Denetçilerin Cinsiyet Değişkenine Göre Araştırma Modelinin MWU Analizi

I.Cinsiyetiniz	Cinsiyet	N	$\bar{x} \pm ss$	MWU	z	p
<b>MERKEZİ UYUMLAŞTIRMA</b>	Erkek	175	2,61±0,61	2190,500	-,899	,368
	Kadın	28	2,71±0,61			
Düzenleme +Geliştirme Koordine Etme	Erkek	175	2,85±0,56	2168,000	-,979	,328
	Kadın	28	2,94±0,44			
Uyumlaştırma	Erkek	175	2,66±0,78	2354,500	-,334	,739
	Kadın	28	2,64±0,84			
İzleme	Erkek	175	2,34±0,76	2036,000	-1,443	,149
	Kadın	28	2,54±0,77			
<b>İÇ DENETİM</b>	Erkek	175	3,70±0,60	2249,500	-,695	,487
	Kadın	28	3,83±0,42			
İşlerlik	Erkek	175	3,85±0,66	2392,000	-,201	,840
	Kadın	28	3,89±0,51			
Farkındalık	Erkek	175	3,78±0,72	2092,500	-1,248	,212
	Kadın	28	3,99±0,57			
Planlama	Erkek	175	3,69±0,59	2441,000	-,031	,975
	Kadın	28	3,72±0,46			
Yürütme	Erkek	175	3,47±0,74	1954,500	-1,724	,085
	Kadın	28	3,74±0,54			
Raporlama-İzleme	Erkek	175	3,74±0,69	2327,000	-,427	,669
	Kadın	28	3,84±0,51			
<b>DIŞ DENETİM</b>	Erkek	175	3,95±0,54	2207,500	-,845	,398
	Kadın	28	3,87±0,51			

#### 4.13.3.2. Yaş Değişkenine Göre Karşılaştırma

Tablo 36’da görüldüğü üzere iç denetçilerin yaş değişkenine Merkezi Uyumlaştırma boyutundaki önermelere ilişkin görüşlerinde anlamlı bir farklılık görülmüştür ( $p < 0.05$ ). Bu sonuçlara göre;

- Düzenleme–Geliştirme ve Koordine Etme boyutunda 25-35 yaş arası iç denetçilerin görüş puanlarının ortalaması ( $2,82 \pm 0,23$ ); 36-45 yaş arası iç denetçilerin görüş puanlarının ortalaması ( $2,75 \pm 0,57$ ); 46-55 yaş arası iç denetçilerin görüş puanlarının ortalaması ( $2,98 \pm 0,5$ ); 56 ve üstü yaş arası iç denetçilerin görüş puanlarının ortalaması ( $3,04 \pm 0,49$ ) olarak bulunmuştur. 56 ve üstü yaş grubu iç denetçilerin 25-35; 36-45 ve 46-55 yaş grubu iç denetçilere göre Düzenleme–Geliştirme ve Koordine Etme boyutundaki görüşlere daha olumlu yanıt verdikleri görülmüştür. (KW; 7,675;  $p$ : 0,022)
- İzleme boyutunda 25-35 yaş arası iç denetçilerin görüş puanlarının ortalaması ( $2,45 \pm 0,78$ ); 36-45 yaş arası iç denetçilerin görüş puanlarının ortalaması ( $2,42 \pm 0,68$ ); 46-55 yaş arası iç denetçilerin görüş puanlarının ortalaması ( $2,59 \pm 0,77$ ); 56 ve üstü yaş arası iç denetçilerin görüş puanlarının ortalaması

(2,93±0,95) olarak bulunmuştur. 56 ve üstü yaş grubu iç denetçilerin 25-35; 36-45 ve 46-55 yaş grubu iç denetçilere göre; izleme boyutundaki görüşlere daha olumlu yanıt verdikleri görülmüştür (KW: 4,241; p: 0,042 ).

**Tablo 36: İç Denetçilerin Yaş Değişkenine Göre Araştırma Modelinin KW Analizi**

2.Yaşımız:	25-35 yaş <sup>a</sup>	36-45 yaş <sup>b</sup>	46-55 yaş <sup>c</sup>	56 ve üstü yaş <sup>d</sup>	Total	KW	p
	$\bar{x} \pm ss$	$\bar{x} \pm ss$	$\bar{x} \pm ss$	$\bar{x} \pm ss$	$\bar{x} \pm ss$		
<b>MERKEZİ UYUMLAŞTIRMA</b>	2,62±0,42	2,54±0,66	2,69±0,52	2,85±0,62	2,63±0,62	5,151	0,036*
<b>Düzenleme Geliştirme Koordine Etme</b>	<b>2,82±0,23</b>	<b>2,75±0,57</b>	<b>2,98±0,53</b>	<b>3,04±0,49</b>	<b>2,86±0,55</b>	<b>7,675</b>	<b>0,022*</b>
Uyumlaştırma	2,60±0,37	2,59±0,81	2,66±0,69	2,93±0,95	2,66±0,79	2,041	0,360
<b>İzleme</b>	<b>2,45±0,78</b>	<b>2,28±0,81</b>	<b>2,42±0,68</b>	<b>2,59±0,77</b>	<b>2,37±0,77</b>	<b>4,241</b>	<b>0,042*</b>
<b>İÇ DENETİM</b>	3,89±0,34	3,74±0,52	3,80±0,53	3,53±0,87	3,73±0,59	1,609	0,447
İşlerlik	4,00±0,52	3,88±0,56	3,93±0,64	3,64±0,92	3,86±0,65	1,982	0,371
Farkındalık	3,85±0,42	3,82±0,65	3,93±0,61	3,54±1,02	3,81±0,71	3,391	0,183
Planlama	3,88±0,36	3,66±0,55	3,79±0,47	3,62±0,85	3,69±0,58	2,23	0,328
Yürütme	3,84±0,43	3,58±0,69	3,49±0,68	3,27±0,94	3,51±0,73	2,496	0,287
Raporlama-İzleme	3,88±0,32	3,76±0,61	3,84±0,66	3,57±0,93	3,76±0,68	1,467	0,480
<b>DIŞ DENETİM</b>	4,03±0,31	3,94±0,53	4,05±0,51	3,76±0,63	3,95±0,54	3,636	0,162

#### 4.13.3.3. Mesleki Tecrübe Değişkenine Göre Karşılaştırma

Tablo 37’de görüldüğü üzere iç denetçilerin mesleki tecrübe değişkenine göre Merkezi Uyumlaştırma boyutundaki önermelere ilişkin görüşlerinde anlamlı bir farklılık görülmüştür (p<0.05). Bu sonuçlara göre:

- Düzenleme–Geliştirme ve Koordine Etme boyutunda 1-3 yıl arası görev süresi olan iç denetçilerin görüş puanlarının ortalaması (2,94±0,61); 4-6 yıl görev süresi olan iç denetçilerin görüş puanlarının ortalaması (2,73±0,57); 7-9 yıl arası görev süresi olan iç denetçilerin görüş puanlarının ortalaması (2,67±0,58); 10-12 yıl arası görev süresi olan iç denetçilerin görüş puanlarının ortalaması (2,96±0,54); 12 yıldan fazla görev süresi olan iç denetçilerin puanlarının ortalaması (2,96±0,47) olarak bulunmuştur. Buna göre 10-12 yıl ve 12 ve üstü görev süresi olan iç denetçilerin daha az görev süresi olan iç denetçilere göre Düzenleme – Geliştirme ve Koordine Etme boyutundaki görüşlere daha olumlu yanıt verdikleri görülmüştür.

- İzleme boyutunda 1-3 yıl arası görev süresi olan iç denetçilerin görüş puanlarının ortalaması (2,43±0,82); 4-6 yıl görev süresi olan iç denetçilerin görüş puanlarının ortalaması (2,29±0,80); 7-9 yıl arası görev süresi olan iç denetçilerin görüş puanlarının ortalaması (2,07±0,90); 10-12 yıl arası görev süresi olan iç denetçilerin görüş puanlarının ortalaması (2,54±0,66); 12 yıldan fazla görev süresi olan iç denetçilerin puanlarının ortalaması (2,33±0,73) olarak bulunmuştur. Buna göre 10-12 yıl görev süresi olan iç denetçilerin 1-3 ve 4-6 yıl görev süresi olan iç denetçilere göre izleme boyutundaki görüşlere daha olumlu yanıt verdikleri görülmüştür.

**Tablo 37: İç Denetçilerin Mesleki Tecrübe Değişkenine Göre Araştırma Modelinin KW Analizi**

	1-3 yıl arası <sup>a</sup>	4-6 yıl arası <sup>b</sup>	7-9 yıl arası <sup>c</sup>	10-12 yıl arası <sup>d</sup>	12 ve üstü <sup>e</sup>	Total		
3.İç Denetçi Olarak Mesleki Tecrübeniz:	$\bar{x} \pm SS$	$\bar{x} \pm SS$	$\bar{x} \pm SS$	$\bar{x} \pm SS$	$\bar{x} \pm SS$	$\bar{x} \pm SS$	KW	p
<b>MERKEZİ UYUMLAŞTIRMA</b>	2,96±0,70	2,54±0,64	2,39±0,64	2,77±0,56	2,63±0,56	2,63±0,62	9,597	,042*
Düzenleme +Geliştirme +Koordine Etme	2,54±0,61	2,53±0,57	2,67±0,58	2,96±0,4	2,96±0,47	2,86±0,55	10,61	,031*
Uyumlaştırma	2,80±0,81	2,61±0,84	2,43±0,61	2,81±0,5	2,60±0,73	2,66±0,79	4,442	,350
<b>İzleme</b>	<b>2,43±0,82</b>	<b>2,29±0,80</b>	<b>2,07±0,90</b>	<b>2,54±0,6</b>	<b>2,33±0,73</b>	<b>2,37±0,77</b>	<b>7,093</b>	<b>,031*</b>
<b>İÇ DENETİM</b>	3,63±0,38	3,78±0,56	3,88±0,55	3,89±0,65	3,89±0,51	3,79±0,58	4,450	,339
İşlerlik	4,00±0,58	3,77±0,55	3,91±0,55	3,86±0,9	3,88±0,69	3,86±0,65	4,113	,391
Farkındalık	3,96±0,59	3,70±0,67	3,94±0,72	3,71±0,7	3,92±0,73	3,81±0,71	5,697	,223
Planlama	3,53±0,48	3,68±0,59	3,78±0,55	3,69±0,65	3,79±0,55	3,69±0,58	4,550	,337
Yürütme	3,75±0,73	3,45±0,67	3,60±0,83	3,40±0,69	3,54±0,79	3,51±0,73	6,384	,172
Raporlama-İzleme	3,94±0,68	3,65±0,57	3,82±0,58	3,69±0,81	3,83±0,69	3,76±0,68	5,869	,209
<b>DIŞ DENETİM</b>	3,98±0,75	3,99±0,41	4,01±0,53	3,86±0,54	3,94±0,57	3,95±0,54	2,336	,674

#### 4.13.3.4. Mezun Olduğu Bölüm Değişkenine Göre Karşılaştırma

Tablo 38’de görüldüğü üzere iç denetçilerin mezun olduğu bölüme göre merkezi uyumlaştırma boyutunun Düzenleme–Geliştirme ve Koordine Etme alt boyutundaki önermelere ilişkin görüşlerinde anlamlı bir farklılık görülmüştür (p<0.05). Bu sonuçlara göre;

- Düzenleme – Geliştirme ve Koordine Etme boyutunda iktisat alanından mezun olan iç denetçilerin görüş puanlarının ortalaması (2,95±0,55); Maliye alanından mezun olan iç denetçilerin görüş puanlarının ortalaması (3,05±0,51); İşletme alanında mezun olan iç denetçilerin görüş puanlarının



ortalaması (2,96±0,57); Kamu yönetimi alanından mezun olan iç denetçilerin görüş puanlarının ortalaması (2,79±0,50); Diğer meslek alanlarından mezun olan iç denetçilerin puanlarının ortalaması (2,63±0,57) olarak bulunmuştur. Buna göre İktisat, Maliye ve İşletme alanından mezun olan iç denetçilerin, diğer alanlardan mezun olan iç denetçilere göre Düzenleme–Geliştirme ve Koordine Etme boyutundaki görüşlere daha olumlu yanıt verdikleri görülmüştür.

İç denetçilerin mezun olduğu bölüme göre iç denetim boyutunun Planlama alt boyutundaki önermelere ilişkin görüşlerinde anlamlı bir farklılık görülmüştür (p<0.05). Bu sonuçlara göre;

- Planlama boyutunda iktisat alanından mezun olan iç denetçilerin görüş puanlarının ortalaması (3,82±0,55); Maliye alanından mezun olan iç denetçilerin görüş puanlarının ortalaması (3,82±0,54); İşletme alanında mezun olan iç denetçilerin görüş puanlarının ortalaması (3,68±0,68); Kamu yönetimi alanından mezun olan iç denetçilerin görüş puanlarının ortalaması (3,69±0,60); Diğer meslek alanlarından mezun olan iç denetçilerin puanlarının ortalaması (3,61±0,57) olarak bulunmuştur. Buna göre İktisat ve Maliye alanında mezun olan iç denetçilerin diğer alanlardan mezun olan iç denetçilere göre planlama boyutundaki görüşlere daha olumlu yanıt verdikleri görülmüştür.

**Tablo 38: İç Denetçilerin Mezun Olduğu Bölüm Değişkenine Göre Araştırma Modelinin KW Analizi**

4.Mezun Olduğunuz Bölüm:	İktisat <sup>a</sup>	Maliye <sup>b</sup>	İşletme <sup>c</sup>	Kamu Yönetimi <sup>d</sup>	Diğer Meslekler <sup>e</sup>	Total	KW	p
	$\bar{x} \pm SS$	$\bar{x} \pm SS$	$\bar{x} \pm SS$	$\bar{x} \pm SS$	$\bar{x} \pm SS$	$\bar{x} \pm SS$		
<b>MERKEZİ UYUMLAŞTIRMA</b>	2,62±0,68	2,76±0,53	2,57±0,60	2,43±0,60	2,72±0,64	2,63±0,62	8,492	0,045
Düzenleme +Geliştirme Koordine Etme	2,95±0,55	3,05±0,51	2,96±0,57	2,79±0,50	2,63±0,57	2,96±0,55	9,817	0,033
Uyumlaştırma	2,64±0,76	2,76±0,69	2,67±0,74	2,36±0,80	2,77±0,86	2,66±0,79	2,301	0,381
İzleme	2,35±0,83	2,47±0,74	2,28±0,76	2,23±0,80	2,45±0,77	2,37±0,77	4,804	0,308
<b>İÇ DENETİM</b>	3,81±0,60	3,66±0,56	3,61±0,67	3,64±0,68	3,85±0,47	3,73±0,59	5,817	0,213
İşlerlik	3,97±0,63	3,87±0,64	3,74±0,75	3,69±0,75	3,98±0,51	3,86±0,65	5,037	0,283
Farkındalık	3,89±0,70	3,81±0,68	3,61±0,83	3,72±0,80	3,96±0,68	3,81±0,71	2,158	0,707
Planlama	3,82±0,55	3,82±0,54	3,68±0,68	3,69±0,60	3,61±0,55±	3,69±0,58	12,117	0,017
Yürütme	3,55±0,82	3,28±0,68	3,42±0,73	3,42±0,84	3,72±0,61	3,51±0,73	4,666	0,323
Raporlama-İzleme	3,86±0,69	3,74±0,66	3,60±0,74	3,66±0,76	3,87±0,58	3,76±0,68	2,083	0,720
<b>DIŞ DENETİM</b>	3,98±0,57	4,02±0,49	3,97±0,54	3,88±0,60	3,92±0,54	3,95±0,54	6,465	0,167

#### 4.13.3.5. İç Denetçi Olmadan Önceki Mesleği Değişkenine Göre Karşılaştırma

Tablo 39’da görüldüğü üzere iç denetçilerin önceki mesleği değişkenine göre merkezi uyumlaştırma boyutunun Düzenleme–Geliştirme ve Koordine Etme alt boyutundaki önermelere ilişkin görüşlerinde anlamlı bir farklılık görülmüştür ( $p<0.05$ ). Bu sonuçlara göre;

- Düzenleme–Geliştirme ve Koordine Etme boyutunda iç denetçi olmadan önce herhangi bir kamu kurumunda denetim elemanı dışında bir kadroda çalışan iç denetçilerin görüş puanlarının ortalaması (2,66±0,54); iç denetçi olmadan önce herhangi bir kamu kurumunda denetim elemanı olarak çalışan iç denetçilerin görüş puanlarının ortalaması (2,86±0,59) olarak bulunmuştur. Buna göre denetim kökenli olan iç denetçilerin, sonradan iç denetçi olan iç denetçilere göre Düzenleme–Geliştirme ve Koordine Etme boyutundaki görüşlere daha olumlu yanıt verdikleri görülmüştür.

İç denetçilerin, önceki mesleği değişkenine göre İç Denetim boyutunun Planlama alt boyutundaki önermelere ilişkin görüşlerinde anlamlı bir farklılık görülmüştür ( $p<0.05$ ). Bu sonuçlara göre;

- Planlama alt boyutunda iç denetçi olmadan önce herhangi bir kamu kurumunda denetim elemanı dışında bir kadroda çalışan iç denetçilerin görüş puanlarının ortalaması (3,51±0,62); iç denetçi olmadan önce herhangi bir kamu kurumunda denetim elemanı olarak çalışan iç denetçilerin görüş puanlarının ortalaması (3,76±0,49) olarak bulunmuştur. Buna göre denetim kökenli olan iç denetçilerin sonradan iç denetçi olan iç denetçilere göre planlama boyutuna ilişkin görüşlere daha olumlu yanıt verdikleri görülmüştür.

**Tablo 39: İç Denetçilerin Önceki Görevi Değişkenine Göre Araştırma Modelinin MWU Analizi**

<b>5.İç Denetçi Olmadan Önce:</b>	<b>Herhangi bir kamu kurumunda denetim elemanı dışında bir kadroda çalışıyordum.</b>	<b>Herhangi bir kamu kurumunda denetim elemanı olarak çalışıyordum.</b>	<b>Total</b>	<b>MWU</b>	<b>p</b>
	$\bar{x} \pm ss$	$\bar{x} \pm ss$	$\bar{x} \pm ss$		
<b>MERKEZİ UYUMLAŞTIRMA</b>	2,61±0,61	2,67±0,62	2,63±0,62	3628,5	0,047
<b>Düzenleme +Geliştirme Koordine Etme</b>	<b>2,66±0,54</b>	<b>2,86±0,59</b>	<b>2,76±0,55</b>	<b>3928,5</b>	<b>0,027</b>
Uyumlaştırma	2,62±0,80	2,75±0,77	2,66±0,79	4285	0,145
İzleme	2,35±0,76	2,41±0,80	2,37±0,77	4294	0,162
<b>İÇ DENETİM</b>	3,69±0,64	3,80±0,46	3,73±0,59	4285	0,545
İşlerlik	3,82±0,71	3,94±0,48	3,86±0,65	4394	0,744
Farkındalık	3,78±0,76	3,88±0,57	3,81±0,71	4151	0,342
<b>Planlama</b>	<b>3,51±0,62</b>	<b>3,76±0,49</b>	<b>3,69±0,58</b>	<b>3734</b>	<b>0,044</b>
Yürütme	3,45±0,76	3,65±0,65	3,51±0,73	4158	0,354
Raporlama-İzleme	3,71±0,73	3,85±0,55	3,76±0,68	4321,5	0,609
<b>DIŞ DENETİM</b>	3,94±0,52	3,96±0,59	3,95±0,54	4183,5	0,389

#### 4.13.3.6. Üst Yöneticinin Göreve Gelme Şekli Değişkenine Göre Karşılaştırma

Tablo 40’da görüldüğü üzere iç denetçilerin, çalıştığı kurumda üst yöneticilerinin görevine atanarak veya seçilerek gelme değişkenine göre, iç denetim boyutunun alt boyutlarındaki önermelere ilişkin görüşlerinde anlamlı bir farklılık görülmüştür (p<0.05). Bu sonuçlara göre;

- İşlerlik boyutunda, çalıştığı kurumda üst yöneticilerinin görevine atama yoluyla gelen iç denetçilerin görüş puanlarının ortalaması (4,00±0,56); seçilerek gelen iç denetçilerin görüş puanlarının ortalaması (3,43±0,72)

olarak bulunmuştur. Buna göre çalıştığı kurumda üst yöneticilerinin görevine atama yoluyla gelen iç denetçilerin, çalıştığı kurumda üst yöneticilerinin görevine seçilerek yoluyla gelen iç denetçilere göre işlerlik boyutuna ilişkin görüşlere daha olumlu yanıt verdikleri görülmüştür.

- Farkındalık boyutunda, çalıştığı kurumda üst yöneticilerinin görevine atama yoluyla gelen iç denetçilerin görüş puanlarının ortalaması (3,92±0,62); seçilerek gelen iç denetçilerin görüş puanlarının ortalaması (3,49±0,84) olarak bulunmuştur. Buna göre çalıştığı kurumda üst yöneticilerinin görevine atama yoluyla gelen iç denetçilerin, çalıştığı kurumda üst yöneticilerinin görevine seçilerek gelen iç denetçilere göre farkındalık boyutuna ilişkin görüşlere daha olumlu yanıt verdikleri görülmüştür.
- Planlama boyutunda, çalıştığı kurumda üst yöneticilerinin görevine atama yoluyla gelen iç denetçilerin görüş puanlarının ortalaması (3,76±0,46); seçilerek gelen iç denetçilerin görüş puanlarının ortalaması (3,50±0,67) olarak bulunmuştur. Buna göre çalıştığı kurumda üst yöneticilerinin görevine atama yoluyla gelen iç denetçilerin, çalıştığı kurumda üst yöneticilerinin görevine seçilerek gelen iç denetçilere göre Planlama boyutuna ilişkin görüşlere daha olumlu yanıt verdikleri görülmüştür.
- Yürütme boyutunda, çalıştığı kurumda üst yöneticilerinin görevine atama yoluyla gelen iç denetçilerin görüş puanlarının ortalaması (3,75±0,59); seçilerek gelen denetmelerin görüş puanlarının ortalaması (2,80±0,64) olarak bulunmuştur. Buna göre çalıştığı kurumda üst yöneticilerinin görevine atama yoluyla gelen iç denetçilerin, çalıştığı kurumda üst yöneticilerinin görevine seçilerek gelen iç denetçilere göre Yürütme boyutuna ilişkin görüşlere daha olumlu yanıt verdikleri görülmüştür
- Raporlama boyutunda, çalıştığı kurumda üst yöneticilerinin görevine atama yoluyla gelen iç denetçilerin görüş puanlarının ortalaması (3,86±0,60); seçilerek gelen denetçilerin görüş puanlarının ortalaması (3,46±0,80) olarak bulunmuştur. Buna göre çalıştığı kurumda üst yöneticilerinin görevine atama yoluyla gelen iç denetçilerin, çalıştığı kurumda üst yöneticilerinin görevine seçilerek gelen iç denetçilere göre Raporlama boyutuna ilişkin görüşlere daha olumlu yanıt verdikleri görülmüştür.

Tablo 40: İç Denetçilerin Göreve Getirilme Şekli Değişkenine Göre Araştırma Modelinin MWU Analizi

6.İç Denetçi Olarak Çalıştığınız Kurumda, Üst Yönetici:	Görevine atanarak gelmektedir.	Görevine seçilerek gelmektedir.	Total	MWU	
	$\bar{x} \pm ss$	$\bar{x} \pm ss$	$\bar{x} \pm ss$	U	P
<b>MERKEZİ UYUMLAŞTIRMA</b>	2,64±0,64	2,60±0,53	2,63±0,62	3550	0,369
Düzenleme +Geliştirme Koordine Etme	2,87±0,58	2,86±0,48	2,86±0,55	3585,5	0,423
Uyumlaştırma	2,67±0,82	2,63±0,74	2,66±0,79	3717,5	0,660
İzleme	2,39±0,78	2,30±0,75	2,37±0,77	3618,5	0,475
<b>İÇ DENETİM</b>	<b>3,96±0,50</b>	<b>3,34±0,66</b>	<b>3,73±0,59</b>	<b>3585,5</b>	<b>0,023</b>
İşlerlik	<b>4,00±0,56</b>	<b>3,43±0,72</b>	<b>3,86±0,65</b>	<b>1941,5</b>	<b>0,000</b>
Farkındalık	<b>3,92±0,62</b>	<b>3,49±0,84</b>	<b>3,81±0,71</b>	<b>2686</b>	<b>0,001</b>
Planlama	<b>3,76±0,46</b>	<b>3,50±0,67</b>	<b>3,69±0,58</b>	<b>3021,5</b>	<b>0,018</b>
Yürütme	<b>3,75±0,59</b>	<b>2,80±0,64</b>	<b>3,51±0,73</b>	<b>1055,5</b>	<b>0,000</b>
Raporlama-İzleme	<b>3,86±0,60</b>	<b>3,46±0,80</b>	<b>3,76±0,68</b>	<b>2817,5</b>	<b>0,003</b>
<b>DIŞ DENETİM</b>	3,96±0,55	3,92±0,53	3,95±0,54	3802,5	0,839

#### 4.13.3.7. Kamu İç Denetçi Sertifika Derecesi Değişkenine Göre Karşılaştırma

Tablo 41’de görüldüğü üzere iç denetçilerin sertifika türü değişkenine göre iç denetim boyutunun yürütme alt boyutundaki önermelere ilişkin görüşlerinde anlamlı bir farklılık görülmüştür ( $p<0.05$ ). Bu sonuçlara göre;

- Yürütme boyutunda A-1 sertifika derecesine sahip iç denetçilerin görüş puanlarının ortalaması ( $3,53\pm0,73$ ); A-2 sertifika derecesine sahip iç denetçilerin görüş puanlarının ortalaması ( $3,37\pm0,73$ ); A-3 sertifika derecesine sahip iç denetçilerin görüş puanlarının ortalaması ( $3,86\pm0,72$ ); A-4 sertifika derecesine sahip iç denetçilerin görüş puanlarının ortalaması ( $4,11\pm0,60$ ) olarak bulunmuştur. Buna göre A-4 sertifika derecesine sahip iç denetçilerin A-1, A-2 ve A-3 sertifika derecesine sahip olan iç denetçilere göre yürütme boyutuna ilişkin görüşlere daha olumlu yanıt verdikleri görülmüştür.

**Tablo 41: İç Denetçilerin Sertifika Derecesi Değişkenine Göre Araştırma Modelinin KW Analizi**

7.Kamu İç Denetçi Sertifika Dereceniz:	A-1	A-2	A-3	A-4	Total	KW	
	$\bar{x} \pm ss$	$\bar{x} \pm ss$	$\bar{x} \pm ss$	$\bar{x} \pm ss$	$\bar{x} \pm ss$	KW	p
<b>MERKEZİ UYUMLAŞTIRMA</b>	2,60±0,67	2,64±0,59	2,66±0,66	2,64±0,44	2,63±0,62	1688	0,974
Düzenleme +Geliştirme Koordine Etme	2,80±0,60	2,92±0,51	2,88±0,58	2,92±0,43	2,86±0,55	1638,5	0,764
Uyumlaştırma	2,61±0,85	2,70±0,82	2,69±0,81	2,68±0,61	2,66±0,79	1617	0,676
İzleme	2,40±0,80	2,29±0,72	2,42±0,88	2,33±0,60	2,37±0,77	1541	0,407
<b>İÇ DENETİM</b>	3,81±0,62	3,74±0,67	3,85±0,68	4,17±0,56	3,86±0,65	1538,5	0,401
İşlerlik	3,66±0,59	3,64±0,58	3,69±0,62	4,06±0,44	3,73±0,59	1638,5	0,764
Farkındalık	3,66±0,72	3,72±0,68	3,87±0,75	4,22±0,47	3,81±0,71	1599,5	0,608
Planlama	3,62±0,61	3,73±0,52	3,65±0,64	3,91±0,43	3,69±0,58	1538	0,398
<b>Yürütme</b>	<b>3,53±0,73</b>	<b>3,37±0,73</b>	<b>3,86±0,72</b>	<b>4,11±0,60</b>	<b>3,51±0,73</b>	<b>1439,5</b>	<b>0,039</b>
Raporlama-İzleme	3,71±0,65	3,63±0,72	3,72±0,68	4,10±0,57	3,76±0,68	1566	0,490
<b>DIŞ DENETİM</b>	3,92±0,56	3,99±0,55	3,90±0,60	4,03±0,38	3,95±0,54	1583,5	0,549

#### 4.13.3.8. İç Denetim Türü Değişkenine Göre Karşılaştırma

Tablo 42'de görüldüğü üzere İç Denetim Türü değişkenine göre merkezi uyumlaştırma, iç denetim ve dış denetim boyutlarında yer alan önermelere ilişkin görüşlerinde anlamlı bir farklılık görülmemiştir ( $p>0.05$ ). Bu sonuçlara göre;

**Tablo 42: İç Denetçilerin İç Denetim Türü Değişkenine Göre Araştırma Modelinin KW Analizi**

8.Çalıştığım Kurumda İç Denetim Faaliyetleri:	Sistem Denetimi, ağırlıklı olarak yerine getirilmektedir.	Uygunluk ve Mali Denetimi, ağırlıklı olarak yerine getirilmektedir.	Bilgi Teknolojileri Denetimi, ağırlıklı olarak yerine getirilmektedir.	Performans denetimi, ağırlıklı olarak yapılmaktadır.	Total	KW	P
	$\bar{x} \pm ss$	$\bar{x} \pm ss$	$\bar{x} \pm ss$	$\bar{x} \pm ss$	$\bar{x} \pm ss$		
<b>MERKEZİ UYUMLAŞTIRMA</b>	2,65±0,77	2,70±0,82	1,50±0,71	2,53±0,56	2,66±0,79	4,091	0,252
Düzenleme +Geliştirme Koordine Etme	2,87±0,48	2,88±0,60	1,58±0,47	3,05±0,30	2,86±0,55	6,135	0,105
Uyumlaştırma	2,42±0,69	2,37±0,83	1,00±0,01	1,90±0,52	2,37±0,77	7,839	0,069
İzleme	2,65±0,76	2,70±0,82	1,50±0,70	2,53±0,55	2,66±0,79	4,091	0,252
<b>İÇ DENETİM</b>	3,75±0,58	3,69±0,60	3,61±0,52	4,04±0,50	3,73±0,59	2,885	0,410
İşlerlik	3,90±0,63	3,81±0,67	4,13±0,18	4,15±0,53	3,8602±0,64	3,155	0,368
Farkındalık	3,83±0,71	3,77±0,71	3,75±0,35	4,15±0,45	3,81±0,70	2,139	0,544
Planlama	3,70±0,53	3,67±0,60	3,00±0,56	4,2±0,67	3,69±0,57	5,754	0,124
Yürütme	3,55±0,71	3,47±0,74	3,6±0,56	3,44±0,72	3,51±0,72	0,747	0,862
Raporlama-İzleme	3,78±0,67	3,71±0,68	3,55±0,91	4,26±0,38	3,75±0,67	4,176	0,243
<b>DIŞ DENETİM</b>	3,90±0,59	3,95±0,49	4,35±0,90	4,28±0,36	3,94±0,54	3,080	0,379

#### 4.13.4. Araştırma Modelinin Korelasyon Analizi

Araştırma modelinin boyutlar arasındaki korelasyon analizi sonuçları aşağıdaki tablo 43’de gösterilmiştir.

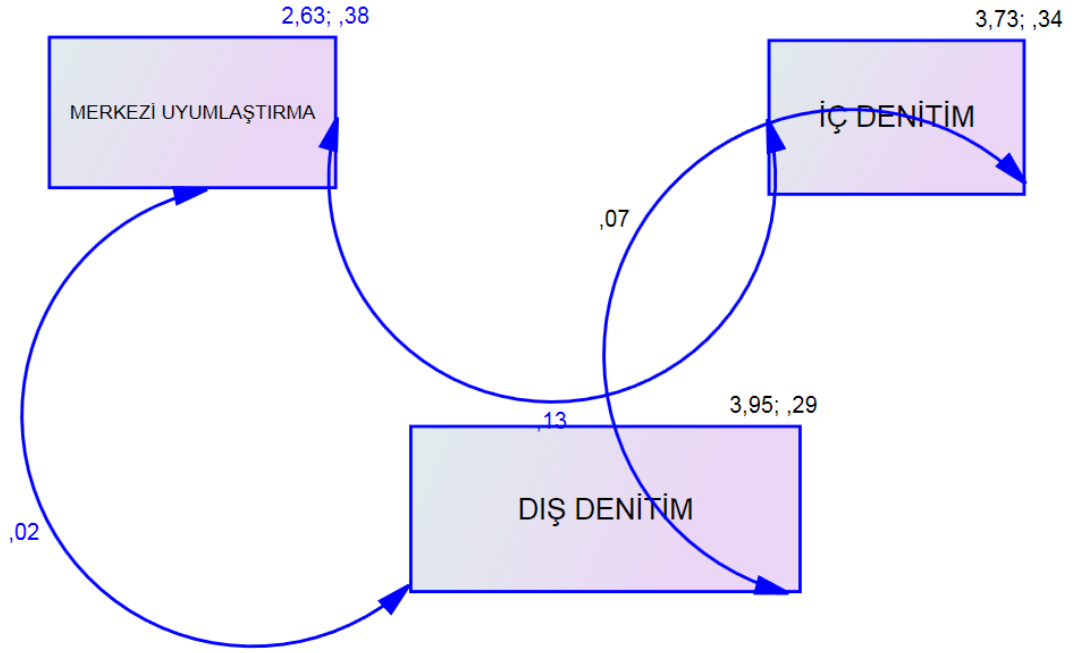
**Tablo 43: Araştırma Modelinin Boyut –Boyut Korelasyon Analizi**

Korelasyonlar				
		Merkezi Uyumlaştırma	Dış Denetim	İç Denetim
Merkezi Uyumlaştırma	r	1	,053	,351**
	p		,450	,000
	N	203	203	203
Dış Denetim	r	,053	1	,213**
	p	,450		,002
	N	203	203	203
İç Denetim	r	,351**	,213**	1
	p	,000	,002	
	N	203	203	203

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

- Model boyutlarının korelasyonuna baktığımızda Merkezi Uyumlaştırma boyutu ile iç denetim boyutu arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır (r: 0,351; p<0,01).
- Dış denetim ile İç denetim boyutu arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır (r: 0,213; p<0,01).
- İç denetim ile Merkezi Uyumlaştırma boyutu arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır (r: 0,351; p<0,01).
- İç denetim ile Dış denetim boyutu arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır (r: 0,213; p<0,01).

Şekil 19: Araştırma Modelindeki Boyutlar Arasındaki Korelasyon İlişkisi





Araştırma modelinin alt boyutlar arasındaki korelasyon analizi sonuçları aşağıdaki tablo 44’de gösterilmiştir.

Tablo 44: Araştırma Modelinin Altboyut-Altboyut Korelasyon Analizi

		Merkezi Uyumlaştırma			İç Denetim					Dış Denetim
		Düzenleme Geliştirme Koordine Etme	Uyumlaştırma	İzleme	İşlerlik	Farkındalık	Planlama ve Programlama	Yürütme	Raporlama İzleme	Dış Denetim
MERKEZİ UYUMLAŞTIRMA	Düzenleme Geliştirme Koordine Etme	1								
	Uyumlaştırma	,680**	1							
	İzleme	,705**	,553**	1						
İÇ DENETİM	İşlerlik	,315**	,334**	,254**	1					
	Farkındalık	,289**	,244**	,186**	,757**	1				
	Planlama ve Programlama	,332**	,312**	,182**	,646**	,574**	1			
	Yürütme	,266**	,253**	,231**	,781**	,710**	,588**	1		
	Raporlama-İzleme	,334**	,341**	,229**	,875**	,798**	,648**	,754**	1	
DİŞ DENETİM		,092	,062	-,003	,186**	,200**	,241**	,111	,212**	1
		,191	,378	,971	,008	,004	,001	,114	,002	
		203	203	203	203	203	203	203	203	203

\*\* Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

### Merkezi Uyumlaştırma Boyutunda;

- Merkezi uyumlaştırmanın Düzenleme-Geliştirme-Koordine Etme boyutu ile merkezi uyumlaştırmanın Uyumlaştırma boyutu arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır (r: 0,680, p<0,01).

- Merkezi uyumlaştırmanın Düzenleme-Geliştirme-Koordine Etme boyutu ile merkezi uyumlaştırmanın İzleme boyutu arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır (r: 0,705, p<0,01).
- Merkezi uyumlaştırmanın Düzenleme-Geliştirme-Koordine Etme boyutu ile iç denetimin İşlerlik boyutu arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır (r: 0,315, p<0,01).
- Merkezi uyumlaştırmanın Düzenleme-Geliştirme-Koordine Etme boyutu ile iç denetimin Farkındalık boyutu arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır (r: 0,244, p<0,01).
- Merkezi uyumlaştırmanın Düzenleme-Geliştirme-Koordine Etme boyutu ile iç denetimin Planlama boyutu arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır (r: 0,332, p<0,01).
- Merkezi uyumlaştırmanın Düzenleme-Geliştirme-Koordine Etme boyutu ile iç denetimin Yürütme boyutu arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır (r: 0,266, p<0,01).
- Merkezi uyumlaştırmanın Düzenleme-Geliştirme-Koordine Etme boyutu ile iç denetimin Raporlama-İzleme boyutu arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır (r: 0,334, p<0,01).
- Merkezi uyumlaştırmanın Uyumlaştırma boyutu ile merkezi uyumlaştırmanın izleme boyutu arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır. (r: 0,553, p<0,01).
- Merkezi uyumlaştırmanın Uyumlaştırma boyutu ile iç denetimin İşlerlik boyutu arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır (r: 0,254, p<0,01).
- Merkezi uyumlaştırmanın Uyumlaştırma boyutu ile iç denetimin Farkındalık boyutu arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır. (r: 0,244, p<0,01)
- Merkezi uyumlaştırmanın Uyumlaştırma boyutu ile iç denetimin Planlama boyutu arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır (r: 0,312, p<0,01).
- Merkezi uyumlaştırmanın Uyumlaştırma boyutu ile iç denetimin Yürütme boyutu arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır. (r: 0,253, p<0,01)

- Merkezi uyumlaştırmanın Uyumlaştırma boyutu ile iç denetimin Raporlama-İzleme boyutu arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır (r: 0,341, p<0,01).
- Merkezi uyumlaştırmanın İzleme boyutu ile iç denetimin işlerlik boyutu arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır. (r: 0,254, p<0,01)
- Merkezi uyumlaştırmanın İzleme boyutu ile iç denetimin Farkındalık boyutu arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır (r: 0,186, p<0,01).
- Merkezi uyumlaştırmanın İzleme boyutu ile iç denetimin Planlama boyutu arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır (r: 0,182, p<0,01).
- Merkezi uyumlaştırmanın İzleme boyutu ile iç denetimin Yürütme boyutu arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır. (r: 0,231, p<0,01)
- Merkezi uyumlaştırmanın İzleme boyutu ile iç denetimin Raporlama-İzleme boyutu arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır (r: 0,229, p<0,01).

#### **İç Denetim Boyutunda;**

- İç denetimin İşlerlik boyutu ile Farkındalık boyutu arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır (r: 0,757, p<0,01).
- İç denetimin İşlerlik boyutu ile Planlama boyutu arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır (r: 0,646, p<0,01).
- İç denetimin İşlerlik boyutu ile Yürütme boyutu arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır (r: 0,781, p<0,01).
- İç denetimin İşlerlik boyutu ile Raporlama-İzleme boyutu arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır (r: 0,875, p<0,01).
- İç denetimin İşlerlik boyutu ile Dış Denetim boyutu arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır (r: 0,186, p<0,01).
- İç denetimin Farkındalık boyutu ile Planlama boyutu arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır. (r: 0,574, p<0,01)
- İç denetimin Farkındalık boyutu ile Yürütme boyutu arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır (r: 0,710, p<0,01).
- İç denetimin Farkındalık boyutu ile Raporlama-İzleme boyutu arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır (r: 0,798, p<0,01).

- İç denetimin Farkındalık boyutu ile Dış Denetim boyutu arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır (r: 0,200, p<0,01).
- İç denetimin Planlama boyutu ile Yürütme boyutu arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır (r: 0,588, p<0,01).
- İç denetimin Planlama boyutu ile Raporlama-İzleme boyutu arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır (r: 0,548, p<0,01).
- İç denetimin Planlama boyutu ile Dış Denetim boyutu arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır (r: 0,241, p<0,01).
- İç denetimin Yürütme ile boyutu ile Raporlama-İzleme boyutu arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır (r: 0,754, p<0,01).
- İç denetimin Raporlama-İzleme boyutu ile Dış Denetim boyutu arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır (r: 0,212, p<0,01).

#### **Dış Denetim Boyutunda;**

- Dış Denetim boyutu ile iç denetimin İşlerlik boyutu arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır (r: 0,186, p<0,01).
- Dış Denetim boyutu ile iç denetimin Farkındalık boyutu arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır (r: 0,200, p<0,01).
- Dış Denetim boyutu ile iç denetimin Planlama boyutu arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır (r: 0,241, p<0,01).
- Dış Denetim boyutu ile iç denetimin Raporlama-İzleme boyutu arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır (r: 0,212, p<0,01).

#### 4.13.5. Araştırma Hipotezlerine İlişkin Değerlendirmeler

Araştırma kapsamında oluşturulan hipotezlere ilişkin geçerlilikleri Tablo 45’de gösterilmiştir.

Tablo 45: Araştırma Hipotezleri Kabul/Ret Çizelgesi

No	Hipotez	Kabul/Red
<b>H1</b>	<b>Merkezi uyumlaştırmanın etkinliği arttıkça iç denetim faaliyetlerinin etkinliği de artmaktadır.</b>	<b>Kabul</b>
H1a	Merkezi uyumlaştırmanın düzenleme, geliştirme ve koordine etme görevleri ile iç denetimin işlerlik alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.	Kabul
H1b	Merkezi uyumlaştırmanın düzenleme, geliştirme ve koordine etme görevleri ile iç denetimin farkındalık alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.	Kabul
H1c	Merkezi uyumlaştırmanın düzenleme, geliştirme ve koordine etme görevleri ile iç denetimin planlama ve programlama alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.	Kabul
H1d	Merkezi uyumlaştırmanın düzenleme, geliştirme ve koordine etme görevleri ile iç denetimin yürütme alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.	Kabul
H1e	Merkezi uyumlaştırmanın düzenleme, geliştirme ve koordine etme görevleri ile iç denetimin raporlama ve izleme alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.	Kabul
H1f	Merkezi uyumlaştırmanın uyumlaştırma görevleri ile iç denetimin işlerlik alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.	Kabul
H1g	Merkezi uyumlaştırmanın uyumlaştırma görevleri ile iç denetimin farkındalık alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.	Kabul
H1h	Merkezi uyumlaştırmanın uyumlaştırma görevleri ile iç denetimin planlama ve programlama alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.	Kabul
H1i	Merkezi uyumlaştırmanın uyumlaştırma görevleri ile iç denetimin yürütme alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.	Kabul
H1j:	Merkezi uyumlaştırmanın uyumlaştırma görevleri ile iç denetimin raporlama ve izleme alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.	Kabul
H1k	Merkezi uyumlaştırmanın izleme görevleri ile iç denetimin işlerlik alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.	Kabul
H1l	Merkezi uyumlaştırmanın izleme görevleri ile iç denetimin farkındalık alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.	Kabul
H1m	Merkezi uyumlaştırmanın izleme görevleri ile iç denetimin plan ve programlama alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.	Kabul
H1n	Merkezi uyumlaştırmanın izleme görevleri ile iç denetimin yürütme alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.	Kabul
H1o	Merkezi uyumlaştırmanın izleme görevleri ile iç denetimin raporlama ve izleme alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.	Kabul
<b>H2</b>	<b>İç denetim ile merkezi uyumlaştırma arasında anlamlı bir ilişki vardır.</b>	<b>Kabul</b>
H2a	İç denetimin işlerlik faaliyetleri ile merkezi uyumlaştırmanın düzenleme, geliştirme ve koordine etme alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.	Kabul
H2b	İç denetimin işlerlik faaliyetleri ile merkezi uyumlaştırmanın uyumlaştırma alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.	Kabul
H2c	İç denetimin işlerlik faaliyetleri ile merkezi uyumlaştırmanın izleme alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.	Kabul
H2d	İç denetimin farkındalık faaliyetleri ile merkezi uyumlaştırmanın düzenleme, geliştirme ve koordine etme alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.	Kabul
H2e	İç denetimin farkındalık faaliyetleri ile merkezi uyumlaştırmanın uyumlaştırma alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.	Kabul

H2f	İç denetimin farkındalık faaliyetleri ile merkezi uyumlaştırmanın izleme alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.	Kabul
H2g	İç denetimin plan ve programlama faaliyetleri ile merkezi uyumlaştırmanın düzenleme, geliştirme ve koordine etme alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.	Kabul
H2h	İç denetimin plan ve programlama faaliyetleri ile merkezi uyumlaştırmanın uyumlaştırma alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.	Kabul
H2i	İç denetimin plan ve programlama faaliyetleri ile merkezi uyumlaştırmanın izleme alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.	Kabul
H2j	İç denetimin yürütme faaliyetleri ile merkezi uyumlaştırmanın düzenleme, geliştirme ve koordine etme alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.	Kabul
H2k	İç denetimin yürütme faaliyetleri ile merkezi uyumlaştırmanın uyumlaştırma alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.	Kabul
H2l	İç denetimin yürütme faaliyetleri ile merkezi uyumlaştırmanın izleme alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.	Kabul
H2m	İç denetimin raporlama ve izleme faaliyetleri ile merkezi uyumlaştırmanın düzenleme, geliştirme ve koordine etme alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.	Kabul
H2n	İç denetimin raporlama ve izleme faaliyetleri ile merkezi uyumlaştırmanın uyumlaştırma alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.	Kabul
H2o	İç denetimin raporlama ve izleme faaliyetleri ile merkezi uyumlaştırmanın izleme alt boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.	Kabul
<b>H3</b>	<b>İç denetim ile dış denetim arasında pozitif yönlü ilişki vardır.</b>	<b>Kabul</b>
H3a	İç denetimin işlerlik faaliyetleri ile dış denetim arasında anlamlı bir ilişki vardır.	Kabul
H3b	İç denetimin farkındalık faaliyetleri ile dış denetim arasında anlamlı bir ilişki vardır.	Kabul
H3c	İç denetimin plan ve programlama faaliyetleri ile dış denetim arasında anlamlı bir ilişki vardır.	Kabul
H3d	İç denetimin yürütme faaliyetleri ile dış denetim arasında anlamlı bir ilişki vardır.	Red
H3e	İç denetimin raporlama ve izleme faaliyetleri ile dış denetim arasında anlamlı bir ilişki vardır.	Kabul
<b>H4</b>	<b>Demografik değişkenler araştırma modelini etkilemektedir.</b>	<b>Kabul</b>
H4a	Cinsiyet değişkenine göre araştırma modeline yönelik görüşlerde anlamlı bir farklılık vardır.	Red
H4b	Yaş değişkenine göre araştırma modeline yönelik görüşlerde anlamlı bir farklılık vardır.	Kabul
H4c	Mesleki tecrübe değişkenine göre araştırma modeline yönelik görüşlerde anlamlı bir farklılık vardır.	Kabul
H4d	Mezun olunan bölüm değişkenine göre araştırma modeline yönelik görüşlerde anlamlı bir farklılık vardır.	Kabul
H4e	İç denetçi olmadan önceki meslek değişkenine göre araştırma modeline yönelik görüşlerde anlamlı bir farklılık vardır.	Kabul
H4f	Üst yöneticinin göreve gelme şekli değişkenine göre araştırma modeline yönelik görüşlerde anlamlı bir farklılık vardır.	Kabul
H4g	İç denetçi sertifika derecesi değişkenine göre araştırma modeline yönelik görüşlerde anlamlı bir farklılık vardır.	Kabul
H4h	İç denetim türü değişkenine göre araştırma modeline yönelik görüşlerde anlamlı bir farklılık vardır.	Kabul

## SONUÇLAR

**Kamu kuruluşlarında yapılan iç denetim faaliyetlerine yönelik ölçek taslağının** yapı geçerliliğini belirlemek amacıyla Açıklayıcı Faktör Analizi yapılmıştır. Açıklayıcı Faktör Analizinde Kaiser-Meyer-Olkin 0,91 bulunarak örneklem büyüklüğünün yeterli düzeyde olduğu görülmüştür. Başlangıçta tek boyut da oluşturulan ölçek Açıklayıcı Faktör Analizi ile alt boyutlara ayrılmışlardır. 1. Faktör (İşlerlik), 2. Faktör (Farkındalık), 3. Faktör (Plan ve Programlama), 4. Faktör (Yürütme), 5. Faktör (Raporlama-İzleme) olarak belirlenmiştir. Açıklayıcı Faktör Analizi sonucunda oluşturulan 32 maddeden ve 5 alt boyuttan oluşan bu model, maddelerdeki değişimin %63'ünü açıklayabilmektedir. Söz konusu modeli doğrulamak için Doğrulayıcı Faktör Analizi yapılmıştır. Uyum iyiliği indeksi (GFI) 0,864, karşılaştırmalı uyum indeksi (CFI) 0,887 ve NFI; 0,871 olarak ölçülerek, kabul edilebilir sınırlar içinde olduğu görülmüştür. Yaklaşık hataların ortalama karekökü (RMSEA); 0,10 altı değerler kabul edilebilir uyumu gösterir. Doğrulayıcı Faktör Analizi ile elde ettiğimiz Ki-kare istatistiği (CMIN) 3,542 < 5 bulunarak oluşturulan ölçek modelinin, Doğrulayıcı Faktör Analizi yapmaya uygun olduğu gözlenmektedir.

**Kamu kuruluşlarında yapılan Merkezi Uyumlaştırma Biriminin Etkinliğine** yönelik ölçek taslağının yapı geçerliliğini belirlemek amacıyla Açıklayıcı Faktör Analizi yapılmıştır. Kaiser-Meyer-Olkin 0,897 bulunarak, örneklem büyüklüğünün yeterli düzeyde olduğu görülmüştür. Başlangıçta tek boyut da oluşturulan ölçek Açıklayıcı Faktör Analizi ile alt boyutlara ayrılmıştır. Uzman görüşleri ışığında 1. Faktör (Düzenleme- Geliştirme-Koordine Etme), 2. Faktör (Uyumlaştırma), 3. Faktör (İzleme) belirlendi. Açıklayıcı Faktör Analizi sonucunda oluşturulan 19 maddeden ve 3 alt boyuttan oluşan bu modeli doğrulamak için Doğrulayıcı Faktör Analizi yapılmıştır. Ortak varyans tablosunda bulunan faktör yükleri incelendiğinde madde çıkarılmadığı görülmektedir. Öz değerler tablosunda da görüldüğü üzere üç adet faktör oluşmuştur. Bu alt boyutlar maddelerdeki değişimin %60,33' ünü açıklayabilmektedirler. Uyum iyiliği indeksi (GFI) 0,854, karşılaştırmalı uyum indeksi (CFI) 0,857 ve NFI; 0,855 olarak ölçülmüş kabul edilebilir sınırlar içinde olduğu görülmüştür. Doğrulayıcı Faktör Analizi ile elde ettiğimiz Ki-kare istatistiği (CMIN) 3,313 < 5 bulunarak oluşturulan ölçek modelinin Doğrulayıcı Faktör Analizi yapmaya uygun olduğu gözlenmektedir.

**Kamu kuruluşlarında yapılan dış denetime yönelik** ölçek taslağının yapı geçerliliğini belirlemek amacıyla Açıklayıcı Faktör Analizi yapılmıştır. Kaiser-Meyer-Olkin 0,824 bulunarak örneklem büyüklüğünün yeterli düzeyde olduğu görülmüştür. Başlangıçta tek boyut da oluşturulan ölçek Açıklayıcı Faktör Analizi ile alt boyutlara ayrılmıştır. Uzman görüşleri ışığında 1 Faktör (Dış Denetim) olarak belirlenmiştir. Açıklayıcı Faktör Analizi sonucunda oluşturulan 9 maddeden ve tek boyuttan oluşan bu yapıyı doğrulamak için Doğrulayıcı Faktör Analizi yapılmıştır. Oluşturulan bu modelin uyumluğunu belirlemek için Doğrulayıcı Faktör Analizindeki uyum indekslerine bakılmıştır. Oluşturulan bu modelin uyumluğunu belirlemek için Doğrulayıcı Faktör Analizindeki uyum indekslerine göre; uyum iyiliği indeksi (GFI) 0,924, karşılaştırmalı uyum indeksi (CFI) 0,955 ve NFI; 0,918 olarak ölçülmüş kabul edilebilir sınırlar içinde olduğu görülmüştür. Yaklaşık hataların ortalama karekökü (RMSEA); 0,10 altı değerler kabul edilebilir uyumu gösterir. Doğrulayıcı Faktör Analizi ile elde ettiğimiz Ki-kare istatistiği (CMIN)  $2,067 < 5$  bulunarak oluşturulan ölçek modelinin Doğrulayıcı Faktör Analizi yapmaya uygun olduğu gözlenmektedir. Ortak varyans tablosunda bulunan faktör yükleri incelendiğinde madde çıkarılmadığı görülmektedir. Öz değerler tablosunda da görüldüğü üzere bir adet faktör oluşmuştur. Bu alt boyutlar maddelerdeki değişimin %59'unu açıklayabilmektedirler. Bu yüzde yeterli olarak adlandırılmaktadır. Literatürde %50-%60 aralığı yeterli olarak görülür.

Faktör analizi sonucu boyutları belirlenen modelin Kolmogorov-Smirnova ve Shapiro-Wilk Normallik Testi sonucunda boyut ve alt boyutların  $p < 0.05$  olduğu, verilerin nonparametrik olduğu görülmüştür.

Çalışmamıza katılan ve kamu kurum ve kuruluşlarında iç denetçi olarak çalışan 203 denetmenin %86,2'si erkek, %13,8'i kadın olduğu belirlenmiştir. Yine bu iç denetçilerin %2,5'i 25-35 yaş, %53,7'si 35-45 yaş, %29,1'i 46-55 yaş, %14,8'i 56 ve üstü yaş grubuna ait olduğu görülmüştür. Çalışmamıza katılan iç denetçilerin mesleki tecrübelerine göre %13,3'ü 1-3 yıl, %30,0'u 4-6 yıl, %8,9'u 7-9 yıl, %23,2'si 10-12 yıl ve %24,6'sı 12 yıldan fazla iç denetçi mesleki tecrübesine sahip olduğu görülmüştür. Çalışmamıza katılan ve kamu idarelerinde iç denetçi olarak çalışan 203 iç denetçinin; %19,7'si işletme, %11,8'i iktisat, %17,7'si maliye, %17,7'si kamu yönetimi, %33,1'i ise diğer bölümlerden mezun olduklarını belirtmiştir.



Katılımcıların %67,5'i iç denetçi olmadan önce herhangi bir kamu idaresinde denetim elemanı olarak çalıştığı, %32,5'i iç denetçi olmadan önce denetim dışındaki bir görevde çalıştıklarını belirtmişlerdir. İç denetçiler, çalıştığı kurumda üst yöneticilerinin %74,9'u göreve atanarak, %25,1'i seçilerek geldiğini belirtmişlerdir. İç denetçilerin %37,9'u A-1,%21,7'si A-2,%24,6'sı A-3,%15,8'i A-4 sertifika derecesine sahip olduklarını belirtmişlerdir. İç denetçilerin çalıştığı kurumda iç denetim türlerinden % 50,7'si uygunluk ve mali denetim, %2,5'i performans denetimi, %45,8'i sistem denetimi, % 1,0'i bilgi teknolojileri denetimini ağırlıklı olarak yerine getirdiklerini belirtmişlerdir.

İç denetçilerin cinsiyet değişkenine göre merkezi uyumlaştırma, iç denetim ve dış denetim boyutlarındaki önermelere ilişkin görüşlerinde anlamlı bir farklılık görülmemiştir.

İç denetçilerin yaş değişkenine göre merkezi uyumlaştırma boyutunun Düzenleme-Geliştirme ve Koordine Etme ile İzleme alt boyutundaki önermelere ilişkin görüşlerinde anlamlı bir farklılık görülmüştür ( $p<0.05$ ). Bu sonuçlara göre; Düzenleme-Geliştirme ve Koordine Etme ile İzleme alt boyutundaki önermelere; 56 ve üstü yaş grubu iç denetçilerin 25-35; 36-45 ve 46-55 yaş grubu iç denetçilere göre daha olumlu yanıt verdikleri görülmüştür.

İç denetçilerin mesleki tecrübelerine göre merkezi uyumlaştırma boyutunun Düzenleme-Geliştirme ve Koordine Etme ile İzleme alt boyutlarındaki önermelere ilişkin görüşlerinde anlamlı bir farklılık görülmüştür. Bu sonuçlara göre; Düzenleme-Geliştirme ve Koordine Etme boyutundaki önermelere 10-12 yıl ve 12 yıl üstü görev süresi olan iç denetçilerin, görev süresi daha az olan iç denetçilere göre Düzenleme- Geliştirme ve Koordine Etme ile İzleme boyutlarındaki önermelere daha olumlu yanıt verdikleri görülmüştür.

İç denetçilerin mezun olduğu okul türüne göre merkezi uyumlaştırma boyutunun Düzenleme-Geliştirme ve Koordine Etme alt boyutu ile iç denetim boyutunun planlama alt boyutundaki önermelere ilişkin görüşlerinde anlamlı bir farklılık görülmüştür. Bu sonuçlara göre; merkezi uyumlaştırma boyutunun Düzenleme-Geliştirme ve Koordine Etme alt boyutundaki önermelere İktisat, Maliye ve İşletme alanından mezun olan iç denetçilerin, diğer alanlardan mezun olanlara göre daha olumlu cevap vermişlerdir. İç

denetim boyutunun Planlama alt boyutundaki önermelere İktisat ve Maliye alanından mezun olan iç denetçilerin diğer alanlardan mezun olan iç denetçilere göre daha olumlu yanıt verdikleri görülmüştür.

İç denetçilerin denetçi olmadan önceki mesleği değişkenine göre merkezi uyumlaştırma boyutunun Düzenleme–Geliştirme ve Koordine Etme ile iç denetim boyutunun Planlama alt boyutuna ilişkin görüşlerinde anlamlı bir farklılık görülmüştür. Bu sonuçlara göre; Düzenleme–Geliştirme ve Koordine Etme ile Planlama alt boyutunda iç denetçi olmadan önce herhangi bir kamu kurumunda denetim elemanı olarak görev yapan iç denetçilerin, sonradan iç denetçi olan iç denetçilere göre önermelere daha olumlu yanıt verdikleri görülmüştür.

İç denetçilerin kurum üst yöneticilerinin görevlerine atanarak veya seçilerek gelme değişkenine iç denetim boyutuna ilişkin görüşlerinde anlamlı bir farklılık görülmüştür ( $p<0.05$ ). Bu sonuçlara göre; üst yöneticisi atanarak gelen iç denetçilerin seçilerek gelen iç denetçilere göre iç denetim boyutunun alt boyutları olan işlerlik, farkındalık, planlama, yürütme, raporlama boyutlarındaki önermelere daha olumlu yanıt verdikleri görülmüştür.

İç denetçilerin, iç denetçi sertifika türü değişkenine göre iç denetim boyutunun Yürütme alt boyutundaki önermelere ilişkin görüşlerinde anlamlı bir farklılık görülmüştür. Bu sonuçlara göre; A-4 sertifika derecesine sahip olan iç denetçiler A-1, A-2 ve A-3 sertifika derecesine sahip olan iç denetçilere göre Yürütme alt boyutundaki önermelere daha olumlu yanıt verdikleri görülmüştür.

Model boyutlarının korelasyonuna baktığımızda:

- Merkezi Uyumlaştırma boyutu ile İç denetim boyutu arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.
- Dış denetim ile İç denetim boyutu arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.
- İç denetim ile Merkezi Uyumlaştırma boyutları arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

Tablo 44’de Araştırma Modelinin Altboyut-Altboyut Korelasyon Analizi incelendiğinde;

***Merkezi Uyumlaştırma Alt Boyutlarında;***

Düzenleme-Geliştirme-Koordine Etme boyutu, Uyumlaştırma, İzleme ile İç denetimin alt boyutları olan İşlerlik, Farkındalık, Planlama, Yürütme, Raporlama-İzleme boyutları arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

***İç Denetim Alt Boyutlarında;***

İşlerlik boyutu ile Dış Denetim boyutu arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır. Farkındalık boyutu ile Dış Denetim boyutu arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır. Planlama boyutu ile Dış Denetim boyutu arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır. Raporlama-İzleme boyutu ile Dış Denetim boyutu arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

***Dış Denetim Alt Boyutunda;***

Dış denetim Boyutu ile İç denetimin alt boyutları olan İşlerlik, Farkındalık, Planlama ve Raporlama-İzleme boyutları arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

## ÖNERİLER

Ülkemizde 2003 yılında kabul edilerek yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun getirdiği yeniliklerden biri de kamu idarelerinde iç denetim faaliyetlerine başlanmasıdır. Kamu idarelerinde iç denetim faaliyetlerinin merkezi uyumlaştırma birimi olarak Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) görevlendirilmiştir.

İDKK'nın internet sayfasında 24.12.2018 tarihi itibarıyla kamu idarelerindeki iç denetçi kadroları incelendiğinde toplam 374 kamu idaresinde 2054 iç denetçi kadrosunun oluşturulduğu, bu kadroların 880 tanesinde iç denetçi istihdam edilmişken 1174 kadronun boş olduğu görülmektedir. Kamu idarelerinde iç denetimden beklenen performansın elde edilebilmesi için öncelikle boş olan kadrolara atamaların yapılması gerekmektedir.

Üst yöneticileri atanarak gelen kamu idarelerindeki iç denetim faaliyetlerinin üst yöneticilerin seçilerek gelen kamu idarelerindeki (ki bu idarelere belediyeler örnek verilebilir) iç denetim faaliyetlerine göre daha etkin olduğu görülmektedir. Üst yöneticisi seçilerek kamu idarelerindeki iç denetim faaliyetleri yakından takip edilerek iç denetim faaliyetlerinin etkinliğinin artırılmasına yönelik önlemler alınmalıdır.

5018 sayılı Kanunda birlikte performans göstergelerine dayalı bütçe ve çok yıllık bütçe uygulamalarıyla kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını belirlemek amacıyla iç denetçiler tarafından performans denetimi yapılmaktadır. Araştırmamıza katılan 203 iç denetçiden 5 kişi performans denetimi yaptığını belirtmiştir. Kamu idarelerinde iç denetçilerin performans denetimlerinin artırılması gerekmektedir.

İDKK'nın kamu idarelerinde iç denetim faaliyetlerini düzenleme, geliştirme, koordine etme, uyumlaştırma ve izleme olmak üzere beş görevi bulunmaktadır. Ancak İDKK'nın kurumsal yapısı ve kapasitesi incelendiğinde bu görevleri yerine getirmede yetersiz kaldığı görülmektedir. Bu yetersizlikler, kurulun yöneticilerinin görevlerini asıl görevleri dışında ikincil bir görev olarak sürdürmeleri, kurulun kendi bütçesi ve personelinin olmaması şeklinde belirtilebilir. Ayrıca araştırmaya katılan iç denetçilerin verdikleri cevaplar incelendiğinde kamu idarelerinde yürütülen iç denetim

faaliyetlerinin birçok sorunlarının olduğu gör÷lmektedir. Bu sorunları çözüme ulaştıracak ve iç denetimin etkinliğini artıracak etkin bir merkezi uyumlaştırma birine ihtiyaç vardır.

Kamu idarelerinde yürüt÷len iç denetim faaliyetleri ile merkezi uyumlaştırma birimi arasında çift yönlü bir etkileşimin olduğu araştırma sonuçlarında gör÷lmektedir. Kamu idarelerinde iç denetimden beklenen faydaların sağlanabilmesi için merkezi uyumlaştırma görevini icra eden İç Denetim Koordinasyon Kurulunun kurumsal yapısında değişiklik yapılması gerekmektedir. İDKK'nın kurumsal yapısı, yetkisi ve kapasitesi artırılarak farklı bir yapısal özelliğe sahip olması gerekmektedir. Merkezi Uyumlaştırma biriminin yetkisinin artırılması, kendi bütçesi ve personelinin olması ve yöneticilerinin başka görevlerinin olmaması gerekmektedir.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu, kamu idarelerinde iç denetçilere yönelik verilen eğitimler yanı sıra üst yöneticilere yönelik iç denetim faaliyetleri hakkında bilgilendirici eğitimlerle farkındalık yaratmaları üst yöneticilerin iç denetime verdikleri önemi artıracaktır. İç Denetim Koordinasyon Kurulu kamu idarelerinde iç denetim faaliyetlerini yakından takip ederek iç denetimin mevcut olan sorunlarının ortadan kaldırılması ve etkinliğinin artırılması için gerekli çalışmaları yapması sağlanmalıdır.

Denetimde tekrarların önlenmesi, zaman ve maliyet tasarrufu sağlanması açısından iç denetçiler ile dış denetçiler arasından işbirliği oldukça önemlidir. İç Denetim Koordinasyon Kurulu, kamu idarelerinin dış denetiminden sorumlu olan SAYIŞTAY ile işbirliğini geliştirerek iç denetçiler ile dış denetçiler arasında işbirliği ve iletişimin gelişmesini sağlamalıdır.

Sonuç olarak kamu idarelerinde yürüt÷len iç denetim faaliyetlerinin etkinliğinin artırılabilmesi için öncelikle merkezi uyumlaştırma birimi olan İç Denetim Koordinasyon Kurulunun etkinliğinin artırılması gerekmektedir.

## KAYNAKÇA

### KİTAPLAR

- Adiloğlu, B., (2011) İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri, Türkmen Kitabevi, İstanbul
- Akbıyık, S., (2005) Denetim ve Raporlama, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa.
- Akbulut, Ö.Ö., vd., (2012) Türk Kamu Yönetiminde Teftiş ve İç Denetim, TODAİE Yayınları, Ankara.
- Altıntaş, A. ve Can Mustafa Türkyener, (2012) Kamu Yönetiminde Dönüşüm ve Sayıştay Mali Denetimi, Ankara Yayınevi, Ankara.
- Anderson, U.L., and others, (2017) Internal Auditing (Assurance & Advisory Services), The Internal Audit Foundation, Unites States of America.
- Arens, A.A., and others, (2014) Auditing & Assurance Services, (Fifteenth Edition), Pearson Education Inc., United Stated of America
- Arın, T., vd., (2000) Parlamento ve Sayıştay Denetimi, TESEV Yayınları 16,İstanbul.
- Arslan, M.C., (2015) İç Denetim, (2.Baskı), Marmara Belediyeler Birliği Kültür Yayınları, İstanbul.
- Ataman, Ü., vd., (2001) Muhasebe Denetimi Uygulamaları, (1.Baskı), Alfa Basım Yayım, Bursa.
- Bailey, A.D., and others, (2003) Research Opportunities in Internal Auditing, The Institute of Internal Auditors, United States of America.
- Bilge, S. ve Murat Kiracı, (2010) Kamu Sektöründe İç Denetim ve İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Bozkurt, N., (2012) Muhasebe Denetimi, (6.Baskı), Alfa Basım Yayım, Bursa.
- Butera, A., (2016) Mastering The Five Tiers of Audit Competency, CRC Press, Boca Raton.

- Chambers, A. and Graham Rand, (2010) Operational Auditing Handbook: Auditing Business and IT Processes, (Second Edition), John Wiley & Sons, England.
- Chartered Institute of Internal Auditors (CIIA), Internal Audit's Relationship with External Audit, Position Paper, 2015
- Coderre, D., (2009) Internal Audit, John Wiley & Sons, Inc, Canada.
- Çalgan, E., vd., (2008) Muhasebe Denetimi, İSMMMO Yayınları, İstanbul.
- Demirbaş, T. ve Özhan Çetinkaya, (2018) Kamu Mali Yönetiminde Kontrol ve Denetim, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa
- Duman, Ö, (2008) Muhasebe Denetimi ve Raporlama, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Durmuş, C.N. ve Oktay Taş, (2008) Denetim, (1.Basım), Alfa Basım Yayım, İstanbul.
- Edizdoğan, N. ve Özhan Çetinkaya, (2013) Kamu Bütçesi, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Erdoğan, M., (2006) Denetim, (3.Baskı), Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Erdoğan, M. vd., (2012) Denetim, (2.Baskı), Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- Ergun, T., (2004) Kamu Yönetimi Kuram/Siyasa/Uygulama, TODAİE, Ankara.
- Ergun, T. ve Aykut Polatoğlu, (1992) Kamu Yönetimine Giriş, TODAİE Yayınları, Ankara.
- Ersan, N., (1987) Yönetim Süreçleri ve Teorileri, Semih Ofset, Ankara.
- Eryılmaz, B., (1999) Kamu Yönetimi, Erkam Matbaacılık, İstanbul.
- Fight, Andrew, (2002) Measurement and Internal Auditing, Capstone Publishing, United Kingdom.
- Gökmen, D., (2009) Kamu İdarelerinde İç Denetim, (1.Baskı), Alp Yayınevi, Ankara.
- Gözübüyük, Ş.A., (2015) Türkiye'nin Yönetim Yapısı, (13.Baskı), Turhan Kitabevi, Ankara.

Gözübüyük, Ş. ve Turgut Tan, (1998) İdare Hukuku Genel Esaslar, Cilt 1, Turhan Kitapevi, Ankara.

Griffiths, P., (2005) Risk-Based Auditing, Gower Publishing Limited, England.

Gücenme, Ü., (2004) Muhasebe Denetimi, (1.Baskı), Aktüel Yayınları, İstanbul.

Gürbüz, H., (1995) Muhasebe Denetimi, (4.Baskı), Bilim Teknik Yayınevi, Eskişehir.

Güredin, E., (2014) Denetim ve Güvence Hizmetleri, (13.Baskı), Türkmen Kitabevi, İstanbul.

Haftacı, V., (2016) Muhasebe Denetimi, (14.Baskı), Umuttepe Yayınları, Kocaeli.

Hayes, R., vd., (2005) Principles of Auditing, (Second Edition), Pearson Education Inc., United States of America.

Hightower, R., (2008) Internal Controls Policies and Procedures, John Wiley & Sons, Incorporated, England.

Holmes, A.W., (1939) Auditing Principles and Procedure, (Second Printing), Business Publications, Inc, Chicago.

International Professional Practices Framework (IPPF)

İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, (2008) Muhasebe Denetimi, İSMMMÖ, İstanbul.

Johnstone, K.M., vd., (2014) Auditing, (Ninth Edition), Cengage Learning, South Western.

Kagermann, H., and others, (2008) Internal Audit Handbook, Springer, Verlag Berlin Heidelberg.

Karacan, S. ve Rahmi Uygun, (2012) Denetim ve Raporlama, (1.Baskı), Umuttepe Yayınları, Kocaeli.

Karapınar, A., vd., (2008) Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim, Gazi Kitabevi, Ankara.



- Kaval, H., (2008) Muhasebe Denetimi, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Kepekçi, C., (2000) Bağımsız Denetim, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Kondo, S., (2002) Fostering Dialogue to Strengthen Good Governance, Public Sector Transparency and Accountability: Making It Happen, OECD.
- Köse, Ö., Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim, (İkinci Baskı), Sayıştay 145.Yıl Yayınları, Ankara, 2007
- Kurnaz, N. ve Tansel Çetinoğlu, (2010) İç Denetim, Umuttepe Yayınları, Kocaeli
- Louwers, T.J., and others, (2013) Auditing & Assurance Services, (Sixth Edition), Mc Graw Hill Education, New York.
- Lynn, F., (2016) Leading The Internal Audit Function, CRC Press, London, New York.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği, (2017) Denetim İlke ve Esasları, (7.Baskı), Acar Basım ve Cilt Sanayi Ticaret A.Ş., İstanbul.
- Mil, H. İ., (2016) Türk Kamu Denetim Sistemi, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Mills, D., (1993) Quality Auditing, (First Edition), Springer Science+Business Media, B.V., Dordrecht.
- Moeller, R., (2009) Brink’s Modern Internal Auditing, (Seventh Edition), John Wiley & Sons, Inc, Canada.
- Moeller, R., (2004) Sarbanes-Oxley and The New Internal Auditing Rules, John Wiley & Sons, Inc, Canada.
- Murdock, H., (2017) Operational Auditing, CRC Press, Boca Raton.
- Mutluer, M.K., vd., (2010) Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi (7.Baskı), İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- Nzechukwu, P. O., (2017) Internal Audit Practice from A to Z, CRC Press, Boca Raton.
- Özbirecikli, M. ve Kayahan Tüm, (2015) Aile İşletmelerinde Sürdürülebilir Kurumsal Yönetim ve İç Denetimin Rolü, Karahan Kitabevi, 2015.

- Özcan, H., (1993) Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü, (7.Baskı), Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- Özden, K., (2010) Ombudsman: Türkiye'deki Tartışmalar, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Özgül, B. ve Banu Tarhan Mengi, (2016) Kurumsal Sürdürülebilirlik ve Güvencesi İç Denetim, (1.Baskı), Beta Basım Yayım, İstanbul.
- Öztürk, T., (2007) Türk Kamu Yönetiminde Bireyden Devlete Yöneltilen Denetim Süreci: Sorunlar, Öneriler ve Çözüm Yolları, (Birinci Baskı), Platin Yayınları, Ankara.
- Parlak, B. ve Kadir Caner Doğan, (2015) Kamu Yönetiminde Denetim, Ekin Basım Yayın, 2015.
- Palmes, P.C., (2009) Process Driven Comprehensive Auditing, (Second Edition), ASQ Quality Press, United States of America.
- Paterson, J.C., (2015) Lean Auditing, (First Edition), John Wiley & Sons Ltd., United Kingdom.
- Pauw, J.C., and others, (2002) Managing Public Money: A System From The South, C.B., Sandown: Heinemann.
- Pehlivanlı, D., (2014) Modern İç Denetim, (2.Baskı), Beta Basım Yayım, İstanbul.
- Pickett, K.H.S., (2005) Auditing The Risk Management Process, John Wiley & Sons Inc., Canada.
- Pickett, K.H.S., (2011) The Essential Guide to Internal Auditing, John Wiley & Sons Ltd., United Kingdom.
- Pickett, K.H.S., (2005) The Essential Handbook of Internal Auditing, John Wiley & Sons Ltd., England.
- Pickett, K.H.S., (2004) The Internal Auditor at Work, John Wiley & Sons Inc., Canada.
- Pickett, K.H.S., (2002) The Internal Auditing Handbook, (Second Edition), John Wiley & Sons Ltd., United Kingdom.

- Pickett, K.H.S., (2010) The Internal Auditing Handbook, (Third Edition), John Wiley & Sons Ltd., United Kingdom.
- Pitt, S.A., (2014) Internal Auditing Quality, John Wiley & Sons Inc., Canada.
- Porter, B., and others, (2003) Principles of External Auditing, (Second Edition), John Wiley&Sons, Ltd, England.
- Pop, A., and others, (2005) The Relationship Between Internal and External Audit, Babeş-Bolyai University of Cluj-Napoca.
- Ridley, J., Cutting Edge Internal Auditing, John Wiley & Sons Inc., England, 2008
- Russell, J.P., (2005) The ASQ Auditing Handbook, (Third Edition), ASQ Quality Press, United States of America.
- Sakin, T., (2017) İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim, (1.Baskı), Çağlayan Kitap Yayıncılık
- Sanal, R., (2002) Türkiye’de Yönetmelik Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu, (1.Baskı), TODAİE Yayınları, Ankara.
- Selimoğlu, S.K., vd., (2017) Bağımsız Denetim, (2.Baskı), Nobel Akademik Yayıncılık Eğitim Danışmanlık Tic. Ltd. Şti., İstanbul.
- Solomon, J. and Aris Solomon, (2004) Corporate Governance and Accountability, John Wiley & Sons Ltd., England.
- Spira, L. and Catherine Gowthorpe, (2008) Reporting on internal control in the UK and the US, (First Edition), Edinburgh: Institute of Chartered Accountants of Scotland.
- Swanson, D., (2010) Swanson on Internal Auditing, (First Edition), IT Governance Publishing, United Kingdom.
- Şahbenderoğlu, V., (2014) Gerekçeli ve Açıklamalı 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Ekad Yayınları, Ankara.
- Şimşek, A.A., (2013) Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu Yorumu ve İlgili Mevzuat, Adalet Yayınevi, Ankara.

- Taytak, M. ve İsmail Ciğerci, (2018) Kamu Mali Yönetimi Kapsamında Mali Denetim Üzerine Seçme Konular, (1.Baskı), Savaş Yayınevi, Ankara.
- The Institute of Internal Auditors, Global Perspectives and Insights, Internal Audit and External Audit Distinctive Roles in Organizational Governance, 2017
- Toroslu, M.V., (2016) Finansal Tablolar Denetimi, (2.Baskı), Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Tortop, N., v.d., (2012) Yönetim Bilimi, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- Turguter, N., (2015) 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Açıklaması, (3.Baskı), TODAİE Yayınları, Ankara.
- Tüğen, K., vd., (2017) Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Uyar, S., (2009) İç Kontrol ve İç Denetim “5018 sayılı Kanun Açısından Değerlendirme”, (Birinci Baskı), Gazi Kitabevi, Ankara.
- Walton, S., vd., (1911) Auditing and Cost Accounts, Alexsander Hamilton Institute, New York.
- Vallabhaneni, S.R., (2015) Internal Audit Practice Part 2, John Wiley & Sons, Inc., Canada.
- Yalçın, S., (2017) Yüksek Denetim Kurumlarının Kurumsal Yapısı ve Mali Performans, T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları, Ankara.

## **SÜRELİ YAYINLAR**

- Acar, İ., Elif Ayşe Şahin, “Plan-Bütçe İlişkisi Açısından İç Denetim”, *Maliye Dergisi*, Ocak-Haziran 2009 (156)
- Acar, İ., Elif Ayşe Şahin, “Kamuda Karar Alma – İç Denetim İlişkisi: Güvence Verme, Danışmanlık ve Yönetime Değer Katma Fonksiyonları Açısından Bir Değerlendirme”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Muhasebe Denetimin Özel Sayısı, 2016/5 (21)

- Akbulut, E., "Sayıştay Denetimi ve Yolsuzluklarla Mücadeledeki İşlevi", *Sayıştay Dergisi*, Temmuz-Aralık 2003 (50-51)
- Akpınar, M., "Denetim Anlayış ve Metodolojisinde Değişimin Adı: İç Denetim", *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2011/7 (14)
- Aktalay, A., Erdal Abdulhakimoğulları, "Yerel Yönetimlerde Dış Denetimin Amaç Bakımından Değerlendirilmesi", *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 2010/6 (12)
- Aktaş, K., "Kamu Denetçiliği Kurumunun Anayasal Sistemdeki Yeri ve Etkinliği Sorunu", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 2011 (94)
- Aktaş, R., "İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Birimi (İç Denetim Koordinasyon Kurulu)", *Mali Hukuk Dergisi*, Kasım-Aralık 2007 (132)
- Akyel, R., "Yönetimde İç Kontrol, İç Denetim ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbirleri İle İlişkileri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmalarının Değerlendirilmesi", *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2010/19 (3)
- Akyel, R., H. Ömer Köse, "Kamu Mali Yönetiminde İyi Yönetişim İçin Sayıştayların İletişim Kapasitesinin Güçlendirilmesinin Önemi", *Sayıştay Dergisi*, 2011 (82)
- Bayar, D., "Sayıştayın Anatomisi", *Maliye Dergisi*, 2005 (148)
- Bayrakçı, E., Abdullah Demirel, "İç Denetimin Yapısal ve İşlevsel Sorunlarının Türkiye'deki Üniversiteler Bağlamında Analizi", *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, ISSN: 2147-7833, 2017/19 (33)
- Behiç, E., "Sayıştay'ın Belediyeler Üzerindeki Denetimi", *Sayıştay Dergisi*, Ekim-Aralık 1990 (2)
- Bozkurt, Y., "Kamu Yönetiminde Teftiş Kurulu Başkanlığının Kaldırılmasına Dönük Sorunlar", *Ankara Barosu Dergisi*, 2010/4 (68)
- Candan, E., "Kamuda İç Kontrol Algılamaları ve Uygulamadaki Sorunlar Hakkında Bir Değerlendirme (III)", *Mali Hukuk Dergisi*, Mayıs-Haziran 2009 (141)
- Candan, E., "Türkiye Bütçe Sisteminde Performans Denetimi", T.C. *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını*, Ankara, 2007
- Çavuşoğlu, M., Osman Duru, "İç Denetim", *Siyasal Vakfı Bülteni*, Aralık 2007
- Çelikay, D.Ş., "Türkiye'de İç Denetimin Kamu ve Özel Sektör Uygulamaları Açısından Karşılaştırılması", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2014/1

- Çeliker, E., “Plan ve Bütçe Komisyonu: Gelişimi ve Yasama Sürecindeki İşlevi”, *Yasama Dergisi*, 2010 (14)
- Devrim, F., Asuman Altay, “Küreselleşme Sürecinde Sosyal Devlet Anlayışındaki Değişimlerin Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Açısından Değerlendirilmesi”, 15. Türkiye Maliye Sempozyumu: Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri, Akdeniz Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, Antalya, 2000
- Dursun, A., Songül Altınışik, Türk Kamu Yönetiminde Uygulanan Denetim Türlerinin Değişimini Belirleyen Etkenler, *Strategic Public Management Journal (SPM)*, Issue No: 1,ISSN: 2149-9543,October-2015
- Ela, M., C. Mustafa Türkyener, “Türkiye’de Sayıştayın Düzenlilik Denetimi: Genel Bir Bakış”, *Finans & Politik Ekonomik Yorumlar*, 2015/52 (602)
- Endaya, K.A., “Coordination and Cooperation Between Internal and External Auditors”, *Research Journal of Finance and Accounting*, ISSN: 2222-2847,2014/5 (9)
- Erdem, B., “Sayıştay’ın Belediyeler Üzerindeki Denetimi”, *Sayıştay Dergisi*, Ekim-Aralık 1990 (2)
- Erdoğan, M., Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı, (Üçüncü Baskı), Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006
- Ersöz, H.Y., “Yerel Yönetimlerde Fonksiyonel Değişim”, *Sayıştay Dergisi*, Temmuz-Eylül 2000 (38)
- Güner, M. F., “Kamu Yönetiminde İç Denetime Geçiş Süreci ve Karşılaşılan Sorunlar: Kamu İç Denetiminin Değişimi Üzerine Bir Araştırma”, *Ç. Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2009/18 (2)
- Güneş, R., G.Deniz Dursun, “İç Kontrol Sisteminin İncelenmesinde SWOT Analizi”, *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2019/9 (18)
- Güneş, R., Hande Kaygusuzoğlu, “Şirketlerdeki İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerine Ait Rollerin Yöneticilerin Algıları Üzerine Etkilerinin İncelenmesi: Gaziantep, Kahramanmaraş ve Malatya İlleri Örneği”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Özel Sayı, 2018/20

- Güven, A., Atila, Karkacıer, Türker Şimşek, “Merkezileşme Yerelleşme Tartışmaları Kapsamında Yerel Yönetimlerde Vesayet Denetimi Sorunu”, *Bilgi Ekonomisi ve Yönetimi Dergisi*, 2017/12 (2)
- Halıcı, Ö., “Kanun Hükmünde Kararnameler Sonrası Denetim Elemanlarının Bakanlık Teşkilatlarındaki İdari Yapısı”, *Denetim Dergisi*, Ocak-Mart 2012/4 (13)
- Karavardar, A., “İç Denetim Fonksiyonunun Dış Denetçiler Tarafından Değerlendirilmesi: Türkiye’de Bir Kanaat Fonksiyon Yaklaşımı Uygulaması”, *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 2014/43 (1)
- Karcıoğlu, R., Ersin Kurnaz, “Kamu Kurumlarında İç Denetim Faaliyetlerinin Yürütülmesinde Karşılaşılan Başlıca Sorunların Tespiti: Kamu İç Denetçilerine Yönelik Bir Araştırma”, *İGÜ Sosyal Bilimler Dergisi Özel Sayısı*, ICEFM, 2017/4 (2)
- Karcıoğlu, R., Ersin Kurnaz, “Türkiye’de Kamu Sektöründe Risk Odaklı İç Denetim Yaklaşımı: Kamu İç Denetçilerine Yönelik Bir Araştırma”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 31,2017/31 (5)
- Karcıoğlu, R., Ersin Kurnaz, “Türkiye’nin Avrupa Birliği’ne (AB) Üyelik Süreci Kapsamında Kamu Sektöründe İç Denetim Kültürü: Kamu İç Denetçilerine Yönelik Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 2017 (52)
- Kartal, F., “Türkiye’de Kamu ve Özel Sektörde İç Denetim Uygulamaları”, *Maliye Finans Yazıları*, Sayı: 99,Nisan 2013/27 (99)
- Kesik, A., “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu Mali İç Kontrol Sistemi”, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2005/9 (1)
- Kestane, D., “Çağdaş Bir Denetim Organizasyonu Olarak Ombudsmanlık (Kamu Denetçiliği)”, *Maliye Dergisi*, Temmuz-Aralık 2006 (151)
- Kırılmaz, M., Filiz Atak, “Kamu Mali Yönetiminde Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik Araçları: Faaliyet Raporları”, *Ombudsman Akademik Dergisi*, Temmuz-Aralık 2015/2 (3)
- Kızıllboğa, R., “İç Denetim Sisteminde Denetçilerin Bağımsızlık ve Tarafsızlığının Önemi”, *Marmara Üniversitesi Siyasal Bilimler Dergisi*, 2013/1 (1)
- Kızıllboğa, R., Filiz Özşahin, “Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine ve İç Denetçilere Katkısı”, *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 2013/6 (2)
- Korkmaz, U., “Kamuda İç Denetim”, *Bütçe Dünyası*, 2007/2 (25)

- Korkut, S., “Parlamentar Denetim Kapsamında Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Denetlenmesi: TBMM KİT Komisyonunun Denetim Prosedürü ve KİT’lerin Denetiminde Geleceğe Dönük Öngörüler”, *Yasama Dergisi*, 2007 (6)
- Kuyaksil, A., “Devlet Denetleme Kurulu”, *Türk İdare Dergisi*, 1994 (405)
- Memiş, Ü.M., (2008) “Etkin Ve Başarılı Bir İç Denetim İçin Gerekli Koşullar” *Mali Çözüm Dergisi*, Ocak-Şubat 2008 (85)
- Nasta, N.N., Calin Tanase Ladar, Convergences and Divergences Between Internal and External Audit on International Context, *AGORA International Journal of Administration Sciences*, ISSN: 2359-800X, 2015 (1)
- Okur, Y., “Türkiye’de Teftiş ve İç Denetim: Kavramlar, Beklentiler ve Hayatla Yüzleşme”, *Maliye Dergisi*, Ocak-Haziran 2010 (158)
- Orkun, A.A. ve Ömer Yürekli, Selim Gökçe, “Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde Yönetim Denetimi Nasıl Olmalıdır?”, *Ombudsman Akademik*, 2016/3 (5)
- Önder, Ö., İrfan Türkoğlu, “Denetim Anlayışının Değişimi: Yeni Sayıştay Kanunu Üzerine Değerlendirmeler”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 2012/8 (17)
- Özer, M. A., “Günümüzün Yükselen Değeri: Yeni Kamu Yönetimi”, *Sayıştay Dergisi*, Ekim-Aralık 2005 (63)
- Sabuncu, B., “İşletmelerde İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi”, *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 2017/18 (2)
- Saraç, O., “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu İle Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, 2005 (148)
- Selen, U., Mustafa Taytak, “Türkiye’de Bütçenin Yasama Organı Tarafından Denetimi ve Sayıştay’ın Konumu”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Haziran 2017/19 (1)
- Sönmez A., Andaç Toksoy, Kurumsal Yönetim İlkelerinin Türkiye’deki Aile İşletmelerine Uygulanabilirliği, *Maliye Finans Yayınları*, 2011/1 (92)
- Şahin, Ü., “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda İç Denetim Sistemi”, *KMU İİBF Dergisi*, Aralık 2018/10 (15)
- Tayşi, İ., “Ombudsman Kurumu ve Ülkemizde Uygulanabilirliği”, *Sayıştay Dergisi*, Ocak-Mart 1997 (24)



- Tuan, K., “İç Denetçi ve Bağımsız Denetçi Arasındaki Koordinasyon ve İşbirliğinin Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi”, *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Aralık 2015/3 (18)
- Turan, İ., “Parlamentar Demokraside Denetim İşlevi ve Türkiye”, *A.Ü.S.B.F. Dergisi*, Mart-Haziran 1978/33 (1-2)
- Tüm, K., “Kurumsal Yönetim, İç Denetim ve İç Denetimin Kalitesi: Kalite Güvence ve Geliştirme Programı”, *Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Aralık 2013/17 (2)
- Uğur, H., “Türkiye’nin Yolsuzlukla Mücadele Enstrümanları”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 2012 (98)
- Usul, H., İsmet Titiz, Burcu A. Ateş, “İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetimin Oluşumundaki Etkinliği: Marmara Bölgesi Belediye İşletmelerine Yönelik Bir Uygulama”, *Muhasebe Finansman Dergisi*, Ocak-2011
- Uzun, A. K., “Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve İç Denetim Yaklaşımı”, *Denetim Dergisi*, 2009 (3)
- Üstün, Ü. S., Engin Hepaksaz, Erdal Kuluçlu, “Kamu Mali Yönetimi ve Sayıştay Hesap Yargısında Mali Sorumluluk”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2011/16 (2)
- Yalçın, S., Yüksek Denetim Kurumlarının Kurumsal Yapısı ve Mali Performans, (Birinci Baskı), T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları, No: 114,2017
- Yılmaz, A., “AB’ye Uyum Sürecinde Türk Kamu Yönetiminin Dönüşümü Üzerine Notlar”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2007 (17)
- Yılmaz, H. H., Selma Tosun, “5018 sayılı Kanun Çerçevesinde Mali Saydamlık ve Parlamentonun Bütçe Sürecinde Etkinliği”, *Yasama Dergisi*, 2010 (14)
- Yılmaz, İ., Recep Güneş, “Türkiye’de Kamu Kurumları İç Denetim Faaliyetleri Sürecinin Avrupa Komisyonu İlerleme Raporları Kapsamında Değerlendirilmesi”, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Aralık 2019/11 (30)
- Yörüker, S., Türkçe-İngilizce-Fransızca Denetim Terimleri, Sayıştay Yayınları (Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi), Ankara, 1999.
- Yüksel, Y., “5982 sayılı Kanunla Değiştirilen Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın İdareyi İlgilendiren Bazı Maddeleri Üzerine”, *İdarecinin Sesi*, Mayıs-Haziran 2011

Yürekli, Ö., “Kamu Yönetmel Teftiş ve Denetim Sistemi ve Yeniden Yapılanması”,  
*Türkiye İdare Dergisi*, 2015 (480)

Zain, M.M., Mahbub Zaman, Zulkifflee Mohamed, The Effect of Internal Audit Function  
Quality and Internal Audit Contribution to External Audit on Audit Fees,  
*International Journal of Auditing*, ISSN: 1090-6738,2015 (19)

## **TEZLER**

Acar, T., (2009) *Kamu Yönetiminde Yeni Bir Denetim Yolu: Kamu Denetçiliği Kurumu*,  
(Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta

Alçin, D., (2009) *Kamu İç Denetim ve Türkiye’deki Uygulamanın Değerlendirilmesi*,  
(Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler  
Enstitüsü, İzmir

Akpınar, E., (2006) *Kamu Yönetiminde Denetim Olgusu ve Türkiye’de Kamu Yönetiminin  
Denetlenmesi*, (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi), Isparta,

Coetzee, G.P., (2010) *A Risk-Based Audit Model For Internal Audit Engagements*, Thesis,  
Philosophiae Doctor, University of Free State,

Gabrini, J.C., (2013) *The Effect of Internal Audit on Governance: Maintaining  
Legitimacy of Local Government*, Florida State Universty, Electronic Theses,  
Treatises and Dissertations,

Kuruüzüm, İ., (2008) *Ombudsman Kurumu, Türkiye’de Uygulanabilirliği ve Kültür ve  
Turizm Sektörü İçin Bir Uygulama Model Önerisi*, (Yayımlanmış Doktora  
Tezi), İstanbul Üniversitesi, İstanbul

Olga, B., (2017) *Importance of Internal Audit and Internal Control in an Organization*,  
International Business Degree Thesis, Arcada

## **İNTERNET KAYNAKLARI**

Baldrich, J., Fiscal Transparency and Economic Performance,  
2005,<<https://aaep.org.ar/anales/works05/baldrich.pdf>> (15.12.2018)

Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission, About US  
<<https://www.coso.org/Pages/aboutus.aspx>> (29.11.2018)

Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission, Internal Control-Integrated Framework, May 2013

<<https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf>> ( 29.11.2018)

Difference Between Internal Audit and External Audit

<<https://keydifferences.com/difference-between-internal-audit-and-external-audit.html>> (24.03.2019)

Gerald, A.R., H.Lander Thomas, A. Gavin, The External Auditor's Consideration of the Internal Audit Function, Managerial Auditing Journal, 2016/9 (7) <<http://dx.doi.org/10.1108/02686909410067570>> (22.02.2019)

International Monetary Fund Fiscal Transparency

<<https://www.imf.org/external/np/fad/trans/>> (04.12.2019)

İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Mevzuat <<http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetimRehberi.aspx>> (22.04.2020)

İdareler İtibariyle Güncel Dolu-Boş İç Denetçi Kadro Sayıları

<<https://www.hmb.gov.tr/duyuru/idareler-itibariyle-guncel-dolu-bos-ic-denetci-kadro-sayilari>> (08.08.2019)

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Bağımsız Denetçi Yetkilendirilmesine İlişkin Genel Bilgiler <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/BDY/BDYGuncel22Aralik2015.pdf> 22.10.2018 (01.01.2019)

Lakis, V. and Lukas Giriunas, (2012) The Concept Of Internal Control System: Theoretical Aspect. Ekonomika.

<<http://www.zurnalai.vu.lt/ekonomika/article/viewFile/890/412>> (07.12.2018).

Manoukian, J. G., What's the Difference Between Internal Audit & Internal Control?, 2016 <https://enablon.com/blog/2016/05/05/whats-the-difference-between-internal-audit-internal-control>> (02.12.2018).

Rouse, Margaret, Accountability, 2014

< <https://whatis.techtarget.com/definition/accountability> <(12.12.2018)

The Institute of Internal Auditors (IIA), About The IIA

<<https://na.theiia.org/about-us/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx>> (21.11.2018)

The Institute of Internal Auditors, Definition of Internal Auditing

<https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx> (31.12.2018)

Tutar, H., Mehmet Altınöz, Hesap Verebilirlik Bağlamında İç Denetim ve Sorun Alanları: Eleştirel Bir Analiz <<http://dergipark.gov.tr/download/article-file/326774>> (12.12.2018)

Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Kilometre Taşları

<<https://www.tide.org.tr/page/4/Kilometre-Taslari>> (21.11.2018)

## **KANUN, YÖNETMELİK VE TEBLİĞLER**

703 sayılı Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname

1982 Anayasası

3046 sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında 174 sayılı Kanun Hükmünde Kararname

3056 sayılı Başbakanlık Teşkilatı Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkındaki Kanun

3568 Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

5227 sayılı Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkındaki Kanun

6085 sayılı Sayıştay Kanunu

6223 sayılı Kamu Hizmetlerinin Düzenli, Etkin ve Verimli Bir Şekilde Yürütülmesini Sağlamak Üzere Kamu Kurum ve Kuruluşlarının Teşkilat, Görev ve Yetkileri ile Kamu Görevlilerine İlişkin Konularda Yetki Kanunu

6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu

INTOSAI Denetim Standartları, 2013

INTOSAI Performans Denetimi Uygulama Rehberi, 2004

ISSAI 1000 Standardı, INTOSAI Mali Denetim Rehberine Giriş

Kamu Denetçiliği Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

Sayıştay, Düzenlilik Denetimi Rehberi

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik

1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Genel Tebliği

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ

1 nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi

5 nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi

İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

İç Denetçi Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

Kamu İç Denetim Rehberi

Kamu Bilgi Teknolojileri Denetimi Rehberi

Kamu İç Denetçi Sertifikasının Derecelendirilmesine İlişkin Esas ve Usuller

Kamu İç Denetim Birim Yönergesi

Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetimi Rehberi

Kamu İç Denetim Standartları

Kamu İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Rehberi

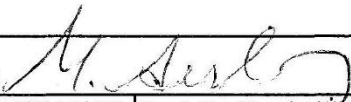
International Standard on Auditing

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI) 1



## EKLER

### EK-1: ETİK KURUL RAPORU

T.C. İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ BİLİMSEL ARAŞTIRMA VE YAYIN ETİĞİ KURULU (Sosyal ve Beşeri Bilimler Bilimsel Araştırma Etik Kurulu)			
Oturum Tarihi	Oturum Sayısı	Karar Sayısı	
22.01.2019	2	2019/2-3	
<p><b>Karar No: 2019/2-3:</b> Kurulumuz 20.12.2018 tarihinde İdari ve Mali İşler Daire Başkanlığı toplantı odasında toplandı. İnönü Üniversitesi Prof. Dr. Recep GÜNEŞ'in, sorumlu araştırmacı olduğu, Bingöl Üniversitesi Öğr. Grv. İlyas YILMAZ'ın, "Türkiye'de İç Denetimde Merkezi Uyumlaştırmanın Rolü: Kamu İç Denetçileri Üzerinde Bir Araştırma " başlıklı çalışması Üniversitemiz Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Yönergesi açısından uygun olup-olmadığı hususundaki başvurusuna ilişkin raportör raporu görüşüldü. Çalışma Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Yönergesi açısından değerlendirildiğinde; çalışmanın <u>etik açıdan uygun olduğuna</u>; oy birliği ile karar verilmiştir.</p>			
Prof. Dr. Mustafa ARSLAN Etik Kurul Başkan Yardımcısı (Vekil) 			
Prof. Dr. Hüseyin Suphi ERDEM Etik Kurul Başkanı	KATILMADI	Prof. Dr. Nesrin SİS Etik Kurul Üyesi	KATILDI
Prof. Dr. Süleyman ÇALDAK Etik Kurul Üyesi	KATILDI	Prof. Dr. Mehmet ÜSTÜNER Etik Kurul Üyesi	KATILMADI
Prof. Dr. Mehmet GÜNGÖR Etik Kurul Üyesi	KATILDI	Prof. Dr. Lütüye ÖZDEMİR Etik Kurul Üyesi	KATILMADI

## EK-2: TEZ ANKETİ

Değerli Katılımcı;

Bu anketin amacı; kamu kurumlarında yürütülen iç denetim faaliyetlerinin etkinliğini artırmaya yönelik bir araştırmaya veri toplamaktır. Aşağıda kamu kurumlarında yürütülen iç denetim faaliyetlerine, merkezi uyumlaştırma birimine ve iç denetim ile dış denetim arasındaki ilişkiye yönelik bir takım sorular sorulmaktadır. Lütfen aşağıda yer alan maddelere yönelik düşüncelerinizi öğrenmek amacıyla size uygun olan seçeneği işaretleyiniz. Güvenilir sonuçlara ulaşılabilmesi için ifadeleri samimiyetle cevaplamanız önem arz etmektedir. Cevaplar toplu olarak değerlendirilecektir. Bu anket sadece bilimsel amaçlı kullanılacaktır. Çalışmaya yapacağınız önemli katkılardan dolayı şimdiden teşekkür ediyoruz.

Öğr. Gör. İlyas YILMAZ

Doktora Öğrencisi

[ilyasyilmaz2312@gmail.com](mailto:ilyasyilmaz2312@gmail.com)

### ANKET SORULARI

#### 1. Cinsiyetiniz:

- Erkek
- Kadın

#### 2. Yaşınız:

- 25-35 arası
- 36-45 arası
- 46-55 arası
- 56 ve üzeri

#### 3. İç denetçi olarak mesleki tecrübeniz:

- 1-3 yıl arası
- 4-6 yıl arası
- 7-9 yıl arası
- 10-12 yıl arası
- 12 yıl ve daha fazla



**4. Mezun olduğunuz bölüm:**

- İşletme
- İktisat
- Maliye
- Kamu Yönetimi
- Diğer

**5. İç denetçi olmadan önce:**

- Herhangi bir kamu kurumunda denetim elemanı olarak çalışıyordum
- Herhangi bir kamu kuruluşunda denetim elemanı dışında bir kadroda çalışıyordum

**6. İç denetçi olarak çalıştığınız kurumda, üst yönetici:**

- Görevine atanarak gelmektedir.
- Görevine seçilerek gelmektedir.

**7. Kamu İç Denetçi Sertifika Dereceniz:**

- A-1
- A-2
- A-3
- A-4

**8. Çalıştığınız kurumda yürütülen iç denetim faaliyetlerini iç denetim türleri açısından aşağıdaki öncelikle yapılmaktadır.**

- Mali Denetim
- Uygunluk Denetimi
- Performans Denetimi
- Sistem Denetimi
- Bilgi Teknolojisi Denetimi

Aşağıda kamu kurumlarında yürütülen iç denetim faaliyetleri ile ilgili iç denetçilerin görüşlerini belirlemeye yönelik 5'li Likert Ölçeği yer almaktadır. Aşağıdaki önermelerin karşısına size uygun olan seçeneği işaretleyiniz.

	ÖNERMELER	Kesinlikle Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1	Çalıştığım kurumda üst yöneticinin iç denetime bakış açısı pozitifdir.				
2	Lisans eğitimi denetim ile ilgili bölümler dışında olan kişilerin iç denetçi olmaları yeterlilik sorununa neden olmaktadır.				
3	Çalıştığım kurumda iç denetim raporu, iç denetçilerin görüş ve önerilerini içerecek şekilde hazırlanmaktadır.				
4	Çalıştığım kurumda iç denetçiler, iç denetim faaliyetlerini yürütürken planlama aşamasında belirlenen bütün denetim alanlarını denetleyebilmektedirler.				
5	Çalıştığım kurumda, iç denetim raporları düzenli olarak ve zamanında hazırlanmaktadır.				
6	Çalıştığım kurumda iç denetim plan ve programları düzenli olarak hazırlanmaktadır.				
7	Çalıştığım kurumda üst yönetici, iç denetime yeteri kadar önem vermektedir.				
8	Çalıştığım kurumda iç denetim rapor sonuçlarının izlenmesi amacıyla bir takip sistemi kurulmuştur.				
9	Çalıştığım kurumda görev alan iç denetim dışındaki denetim elemanları ile iç denetçiler arasındaki görev ve rol ayrışması net olarak belirlenmiştir.				
10	Çalıştığım kurumda üst yönetici, iç denetim faaliyetleri hakkında yeterli bilgiye sahiptir.				
11	Çalıştığım kurumda iç denetim raporunun hazırlanması aşamasında, üst yöneticinin herhangi bir müdahalesi söz konusu değildir.				
12	Çalıştığım kurumda birimlerin yöneticileri ve çalışanları iç denetim hakkında yeterli bilgiye sahiptir.				
13	Çalıştığım kurumda üst yönetici, iç denetimin danışmanlık faaliyetlerinden yeteri kadar yararlanmaktadır.				
14	Çalıştığım kurumda iç denetim rapor sonuçlarının izlenme aşamasında üst yöneticinin herhangi bir müdahalesi söz konusu değildir.				
15	Çalıştığım kurumda iç denetim plan ve programları hazırlanırken üst yöneticinin görüşü alınmaktadır.				
16	Çalıştığım kurumda iç denetim ile kurumun diğer birimleri arasında işbirliği gelişmiştir.				
17	Çalıştığım kurumda faaliyet raporları, düzenli olarak ve zamanında hazırlanmaktadır.				
18	Çalıştığım kurumda izleme aşamasının sonuçları, yıllık faaliyet raporlarında belirtilmektedir.				
19	İç denetim fonksiyonunun üst yönetime bağlı olması, iç denetim fonksiyonunun bağımsızlığını sağlamaktadır.				
20	Çalıştığım kurumda iç denetçiler, iç denetim faaliyetleri hakkında yeteri kadar farkındalık yaratma ve bilgilendirme çalışmalarını yerine getirmektedirler.				
21	Çalıştığım kurumda iç denetçiler, yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahiptirler.				
22	Çalıştığım kurumda üst yönetici, iç denetim plan ve programını imzalamaktadır.				
23	Çalıştığım kurumda iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesi aşamasında üst yönetim tarafından herhangi bir müdahale söz konusu değildir.				
24	Çalıştığım kurumda iç denetim raporu, üst yöneticinin iç denetimden olan beklentileri dikkate alınarak hazırlanmaktadır.				
25	Çalıştığım kurumda iç denetçilerin mesleklerinden elde ettikleri motivasyon yüksektir.				
26	Çalıştığım kurumda iç denetim plan ve programının hazırlanma aşamasında üst yönetim tarafından herhangi bir müdahale söz konusu değildir.				
27	Çalıştığım kurumda iç denetçilerin denetim faaliyetlerini rahatlıkla yürütebilmeleri için gerekli çalışma ortamı üst yönetici tarafından sağlanmıştır.				
28	Çalıştığım kurumda iç denetim raporu hazırlanırken kurumun stratejileri, hedefleri ve riskleri dikkate alınmaktadır.				
29	Kamu kurumlarındaki iç denetçi kadrolarına atamaların zorunlu hale getirilmesi iç denetimin etkinliğini artıracaktır.				
30	Çalıştığım kurumda üst yönetici ile iç denetçiler arasındaki iletişim güçlüdür.				
31	Kamu kurumlarındaki iç denetçi kadrolarına dışarıdan başka bir kurum tarafından atamaların yapılması iç denetimin bağımsızlık ve objektifliğini artıracaktır.				
32	Çalıştığım kurumda iç denetim raporu, güvenilir ve yeterli bilgiyi içerecek şekilde hazırlanmaktadır.				
33	Çalıştığım kurumdaki denetim alanları, risk faktörleri dikkate alınarak derecelendirilmektedir.				

**Aşağıda Kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinin merkezi uyumlaştırma birimi olan İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun etkinliği hakkında iç denetçilerin görüşlerini belirlemeye yönelik 5'li Likert Ölçeği yer almaktadır. Aşağıdaki önermelerin karşısına size uygun olan seçeneği işaretleyiniz.**

	ÖNERMELER	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1	Kurul tarafından belirlenen iç denetim ve raporlama standartları uluslararası düzeydedir.					
2	Kurul, üst yönetici ile iç denetçi arasında yaşanan sorunların çözümünde objektif davranmaktadır.					
3	Kurul, iç denetim faaliyetlerine yönelik iyi uygulama örnekleri geliştirmekte ve yaygınlaştırmaktadır.					
4	Kurul, kamu kurumlarını denetleyen diğer denetim birimleriyle işbirliğini sağlamak üzere yeterli çalışmaları yapmaktadır.					
5	Kurul, kamu kurumlarındaki iç denetim faaliyetlerinin yapılıp yapılmadığını yakından izlemektedir.					
6	Kamu kurumlarındaki iç denetçi kadroları yeterli düzeydedir.					
7	Kurul, iç denetçilerin bağımsızlıklarına etki edecek müdahalelere karşı gerekli önlemleri almaktadır.					
8	Kurulun iç denetçilere yönelik düzenlediği eğitimler yeterli düzeydedir.					
9	Kurul, kamu kurumlarını denetleyen diğer denetim birimleriyle ortak eğitim, program ve kurslar düzenlemektedir.					
10	Kurul, kurumlardaki iç denetçi kadrolarını yakından takip ederek boş olan kadrolara atamaların yapılması konusunda kurumlar ile iletişime geçmektedir.					
11	Kurul, iç denetçi sınav ve sertifikasyon işlemlerini etkili bir şekilde yerine getirmektedir.					
12	Kurul ile iç denetçiler arasındaki iletişim güçlüdür.					
13	Kurul tarafından üst yöneticilere, iç denetim faaliyetleri hakkında farkındalık/bilgilendirme toplantılarının düzenlenmesi, iç denetime verilen önemin artmasını sağlayacaktır.					
14	Kurul, iç denetim ile kurumun diğer birimleri arasında işbirliğini sağlamak amacıyla yeterli çalışmalar yapmaktadır.					
15	Kurul, kamu kurumlarındaki iç denetim faaliyetlerinin eksikliklerini ve iyileştirilmesi gereken alanları tespit etmek ve gerekli önlemleri almak üzere kurumlardaki iç denetim faaliyetlerini yakından takip etmektedir.					
16	Kurul, iç denetim kalite güvence ve geliştirme programı kapsamında belirtilen dış denetim faaliyetlerini etkin bir şekilde gerçekleştirmektedir.					
17	İç ve dış denetçiler arasında bilgi paylaşmaya yönelik sistemlerin kurulması, iç denetimin önemini artıracaktır.					
18	Kurul, kurumların iç denetim uygulama sonuçlarını karşılaştırarak ve en iyi iç denetim uygulamalarını belirleyerek söz konusu iyi uygulamaların diğer kurumlarda yaygınlaşmasını sağlamaktadır.					
19	Kurul, uluslararası alanda iç denetim faaliyetlerine yönelik gelişmeleri yakından takip etmektedir.					

**Aşağıda kamu kurumlarında yürütülen iç denetim faaliyetleri ile dış denetim faaliyetlerinin birbirini tamamlayarak denetim kalitesinin artırılması amacıyla iç denetçilerin görüşlerini belirlemeye yönelik 5'li Likert Ölçeği yer almaktadır. Aşağıdaki önermelerin karşısına size uygun olan seçeneği işaretleyiniz.**

	ÖNERMELER	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1	Dış denetçiler tarafından yürütülen denetim faaliyetlerinde, iç denetim faaliyet sonuçları dikkate alınmaktadır.					
2	İç denetçiler ile dış denetçiler arasında düzenli toplantıların yapılması denetim kalitesini artıracaktır.					
3	Kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi, dış denetçilerin iş yükünün azalmasına katkı sağlayacaktır.					
4	Kamu kurumlarında iç denetim plan ve programına alınmayan faaliyetler üzerinde dış denetçilerin yoğunlaşmaları, iç denetim plan ve programına yönelik üst yönetimin müdahalelerini önleyecektir.					
5	Kamu kurumlarında yürütülen iç denetim faaliyetleri, kurumları dış denetime hazır hale getirmektedir.					
6	İç ve dış denetçilerin riskli faaliyetlere yönelik birlikte risk değerlemesi yaparak denetim alanlarını belirlemeleri, kurum faaliyetlerine değer katacaktır.					
7	Dış denetçilerin kamu kurumlarına iç denetim faaliyetlerinin yapılıp yapılmadığını denetlemeleri, iç denetimin önemini artıracaktır.					