



Kamu İç Denetçileri Derneği Meşrutiyet Caddesi Konur Sokak No: 36/6 Kızılay - ANKARA  
www.kidder.org.tr/denetisim/ • denetisim@kidder.org.tr

ISSN 1308-8335

Yıl: 15, Sayı: 29, 21-34, 2024

## Araştırma Makalesi

### KAMU İÇ DENETİMİNDE PLAN VE PROGRAM HAZIRLAMA SÜRECİNİN STANDARTLAR VE MEVZUAT KAPSAMINDA İNCELENMESİ

(EXAMINATION OF THE PLAN AND PROGRAM PREPARATION PROCESS IN PUBLIC INTERNAL AUDIT  
WITHIN THE SCOPE OF STANDARDS AND LEGISLATION)

Kezban ŞİMŞEK<sup>1</sup>, Halil İbrahim BAYAR<sup>2</sup>

## ÖZ

İç denetim özel sektör işletmelerinde olduğu gibi kamu kurumlarında da kurumun faaliyetlerini geliştirme ve kurumun faaliyetlerine değer katma amacı taşımaktadır. İç denetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi iç denetimin amaç ve kapsamına uygun olarak hazırlanan plan ve programlar aracılığıyla mümkündür. Usulüne uygun hazırlanan iç denetim plan ve programları iç denetim faaliyetlerinin başarıya ulaşması bakımından oldukça önemlidir. Bu çalışmada kamu kurumlarında iç denetim plan ve program hazırlama süreci uluslararası iç denetim standartları ve iç denetim mevzuatı kapsamında incelenmiştir. Araştırmada doküman analizi yöntemi kullanılmıştır. Doküman analizi kapsamında uluslararası iç denetim standartları ve ilgili mevzuata ilişkin belgeler incelenmiştir. Bu kapsamdan hareketle çalışmada öncelikle iç denetim kavramı ile iç denetimin kamuda gelişimi açıklanmıştır. Devam eden bölümlerde kamu iç denetiminde iç denetim plan ve programlarının hazırlanmasına ilişkin süreç, iç denetim standartları ve ilgili mevzuat çerçevesinde incelenmiş, kamu iç denetiminde planlama sürecindeki bağımsızlık olgusu, plan ve programın üst yönetici tarafından onayı bakımından tartışılmıştır. Araştırma sonucunda kamu iç denetiminde plan ve program hazırlama sürecinde mevzuatın da uluslararası iç denetim standartları ile benzer olduğu, gerek standartlar gerekse mevzuat ile kamu iç denetiminde plan ve program hazırlama sürecinin ele alındığı bulgulanmıştır. Ancak kamu iç denetiminde planlama sürecindeki bağımsızlık olgusunun, plan ve programın üst yönetici tarafından onayı bakımından muğlaklık içerdiği görülmüştür. Plan ve programın üst yönetici tarafından onaylanmaması durumunda sürecin nasıl işleyeceği önemli bir sorun olarak ortada durmaktadır. Bir çözüm önerisi olarak kamuda iç denetim planının üst yönetimce onaylanmaması halinde, üst yöneticinin, planı onaylamaması nedeniyle ortaya çıkan riski üstlendiğini kamuoyuna açıkça beyan etmesini sağlayacak bir düzenleme tavsiye edilmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Kamu İç Denetimi, Plan, Program, İç Denetim Standartları, İç Denetim Mevzuatı.

**JEL Kodları:** M42, M48

## ABSTRACT

*Internal audit aims to improve the activities of the institution and add value to the activities of the institution in public institutions as well as in private sector enterprises. Effective performance of internal audit activities is possible through plans and programs prepared in accordance with the purpose and scope of internal audit. Internal audit plans and programs that are duly prepared are very important for the success of internal audit activities. In this study, the internal audit plan and program preparation process in public institutions has been examined within the scope of international internal audit standards and internal audit legislation. Document analysis method was used in the research. Within the scope of document analysis, documents related to international internal audit standards and relevant legislation were examined. In this context, first of all, the concept of internal audit and the development of internal audit in the public sector were explained. In the following sections, the process of preparing internal audit plans and programs in public internal auditing was examined within the framework of internal auditing standards and relevant legislation, and the concept of independence in the planning process in public internal auditing was discussed in terms of the*

<sup>1</sup> Öğretim Görevlisi (Lecturer), Kastamonu Üniversitesi, İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları, OrcID: 0000-0002-2365-6163, kdemir@kastamonu.edu.tr

<sup>2</sup> TBMM, OrcID: 0009-0008-5123-5009, halilibrahimbayar@hotmail.com

*approval of the plan and program by the top manager. As a result of the research, it has been found that the legislation in the process of preparing plans and programs in public internal auditing is shaped in line with international internal audit standards, and the process of preparing plans and programs in public internal auditing is discussed with both standards and legislation. However, it has been observed that the concept of independence in the planning process in public internal audit contains ambiguity in terms of the approval of the plan and program by the top manager. If the plan and program are not approved by the top manager, how the process will work remains an important issue. As a solution proposal, if the internal audit plan is not approved by the senior management, a regulation that will allow the top manager to publicly declare that she/he has undertaken the risk arising from her/his disapproval of the plan is recommended.*

**Keywords:** Public Internal Audit, Plan, Program, Internal Audit Standards, Internal Audit Legislation.

**JEL Codes:** M42, M48

## 1. GİRİŞ

Geleneksel denetimden farklı olarak bir kurumu geliştirmeyi ve ona değer katmayı amaçlayan iç denetim, kamu kurumlarında bugün hala istenilen düzeyde bir uygulamaya ulaşamamıştır (Uzun & Usta, 2021). Türkiye’de 1990’larda özel sektörde iç denetim alanına ilişkin kuruluşlar ortaya çıkmakla birlikte kamu kurumlarında iç denetim faaliyetinin kurulması 2000’li yıllarda Avrupa Birliği (AB) ile yapılan müzakere süreçlerine dayanmaktadır. 2003 yılında Türkiye Büyük Meclisi tarafından kabul edilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (5018 sayılı Kanun) ile iç denetim kavramı mevzuatımızda yer almıştır ve kamu kurumlarında iç denetim birimleri kurulmuştur (Pehlivanlı, 2010).

Uluslararası alanda iç denetim mesleğinin niteliği hızlı bir şekilde değişmiş ve hem iç denetçilerin niteliklerine hem de iç denetim faaliyetine ilişkin uluslararası standartlar geliştirilmiştir. Standartlar, iç denetimin nasıl olması gerektiğine ve iç denetçilerin taşınması gereken niteliklere ilişkin küresel anlamda bir çerçeve sunmasının yanı sıra, uluslararası anlamda kabul gören bir meslek dalı olmasına da katkılar sağlamıştır. İç denetim mesleği ve faaliyeti ilk kez 1978 yılında belirlenen ve en son 2017 yılında güncellenen evrensel standartlara göre yerine getirilmek zorundadır (Özbek, 2012).

Kamu yönetiminde de iç denetçilere ve iç denetim faaliyetine yönelik uluslararası standartları esas alan başta 5018 sayılı Kanun olmak üzere bir dizi mevzuat düzenlemesi yapılmıştır. Böylece kamu kurumlarında hesap verebilirliği güçlendirmek ve kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığını ölçmek üzere etkin bir iç denetim tesis edilmesi sağlanmaya çalışılmıştır. İç denetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi iç denetimin amaç ve kapsamına uygun olarak hazırlanan ve iç denetimin sistematik yönünü oluşturan plan ve programlar aracılığıyla mümkündür. Bu çalışmada, kamu iç denetiminde iç denetim plan ve programının hazırlanmasına ilişkin süreç, uluslararası iç denetim standartları ve iç denetim mevzuatı kapsamında incelenmiştir.

Çalışmamızda öncelikle iç denetim kavramı ile iç denetimin kamuda gelişimi açıklanmıştır. Devam eden bölümde kamu iç denetiminde iç denetim plan ve program hazırlama süreci, iç denetim standartları ve ilgili mevzuat çerçevesinde açıklandıktan sonra kamu iç denetiminde planlama sürecindeki bağımsızlık olgusu, plan ve programın üst yönetici tarafından onayı bakımından tartışılmıştır.

## 2. İÇ DENETİM KAVRAMI VE KAMUDA İÇ DENETİM

Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ)’nde iç 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 ulaşılmasına yardımcı olur.*” (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2019) şeklinde tanımlanır. Başlangıçta 1940’larda Amerika Birleşik Devletleri’nde örgütlenen ve özel sektörde uygulamaya konulan iç denetim mesleği (Kebeli, 2020) özellikle 90’lı yıllarda dünyada birçok alanda yaşanan hızlı değişimden etkilenmiştir. Bu etkinin bir sonucu olarak iç denetim profesyonel bir meslek niteliği kazanırken, sorumluluk alanları da genişlemiştir. İç denetime ilişkin yayınlanan standartlar mesleğin uluslararası kabul görmesinde oldukça önemli rol oynamıştır. İşletmelerin değişen ihtiyaçlarını karşılamak üzere iç denetimin niteliği de gelişmiştir. İşletme ölçeklerinin büyümesi, işlemlerin çoğalarak karmaşıklaşması ve genişleyen dış çevre faktörleri nedeniyle işletmelerde kontrol kavramı öne çıkmış olup, iç denetim işletmelerde iç kontrol sisteminin işleyişine ilişkin olarak bağımsız ve nesnel güvence hizmeti verir hale gelmiştir (Şimşek, 2020). İç denetimin kapsamı geleneksel iç kontrol değerlendirmelerini kapsayan faaliyetlerine ilave olarak kurumsal yönetim ve risk yönetimi süreçlerinin değerlendirilmesini de içerecek şekilde genişlemiştir (Özbek, 2012). Bu kapsamda iç denetim işletmelerde ve kamu kurumlarında, işletme amaçlarına ulaşılması,

Kamu İç Denetiminde Plan ve Program Hazırlama Sürecinin Standartlar  
ve Mevzuat Kapsamında İncelenmesi  
Kezban ŞİMŞEK, Halil İbrahim BAYAR

karşı karşıya kalınan risklerin tespit edilmesi, tanımlanması, kontrol edilmesi ve kurumsal yönetim anlayışının işletmelerde benimsenmesi açısından oldukça önemli bir rol oynamaktadır (Kartal, 2013).

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) ve İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) Türkiye’de iç denetim faaliyetine ilişkin alanındaki en önemli kuruluşlardır. Ülkemizde iç denetim enstitüsünün kurulmasına yönelik ilk çabalar 1994 yılında başlamıştır. “İç Denetim Enstitüsü” 47 kurucu üyenin iştirakiyle 1995 yılında bir meslek örgütü haline gelmiştir. Enstitü 1996 yılında, IIA (The Institute of Internal Auditors) ve ECIIA (European Confederation of Institutes of Internal Auditing) üyesi olmuştur. Enstitünün adı “Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE)” olarak kabul edilmiş ve “Uluslararası İç Denetim Standartları” enstitünün çalışmaları neticesinde Türkçeye çevrilmiştir (<https://www.tide.org.tr/page/4/Kilometre-Taslari>). İDKK ise 5018 sayılı Kanuna istinaden Maliye Bakanlığı bünyesinde oluşturulmuştur.

Kamu kurumlarında iç denetim faaliyetinin kurulması ise Avrupa Birliği (AB) ile yapılan müzakere süreçlerine dayanmaktadır. 2000’li yılların başında AB müzakere sürecinde iç kontrol ve iç denetime ilişkin bir dizi mevzuat düzenlemesi yapılmıştır (Kebeli, 2020). 2003 yılında AB müzakere sürecinin de bir gereği olarak kabul edilen 5018 sayılı Kanun ile iç denetim kavramı mevzuatımızda yer almıştır (Kesik, 2005; Pehlivanlı, 2010; Uysal, 2018). Kamu kurumlarında iç denetim 2003 yılında yasal bir zemine kavuşturulmuş olmasına rağmen, bugün hala istenilen düzeyde bir uygulamaya ulaşılamamıştır (Al, 2013; Uzun & Usta, 2021).

Kamudaki iç denetimin kaynağı olan AB’de denetim modeli merkezîyetçi güney model ve adem-i merkezîyetçi kuzey model şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Güney modelde iç denetim faaliyeti, Maliye Bakanlığı bünyesinde görevli iç denetçilerce yerine getirilir. Bu modelde ön mali kontrolü yapan birimin mali iş ve işlemlerine odaklanılır. Kuzey modelde, kamu kaynaklarını kullanma sorumluluğu harcamacı kamu idaresine verilmiştir. Güney modelden farklı olarak kuzey modelde, bakanlık üst düzey yöneticisi ve birimlerin harcama yetkililerinin sorumluluğu öne çıkmaktadır. İç denetim faaliyeti kamu kurum ve kuruluşlarının teşkilatlarında görevlendirilmiş iç denetçiler marifetiyle yerine getirilmektedir. Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığını tespit etme çabası içerisinde olan iç denetçi, bu amaçla ilgili mevzuata, yönetsel ilke ve politikalara ve kontrol sistemlerine odaklanır. Güney modelde daha çok mali iş ve işlemlere yönelik iç denetim faaliyeti öne çıkarken, kuzey modelde benimsenen iç denetim faaliyetinde mali iş ve işlemlerin denetiminin yanında iç kontrol sistemi, performans ve bilgi sistemleri denetimine daha fazla önem verilir. Türkiye’de merkezi bir iç denetim faaliyetini benimseyen güney modeli yerine, kamu kurumlarına bağlı iç denetçilerce yürütülen ve yönetimin sorumluluğunu ön plana çıkaran kuzey modeli benimsenmiştir (Kesik, 2005; Karcioğlu & Kurnaz, 2017).

Ülkemizde iç denetimin yasal dayanağı olan 5018 sayılı Kanun ile genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolüne ilişkin hususlar düzenlenmiştir (5018 sayılı Kanun, 2003, Md. 1-2). Kanun kamu maliyesinin temel ilkelerine, kamu idare bütçelerine, taşınır ve taşınmazlara, gelirlerin toplanması ve harcama yapılmasına ilişkin düzenlemelerin yanı sıra beşinci kısımda iç kontrol sistemine ilişkin düzenlemeleri içermektedir. Kanuna göre iç kontrol, belirlenen amaçları gerçekleştirmek için kurum tarafından tesis edilen kontroller bütünüdür ifade etmektedir. Kanunda iç kontrol kavramı iç denetimi de kapsayacak şekilde ele alınmakta (5018 sayılı Kanun, 2003, Md. 55), iç denetim kamu kurum ve kuruluşlarının malî yönetim ve kontrol sistemlerinin önemli bir unsuru olarak düzenlenmektedir (5018 sayılı Kanun, 2003, Md. 56).

5018 sayılı Kanun iç denetim, iç denetçi ve İDKK’ya ilişkin hükümleri düzenlemektedir. Kanun’da iç denetim kavramının tanımı “*kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti*” şeklinde yapılmaktadır (5018 sayılı Kanun, 2003, Md. 63).

Görüldüğü üzere 5018 sayılı Kanun’un iç denetim tanımı uluslararası kabul gören tanımla paralellik göstermektedir. Tanımda iç denetimin nesnel güvence ve danışmanlık faaliyeti niteliğinde olduğu bağımsızlık özelliği ile birlikte vurgulanmaktadır. Kamu kurumlarının faaliyetleri, yönetim ve kontrol yapıları iç denetçilerce değerlendirilmektedir. Bununla birlikte iç denetçiler kamu kaynaklarının kullanılmasına ilişkin incelemeler, harcama uygunluğu denetimi yapmakla görevlidirler (5018 sayılı Kanun, 2003, Md. 64). İç denetçilerin genel kabul görmüş standartlara uygun olarak, nesnel bir bakış açısı ile faaliyetlerini gerçekleştirmeleri gerekmektedir. Ancak böyle bir iç denetim faaliyeti kamu idarelerinde iç denetimle ulaşılmak istenilen amaca hizmet edecektir.

Kanun ayrıca idarelerin iç denetim faaliyetlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir birim olarak hizmet sunmak amacıyla kurulan İDDK’nın görevlerini de düzenlemektedir. İDKK, koordinasyon, standartları belirleme, eğitim programlarını düzenleme ve mesleki etik kuralları tespit etme ile görevli ve yetkilidir (5018 sayılı Kanun, 2003, Md. 67).

### 3. İÇ DENETİM STANDARTLARI VE İÇ DENETİM MEVZUATI

Bu başlık altında iç denetim standartlarına ilişkin kavramsal çerçeve ele alınmış, kamu iç denetim mevzuatı ile iç denetim standartları arasındaki ilişki açıklanmaya çalışılmıştır.

#### 3.1. Uluslararası İç Denetim Standartları

Standartlar yapılan işin ya da sunulan hizmetin kalitesine yönelik kıstasları ifade eder. Standartlar kaliteli bir denetim sisteminin oluşturulmasını ve denetim sürecinin iyi bir şekilde yürütülmesini sağlamayı amaçlar (Tufan & Görün, 2022).

İç denetim standartları yaklaşık 90 yıllık bir süreçte gelişmiştir. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA) kurulduğu 1947'lerde iç denetim mesleği finansal raporlama odaklı iken yıllar içinde muhasebe, finansal ve operasyonel kontrollerin yeterliliğine odaklanmıştır. Zamanla iç kontrol sisteminin yeterliliği, performans kalitesinin değerlendirilmesi iç denetim faaliyetinin odaklandığı alanlar olmuştur (Özbek, 2012). İç denetim standartları IIA tarafından ilk kez 1978 yılında yayınlanmıştır (Ramamoorti, 2003). IIA iç denetim mesleğini geliştirmek amacıyla çalışmalarını sürdürmüş ve mesleğin gelişimi standartların gelişimiyle somutlaşmıştır. İç denetim standartlarını geliştirmek amacıyla farklı yıllarda çalışmalar yapılmış ve 2007 yılında Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ) yayınlanmıştır. Standartlar en son 2017 yılında olmak üzere 3 kez güncellenmiştir (Şimşek, 2020). Uluslararası İç Denetim Standartları Kurulu 2020 yılında çok kapsamlı bir güncelleme için toplanmıştır. Güncellenmiş standartlar, "Global Internal Audit Standards" adı altında taslak metin olarak 2023 yılında kamuoyu görüşlerini almak üzere yayınlanmıştır. 2023 yılı sonunda yeni standartların yayınlanması planlanmaktadır (<https://www.theiia.org/en/standards/ippf-evolution/>).

Standartlar ilke odaklıdır ve iç denetimi gerçekleştirmeyi ve desteklemeyi amaçlayan bir çerçeve sağlamaktadır (<https://www.tide.org.tr/page/28/Standartlar>). Standartlar, nitelik ve performans standartlarından oluşmaktadır. Nitelik standartları ile iç denetim faaliyetlerini gerçekleştiren kurumların ve kişilerin özellikleri düzenlenmiştir. Performans standartlarında ise iç denetimin doğası açıklanmıştır. Ayrıca iç denetim faaliyetlerinin performansını değerlendirmekte kullanılan kalite ölçütleri düzenlenmiştir (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2019).

#### 3.2. Kamu İç Denetim Standartları

5018 sayılı Kanun'un iç denetçinin görevleri başlıklı 64'üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre iç denetçilerce iç denetim faaliyeti İDKK'ca belirlenen uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirilir (5018 Sayılı Kanun, 2003, Md. 64). Kanun'un İDKK'nın görevlerini düzenleyen 67'inci maddesine göre de İDKK'nın görevlerinden biri iç denetime ilişkin standartları belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmektir (5018 Sayılı Kanun, 2003, Md. 67).

İDKK'nın 5018 sayılı Kanun'un verdiği yetkilere dayanarak belirlemiş olduğu Kamu İç Denetim Standartları, 2011 yılında Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kamuda iç denetim faaliyetleri iç denetçilerce standartlara uygun olarak gerçekleştirilmek zorundadır (Kamu İç Denetim Standartları, 2011). Standartlar Uluslararası iç denetim standartlarında 2017 yılında yapılan değişiklikler çerçevesinde güncellenmiş, güncellenen kamu iç denetim standartları 22.02.2017 tarihli ve 29987 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır (<https://www.hmb.gov.tr/duyuru/kamu-ic-denetim-standartlarinda-degisiklik-yapilmistir>).

Kamu İç Denetim Standartları İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) "Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları" temel alınarak hazırlanmıştır. Standartlar ile kamuda yürütülen iç denetim faaliyetinin nasıl uygulanması gerektiğine ilişkin süreç düzenlenmiştir. Ayrıca standartlar iç denetim hizmetinin kilit unsuru olarak iç denetçilerin sahip olmaları gereken nitelikleri de belirlemektedir. Standartlar yardımıyla iç denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesine yönelik temel ilkeleri açıklığa kavuşturmak, iç denetim hizmetinin gerçekleştirilmesine yönelik rehberlik sağlayacak bir sistem oluşturmak ve iç denetimin performansının değerlendirilmesinde kullanılacak kalite kriterlerini tanımlamak amaçlanmaktadır. Bununla birlikte standartlar ile idarede gerçekleşen tüm kurumsal işlem ve süreçlerin gelişimine katkı sağlayarak hizmet sunacak bir iç denetim biriminin tesis edilmesi ve böylece iç denetim faaliyetinin katma değerinin artırılması hedeflenmektedir (Kamu İç Denetim Standartları, 2011). Bu bağlamda kamu kurum ve kuruluşlarında sunulan iç denetim hizmetleri Kamu İç Denetim Standartlarına (KİDS) uygun olarak sistematik, devamlı ve disiplinli bir anlayışla yürütülmelidir (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2013). İç denetim faaliyetlerinin plan ve programlar aracılığıyla gerçekleştirilmesi iç denetim standartlarının bir gereği olmakla birlikte sürecin sistematik, devamlı ve disiplinli bir anlayışla yürütülmesinin de en önemli unsurudur.

### 3.3. Kamu İç Denetim Mevzuatı ve Standartlar İlişkisi

Denetim ve kontrol mekanizmaları kamusal hesap verebilirliği güçlendirmede (Tutar & Altınöz, 2017) ve kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığının ölçülmesinde oldukça önemlidir. İç denetim, kurumların belirlenen amaçlar doğrultusunda etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini sağlama amacı taşımaktadır (Güner, 2009). Özellikle hesap verebilirliğin temininde iç denetim kritik rol oynamaktadır (Doğmuş, 2010; Al, 2013).

Kamuda iç denetim düzenlemeleri AB ile yapılan müzakere süreçlerine dayanmaktadır. İç denetim, AB uyum sürecinde mali yönetim ve kontrol sisteminin parçası olarak ele alınmış ve iç denetime ilişkin düzenlemeler Mali Kontrol faslı kapsamında Kamu İç Mali Kontrolü başlığı altında yapılmıştır (Şimşek & Ataman Gökçen, 2023). 2003 yılında yayımlanan 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu bu sürecin hukuki çerçevesidir. Kamuda iç denetçilerin ve iç denetimin niteliği ile iç denetim faaliyetlerinin hukuki dayanağı 5018 sayılı kanundur. Kanunla iç denetime yönelik AB'ye ve uluslararası standartlara uygun düzenlemeler yapılmıştır (Akpınar, 2011). Bu anlamda iç denetimin Ülkemizde, AB ve uluslararası normlarla uyumlu düzenlemelere tabi olduğunu söylemek mümkündür. Kanuna istinaden hazırlanan İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Kamu İç Denetim Standartları ve Kamu İç Denetim Genel Tebliği iç denetimin diğer hukuki dayanaklarıdır. Ayrıca yönetmeliğin 10'ncü maddesine göre İDKK iç denetçilerin çalışmalarında esas alacakları rehberi hazırlamakla görevlidir (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006, Md. 10). Bu hükme göre kamu iç denetim rehberi de kamu iç denetim faaliyeti için temel metinlerden biridir. İç denetim plan ve programına ilişkin hükümler söz konusu mevzuatta yer almaktadır (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2013). Ancak bu noktada şu hususu açıklığa kavuşturmak gerekir: Sayılan mevzuatta yer alan hükümler ile rehberde yer alan açıklamalar uluslararası denetim standartları ile aynı usul ve esasları belirlemektedir. Mevzuat ve uluslararası standartlar birbirlerinden ayrı iki farklı norm değil birbiriyle örtüşen normlardır.

Kamuda görev, yetki ve sorumluluklar, kural olarak, hukuki bir düzenlemeden dayanağını alır<sup>3</sup> (TC Anayasası, 1982, Md. 123). Bu nedenle kamu kurum ve kuruluşlarının iç denetim faaliyetleri için de gerekli hukuki düzenlemeler yapılmıştır. 5018 sayılı Kanun esas alınarak çıkartılan yönetmelik haricinde her kurumunun iç denetim yönergesi bulunmaktadır ve bu yönergeler aşağı yukarı, kurumsal farklılıklar bir yana bırakılırsa, aynı hükümleri içermektedir.

Yukarıda bahsedildiği üzere mevzuat ve uluslararası standartlar örtüşmektedir. Bu husus 5018 sayılı Kanun'un 64'üncü ve Yönetmeliğin 4'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Düzenlemeler Kamu İç Denetim Standartlarının Uluslararası İç Denetim Standartları esas alınarak ve dolayısıyla Uluslararası İç Denetim Standartları ile uyumlu olarak İDKK'ca belirlendiğine dikkat çekmektedir. Yönetmeliğin 10'uncü maddesi uyarınca İDKK'nın görevlerinden biri de denetim rehberlerinin hazırlanması, geliştirilmesi ve revize edilmesidir. Denetim rehberleri iç denetçilerin iç denetim faaliyetlerinde temel hareket noktalarını oluşturacak denetim rehberlerinin hazırlanmasına yönelik usul ve esasları belirleyen bir kılavuz olarak ifade edilebilir. İDKK tarafından hazırlanan rehber kamu idarelerinin iç denetim birimlerince hazırlanacak denetim rehberlerine esas teşkil eder. İDKK kamu iç denetim rehberi, 5018 Sayılı Kanunun 67'nci maddesi ile Yönetmeliğin ilgili hükümleri doğrultusunda hazırlanmış ve 10.09.2013 tarih ve 7 sayılı Kararla kabul edilmiştir (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2013).

Dolayısıyla kamuda iç denetim faaliyetlerini düzenleyen; kanun, yönetmelik, tebliğ, yönerge, kamu iç denetim standartları ve rehberler ile uluslararası iç denetim standartlarının iç denetime ilişkin ortak amaçlara hizmet eden düzenlemeler olduğunu söylemek mümkündür. Bu nedenle kamuda iç denetim plan ve program hazırlama süreci uluslararası standartlarla birlikte mevzuat hükümlerine atf yapılarak incelenecektir.

## 4. KAMU İÇ DENETİMİNDE İÇ DENETİM PLAN VE PROGRAM HAZIRLAMA SÜRECİNİN İÇ DENETİM STANDARTLARI VE İÇ DENETİM MEVZUATI KAPSAMINDA İNCELENMESİ

Bu araştırmada kamu iç denetiminde iç denetim plan ve programının hazırlanmasına ilişkin sürecin, iç denetim standartları ve iç denetim mevzuatı kapsamında incelenmesi amaçlanmıştır. Ayrıca mevzuat ve standart hükümlerinin uygulamaya yansımalarına ilişkin değerlendirmelerde bulunulması amaçlanmıştır. Araştırmada doküman analizi yöntemi kullanılmıştır. Doküman analizi kapsamında uluslararası iç denetim standartları ve ilgili mevzuata ilişkin belgeler incelenmiştir.

<sup>3</sup> Anayasanın 123'üncü maddesiyle hükme bağlanan idarenin kanuniliği ilkesine göre; idare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir.

#### 4.1. İç Denetim Standartlarında Planlama

İç denetim faaliyetleri süreç odaklı gerçekleştirilir ve iç denetim faaliyeti; planlama, faaliyetlerin gerçekleştirilmesi, gerçekleşme sonuçlarının raporlanması ve sonuçların izlenmesi aşamalarından meydana gelir (Şimşek, 2020).

İç denetim standartlarında planlama kavramı iki standartta kullanılmaktadır. 2000 No.lu İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi standardının alt bileşeni olan 2010-Planlama Standardı ve 2200 No.lu Görev Planlaması Standardı planlamaya ilişkin standartlardır.

2010-Planlama Standardı iç denetim biriminin dönem içerisinde gerçekleştireceği faaliyetlerin planlaması iken 2200 No.lu Görev Planlaması standardı, denetim veya danışmanlık faaliyeti ile görevlendirilen iç denetçi ya da iç denetçilerin verilen göreve ilişkin amaç, kapsam, zamanlama ve kaynak dağılımı hususlarını içeren bir plan hazırlamasıdır. 2010 No.lu standarda göre iç denetim biriminin plan ve programını iç denetim birim yöneticisi hazırlamakla görevli iken 2200 No.lu standartta yer alan görev planlamasını iç denetçi/iç denetçiler hazırlar (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2019).

##### 4.1.1. 2010 No.lu Planlama Standardı

2000 No.lu İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi standardı performans standartlarının ilk standardı olup Tablo 1’de sunulan alt bileşenlerden oluşmaktadır.

Tablo 1. 2000 No.lu İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi Standardı

No	Standart İsmi
2010	Planlama
2020	Bildirim ve Onay
2030	Kaynak Yönetimi
2040	Politika ve Prosedürler
2050	Eşgüdüm
2060	Üst Yönetim ve Yönetim Kuruluna Raporlamalar (Üst Yönetici ve Bakana Raporlamalar) <sup>4</sup>
2070	Dış Hizmet Sağlayıcı ve Kurumsal Sorumluluk <sup>5</sup>

(Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2019: 25-26)

Standartta planlamaya ilişkin düzenleme iç denetim faaliyetinin yönetilmesine ilişkin hususların yer aldığı 2000 No.lu standart altında yer alan 2010 No.lu standart ile yapılmıştır. İç denetim faaliyetinin yönetilmesi standardına göre iç denetim faaliyetini, kuruma (idareye)<sup>6</sup> değer katmasını mümkün kılacak etkili bir şekilde yönetmekten İç Denetim Yöneticisi sorumludur. Bu sorumluluğun bir parçası olarak İç Denetim Yöneticisinin 2000 No.lu standardın ilk bileşeni olan 2010 No.lu Planlama standardında kurumun hedefleri ile uyumlu, iç denetim faaliyetinin önceliklerini ortaya koyan bir risk odaklı plan yapmak zorunda olduğu hususu yer almaktadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2019). Yıllık denetim planının risk odaklı yapılması, standartların önemli düzenlenmelerinden biridir. Buradaki amaç, iç denetim biriminin sınırlı iç denetim kaynaklarının kurumun en riskli alanlarında kullanılması ve bu suretle kurumun en önemli risklerinin yönetilmesine katkı sağlanmasıdır (Özbek, 2012). İç denetim faaliyetinin görev planı, en az yılda bir yazılı olarak yapılan risk değerlendirmesine dayandırılmak zorunda olup, planlama sürecinde üst yönetim, yönetim kurulu ve diğer paydaşların beklentileri tespit edilmeli ve dikkate alınmalıdır. Plan hazırlanırken kaynakların uygun ve yeterli olmasına dikkat edilmeli ve planlar üst yönetim tarafından onaylanmalıdır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2019).

<sup>4</sup> Bu standardın Kamu İç Denetim standartlarındaki karşılığı bu şekildedir.

<sup>5</sup> Bu standart kamu iç denetim standartlarında yer almamaktadır.

<sup>6</sup> Uluslararası standartlarda kullanılan “kurum” kavramı yerine kamu iç denetim standartlarında “idare” kavramı kullanılmaktadır.

Kamu İç Denetiminde Plan ve Program Hazırlama Sürecinin Standartlar  
ve Mevzuat Kapsamında İncelenmesi  
Kezban ŞİMŞEK, Halil İbrahim BAYAR

*4.1.2. 2200 No.lu Görev Planlaması Standardı*

Bu standart bir denetim görevinin planlamasına ilişkindir. Standart, her denetim için denetim planı oluşturulması ve denetim faaliyetlerinin bu plana göre gerçekleştirilmesi gerektiğini ifade eder (Özbek, 2012). İç denetçiler görevlendirildikleri her denetim için denetimin; amacı, kapsamı, zamanlama ve kaynak dağılımı unsurlarını içeren yazılı bir plan hazırlamalıdır. Bu süreçte denetimi yapılan faaliyet ya da birimle ilgili risklerin ön değerlendirmesi yapılmalı ve görev amaçları bu risk değerlendirmesine dayanmalıdır. İç denetçilerin yürüttükleri görevin amaçlarını başarmak için kaynakların uygun ve yeterli olup olmadığını tespit etmeleri gerekmektedir. Bu tespiti yaparken görevin niteliği, ne kadar karmaşık olduğu, zaman sınırlamaları ve sahip olunan kaynak unsurları dikkate alınmalıdır. Ayrıca iç denetçiler görev amaçlarının başarılmasını sağlayacak iş programları hazırlamak ve bunları kayıt altına almak mecburiyetindedirler (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2019).

*4.2. İç Denetim Mevzuatında Plan ve Programlama*

Kamuda iç denetim faaliyetinde plan ve program farklı kavramlardır. Mevzuata göre plan 3 yıllık süreci kapsarken programlar 1 yıllık süreci kapsamaktadır. Yönetmeliğin 39'ncü maddesinde plan kavramı ile ilgili hususlar düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemede planların 3 yıllık dönemler için hazırlandığı, aynı zamanda iç denetim hizmetinin faaliyet etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde sunulmasını sağlama amacına hizmet ettiği belirtilmiştir. Hazırlanacak planlarda denetimin kapsamı ile denetimi yapılacak konu ve alanlarla birlikte denetim sürecinde duyulacak personel ve diğer kaynak gereksinimleri yer almalıdır. Ayrıca planların hazırlanmasında Kamu İç Denetim Strateji Belgesinin de dikkate alınması gerekmektedir. Düzenlemede yer alan diğer önemli bir husus da plan hazırlama sürecinde birim yöneticileri ile görüşülmesidir (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006, Md. 39).

Yönetmeliğin 40'ıncü maddesinde iç denetim programının bir yıllık dönemi geçmeyecek ve iç denetim planıyla uyumlu olacak şekilde hazırlanması gerektiği belirtilmiştir. Hazırlanacak programda denetimin maliyeti de gözetilmeli, en riskli görülen alan ve konulara öncelik verilmelidir. Programlar hazırlanırken yöneticilerle ve gerek görülmesi durumunda diğer çalışanlarla görüşülmelidir. Ayrıca hazırlanan programın üst yönetici tarafından onaylanması gerekmektedir. Planlarla kıyaslandığında iç denetim faaliyeti ile ilgili daha detay bilgilerin yer aldığı programlar, denetimi yapılacak alanlar ve konuların denetim zamanlarının ve denetimi yapacak iç denetçilerin kimler olduğunun belirtildiği bir zaman çizelgesini de içermektedir (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006, Md. 40).

Kamu iç denetim birimlerinde planlama sürecinde öncelikle denetim evreninin sınırları çizilir. Risk değerlendirmesi sonucunda, denetim alanları tespit edilir ve öncelik sırasına konular. Bu aşamalardan sonra iç denetim plan ve programlarının hazırlanması ve onaylanması ile planlama süreci nihayete ermiş olur (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2013).

*4.2.1. Denetim Evreni*

Denetim planının oluşturulabilmesi için öncelikle denetlenecek alan ve konulara karar verilmesi gerekir. Denetim evreni bir kurumda gerçekleştirilen ve önem düzeyi düşük olarak kabul edilebilecek faaliyetler dışındaki tüm faaliyet ve işlevlerin bütünü olup her bir denetim konusu ayrı birer denetim faaliyeti ile denetlenecek konuları ifade eder (Özbek, 2012). İç denetim faaliyetinin planlanmasında başarı kistası, kurumun denetim evreninin tespitinin etkinliğidir. İç denetim faaliyetinde planlamadan beklenen esas fayda denetim faaliyeti için uygun süreç veya alanları seçip denetim sonucunda hataların ortaya çıkma riskini en aza indirmektir (Pehlivanlı, 2010).

Mevzuat hükümlerine baktığımızda iç denetim planı hazırlanmadan önce, kamu idaresinin denetimi yapılabilecek alanlarının tamamını ifade eden bir denetim evreni oluşturulması gerekmektedir. Denetim evreninin kapsamına idarenin tüm birimlerinde gerçekleşen işlemler, süreçler ve faaliyetler alınmaktadır. Denetim evreninin belirlenmesinde risk analizi sonuçlarına göre yüksek ve orta riskli olarak tespit edilen, başka bir deyişle önem düzeyi düşük olarak kabul edilebilecekler dışındaki denetim alanlarının tamamı bir plan dönemine alınmaktadır (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006, Md. 39/2).

*4.2.2. Denetim Alanlarının Belirlenmesi ve Önceliklendirilmesi*

2010 No.lu standardın uygulama önerisinde iç denetim planının kurumu etkileyen ve etkileyebilecek risk değerlendirmesine dayanması gerektiği vurgulanmıştır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2019; Uysal, 2018). Hazırlanan denetim evreninin ilk aşamasında tüm riskli faaliyetler yer alır. Faaliyetler risk değerlendirmesi sonucunda önceliklendirilir (Pehlivanlı, 2010). Bunun için denetim evreninde yer alan konular bazı risk kategorilerine ayrılarak risk seviyesine göre öncelik sırası belirlenir. Risklilik seviyesinin hesaplanmasında kullanılan ölçütler yoluyla denetim



Kamu İç Denetiminde Plan ve Program Hazırlama Sürecinin Standartlar  
ve Mevzuat Kapsamında İncelenmesi  
Kezban ŞİMŞEK, Halil İbrahim BAYAR

evreni kapsamında yer alan tüm alanlar aynı ölçüt uygulanarak değerlendirilebilir ve böylece denetime ilişkin öncelikler tespit edilebilir (Şimşek, 2020).

Denetim alanlarının belirlenmesi ve önceliklendirilmesinde temel kıstas risk unsurudur. Yönetmeliğin 36'ncı ve 37'nci maddeleri denetimin risk odaklı yapılması ve risklerin değerlendirilmesi hakkındadır. "Denetimin risk odaklı yapılması" başlıklı 36'ncı madde uyarınca; denetimin yürütülmesinde risk odaklı bir anlayış temel alınmalıdır. Risk odaklı bu anlayış kamu idarelerinin karşılaşılabileceği risk unsurlarının tanımlandığı, devamlı olarak ölçüldüğü ve değerlendirildiği bir yaklaşımı ifade etmektedir. Hazırlanacak plan ve programlar da bu anlayışa uygun olmalıdır (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006, Md. 36). "Risklerin değerlendirilmesi" başlıklı 37'nci maddenin ikinci fıkrasına göre de; kamu idarelerinde gerçekleşen tüm faaliyetlerin kapsamlı risk analizi iç denetim birimlerince İDKK'nın yapmış olduğu düzenlemeler çerçevesinde gerçekleştirilir. Risk analizi sonuçlarından hareketle kamu idarelerinin hizmetlerini etkileyebilecek riskler tanımlanmakta, riskler risklilik oran ve önem derecesine göre ağırlıklandırılarak sıralanmaktadır (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006, Md. 37). Tebliğe göre bir plan döneminde, orta ve yüksek riskli olduğu tespit edilen denetim alanları yer almalıdır. Denetim alanlarının risk düzeylerinin belirlenmesi ve plan kapsamına alınmasında rehberdeki yöntem ve esaslar takip edilir (Kamu İç Denetim Genel Tebliği, 2013, Md. 5).

Denetim evreninin doğru bir şekilde belirlenebilmesi için öncelikle, kurumu oluşturan teşkilatın genel özellikleri, birim tarafından yürütülen faaliyetler, proje ve süreçler belirlenmelidir. Bu süreçte mevzuatta yer almayan ancak fiilen yerine getirilen faaliyetlerin belirlenebilmesi amacıyla kurum veya birime has plan ve raporlar incelenmeli, yöneticiler ve personel ile görüşmeler yapılmalıdır (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2013).

Denetim evrenindeki tüm alanların bir plan sürecinde denetlenebilmesi mümkün değildir. Bu yüzden denetim faaliyeti için öncelikler belirlenmelidir. İç denetim birimleri tarafından yapılan bu değerlendirmede risk faktörlerinin yanı sıra stratejik plandaki amaç ve hedefler ile birlikte kurum üst düzey yöneticilerinin görüşleri dikkate alınır. Riskleri doğrudan arttırdığı veya azalttığı değerlendirilen faktörler, faaliyetlerin risk seviyesinin tespit edilmesinde kullanılır ve gerekli açıklamalarla birlikte kaydedilir (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2013).

Faaliyet, süreç ya da projelerden her birinin ayrı ayrı denetim alanı olarak belirlenmesinin mümkün olmasının yanı sıra ilişkili olanların birleştirilmesi suretiyle de denetim alanları oluşturulabilir. Elbette ki birleştirilerek oluşturulacak denetim alanlarının kendi içlerinde tutarlı olmasına dikkat edilmesi gerekmektedir. Denetim alanları belirlenirken dikkat edilmesi gereken diğer bir husus ise her bir alana tahsis edilecek süredir. Denetim alanları süre bakımından, "küçük", "orta" ve "büyük" ölçekli olarak sınıflandırılmalıdır. Bu sayede hem benzer büyüklüklere sahip denetimler yakın sürelerde bitirilebilir hem de denetim kaynağı etkin bir şekilde kullanılabilir (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2013).

#### 4.2.3. İç Denetim Plan ve Programının Hazırlanması

Kamu iç denetim birimlerinde plan, yönetmeliğe göre üç yılı kapsayan süreci ifade eder. Süreç planlama döneminin ilk yılının ocak ayının ilk günü ile üçüncü yılının aralık ayının son günü arasındaki zaman dilimini kapsar. Ancak planlama sürecinin üç yıllık zaman dilimini kapsamaması üç yılda bir plan yapılacağı anlamına gelmez. Bu plan risk değerlendirmesi sonucunda gerekirse her yıl değiştirilebilir (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006, Md. 39/1). İç denetim biriminin üç yıllık yol haritasını ifade eden iç denetim planı, bir sonraki üç yılı içerecek şekilde her yıl güncellenir (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2013).

Yönetmeliğin 39'ncü maddesine göre iç denetim planı İDKK'nın yayınlamış olduğu Kamu İç Denetim Strateji Belgesi (KİDSB) dikkate alınarak hazırlanır (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006, Md. 39/1). KİDSB 23 Aralık 2020 tarihinde 2021-2023 dönemini kapsayacak şekilde kabul edilmiştir.

KİDSB beş amaçtan oluşmaktadır ve ikinci amacı iç denetim faaliyetlerinin planlanmasına ilişkindir. KİDSB'nin ikinci amacı "*İç denetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde planlanması ve uygulanması sağlanacaktır*" şeklindedir. Bu amaca ilişkin iki adet hedef belirlenmiştir. Birinci hedef, iç denetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde planlanmasının sağlanmasına yönelik olup, ikinci hedef planların uygulama etkinliğine yöneliktir. KİDSB'de iç denetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde planlanmasını sağlanmaya yönelik eylemler belirtilmiştir. Daha çok kaynak tahsisine yönelik olan bu eylemlere göre; bir plan dönemindeki toplam denetim kaynağının en az %70'i denetim(güvence) hizmetlerine ayrılmalıdır. Bununla birlikte danışmanlık hizmetleri için de asıl ağırlık güvence hizmetlerinde olsa da sınırlı ölçüde yeterli kaynak tahsis edilmelidir. Ayrıca bilgi teknolojileri denetimlerinin kapasitesini geliştirmeye yönelik faaliyetler için de yeterli kaynak ayrılması sağlanmalıdır (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2020).



Kamu İç Denetiminde Plan ve Program Hazırlama Sürecinin Standartlar  
ve Mevzuat Kapsamında İncelenmesi  
Kezban ŞİMŞEK, Halil İbrahim BAYAR

Görüldüğü üzere KİDSB’de denetim kaynağının en az yüzde 70’nin denetim hizmetlerine ayrılması gerektiği belirtilmiştir. İç denetim planının içerdiği aşamalar ve unsurları Rehberde detaylandırılmıştır. Rehberde denetim kaynağı, denetim ölçekleri ve denetim alanlarının risk düzeyi iç denetim planı hazırlanırken dikkate alınması gereken unsurlardır (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2013).

İç denetim birimlerinin faaliyetleri denetim, danışmanlık, eğitim, izleme ve yönetim faaliyetleri şeklinde gruplandırılabilir. Planlamada öngörülmeyen program dışı denetim ve danışmanlık hizmetleri için de kaynak ayrılmaktadır (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2013).

Kaynak yönetim süreci ile ilgili sorumluluk İç Denetim Yöneticisindedir. 2030 No.lu Kaynak Yönetimi standardında bu husus düzenlenmiştir. Standart düzenlemesine göre; İç Denetim Yöneticisi plan üst yönetici tarafından onaylandıktan sonra, planın uygulanması için ihtiyaç duyulan uygun ve yeterli kaynağı temin etmek ve bu kaynakların etkin bir şekilde kullanılmasını sağlamak mecburiyetindedir (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2019). Standartta kaynakların uygun ve yeterli olmasına vurgu yapılmıştır. Uygun ve yeterli denetim kaynağı ile ne kastedildiği ise Standardın yorumunda açıklanmaktadır. Uygun denetim kaynağı iç denetim planını uygulamak için gereken bilgi, yetenek ve diğer tüm vasıfların bileşimidir ve kaynağın nitel unsurunu oluşturmaktadır. Yeterli denetim kaynağı ise planın uygulanabilmesi için ihtiyaç duyulan kaynakların miktarıdır ve kaynağın nicel unsurunu oluşturmaktadır. Söz konusu bu kaynaklar onaylı planın başarılı bir şekilde uygulanmasına hizmet edecek şekilde kullanıldığında kaynakların etkin olarak kullanılmış olduğu kabul edilir (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2019).

Rehberde denetim kaynağı; “iç denetçi”, “süre” ve “maddi kaynaklar” olarak ifade edilmiştir. Rehberin ekinde yer alan örnek “iç denetim planında kaynak tahsisi” Tablo 2’de verilmiştir.

Tablo 2. İç Denetim Planında Kaynak Tahsisi

<b>Faaliyet</b>	<b>Kaynak Tahsisi (%) (2014-2016)</b>
Denetim	%70 <sup>7</sup>
Danışmanlık	%15
Eğitim	%5
İzleme	%5
İhtiyat Kaynağı	%5

(İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2013: 94)

İç denetim biriminde kaynak dağılımının etkin bir şekilde yapılabilmesi için denetim alanları saat bazında (büyük, orta ve küçük ölçekli olacak şekilde) ölçeklendirilir (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2013).

Rehberin ekinde sunulan örnek iç denetim planında denetim alanlarına tahsis edilen ortalama denetim süreleri Tablo 3’te verilmiştir.

Tablo 3. İç Denetim Faaliyetleri İçin Denetim Süreleri

<b>Denetim Büyüklüğü</b>	<b>Ortalama Denetim Süresi</b>
Büyük Ölçekli Denetim	600 saat
Orta Ölçekli Denetim	450 saat
Küçük Ölçekli Denetim	300 saat

(İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2013: 95)

<sup>7</sup> Rehberdeki örnek 2014-2016 dönemi KİDSB’ye göre hazırlanmıştır. 2021-2023 KİDSB’sinde yer alan denetim kaynağının en az %70’nin denetim hizmetine tahsisinin sağlanması gerektiğine ilişkin ifadeye uygun olarak tarafımızdan yeniden düzenlenmiştir.

Kamu İç Denetiminde Plan ve Program Hazırlama Sürecinin Standartlar  
ve Mevzuat Kapsamında İncelenmesi  
Kezban ŞİMŞEK, Halil İbrahim BAYAR

Denetim alanlarının ölçekleri belirlendikten sonra, alanların hangi aralıklarda denetleneceğine risk değerlendirmesine göre karar verilir. Risk düzeyi yükseldikçe o alanda risk düzeyi daha düşük alanlara göre daha sık aralıklarla denetim yapılması uluslararası iyi uygulamalarda temel bir esas olarak kabul edilmektedir. İç denetim başkanlıkları denetim sıklıklarının kendilerine özgü şartlarda değerlendirerek aylık bazda belirlemelidir. Mesela, yüksek riskli alanların 12 ayda bir denetlenmesi, orta riskli alanların ise 24 ayda bir denetlenmesine karar verilebilir (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2013).

İç denetim programı bir yıllık süre için hazırlanan, konu, süre ve denetçi bakımından somutlaşmış denetim planıdır. Denetim programlarında riski yüksek alan ve konular denetim önceliğine sahiptir ve programların yöneticilerin ve ihtiyaç duyulması durumunda çalışanların görüşleri dikkate alınarak hazırlanması gerekmektedir. Denetim programı bir yıllık süreyi aşmamak üzere denetim faaliyetinin detay unsurlarını içerir. Denetim kapsamındaki birim, faaliyet ve konuların denetiminin hangi denetçilerce ne zaman yapılacağı programlarda detaylı zaman çizelgeleriyle sunulur. Programda danışmanlık, eğitim, idari işler ve izleme faaliyetlerinin yaklaşık olarak gerçekleştirilme tarihleri öngörülebilir (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006, Md. 40). Mevzuata göre 1 yıllık program dönemi 1 Ocak ila 31 Aralık arasında kapsmalıdır. Gerek duyulması halinde, 1 Ocak-31 Aralık döneminde iki ayrı denetim programı uygulanabilir (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2013).

İç denetim programlarının hazırlanmasında izlenecek adımlar şöyledir (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2013):

1. İç denetim planının ilk yılındaki denetimler, kaynaklar dahilinde, risk düzeyi en yüksek olandan başlamak üzere iç denetim programının kapsamına dahil edilir.
2. Denetim alanına göre denetim türü belirlenir.
3. Programda yer alacak denetim ve danışmanlık faaliyetleri, bu faaliyetleri yerine getirecek iç denetçiler iç denetimi birimi başkanı tarafından belirlenir.

#### 4.2.4. İç Denetim Plan ve Programının Onaylanması

2020 No.lu Bildirim ve Onay başlıklı standarda göre iç denetim planlarının, planları uygulayabilmek için gerekli olan kaynak ihtiyacının inceleme ve onay için üst yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna İç Denetim Yöneticisi tarafından bildirilmesi gerekmektedir. Ayrıca İç Denetim Yöneticisi, kaynak kısıtlamalarının neden olabileceği olası etkilerle ilgili olarak da bildirimde bulunmak zorundadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2019).

Mevzuatta da standart düzenlemesinde olduğu gibi iç denetim plan ve programları onay için üst yönetime sunulur. İç denetim plan ve programlarını iç denetçilerin de katılımıyla hazırlamak ve onay için üst yöneticiye sunmak iç denetim birimi başkanının görevidir (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006, Md. 13A/1-b). İç denetim birimi başkanı üç yıllık iç denetim planı ve yıllık denetim programını aralık ayı başında yazılı olarak üst yöneticiye sunar, plan ve programın aralık ayı sonuna kadar üst yönetici tarafından onayı gerçekleştirilir (Kamu İç Denetim Genel Tebliği, 2013, Md. 5-3).

Plan ve programın zamanında onaylanabilmesi için en geç eylül ayı ile birlikte hazırlık çalışmalarının başlatılması gerekmektedir. Hazırlık sürecinde üst yönetici ile doğrudan iletişime geçilmeli ve bu sürecin rutin bir onay aşaması olduğu düşünülmemelidir. Yürürlüğe konulan iç denetim plan ve programı, onaylandıktan sonraki bir hafta içerisinde iç denetçilerle, sonraki 30 gün içerisinde de bilgi vermek amacıyla denetimi yapılacak birimlerle paylaşılır (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2013).

Kamu iç denetiminde planlama sürecinde en önemli sorun iç denetim birimlerinin plan ve programlama sürecindeki bağımsızlığıdır. İç denetim faaliyetinin ve iç denetçilerin niteliklerine ilişkin nitelik standartlarından 1100 No.lu Bağımsızlık ve Objektiflik standardına göre; iç denetim faaliyetinin bağımsız olması ve iç denetçinin iç denetim faaliyetini gerçekleştirirken bağımsız hareket etmesi gerekmektedir (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2019). Bu standardın alt bileşenlerinden 1110 No.lu Kurum İçi Bağımsızlık standardı uyarınca da iç denetim faaliyeti ve iç denetçiler, iç denetimin kapsamının belirlenmesinden, iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesi ve denetim sonuçlarının raporlanmasına kadar ki tüm süreçlerde hiçbir müdahaleye maruz kalmamalı ve serbest hareket etmelidirler (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2019).

Mevzuatımıza göre iç denetim birimleri doğrudan üst yöneticiye bağlı olarak çalışır. İç denetim faaliyetinin bağımsızlığı da faaliyetin doğrudan üst yöneticiye bağlı olmasını ifade eder. Fonksiyonel bağımsızlık anlamına gelen bu durum iç denetim biriminin idari olarak üst yönetime bağlı olmasını ancak iç denetim faaliyetinin yürütülmesi sürecinde bağımsızlığı anlamına gelmektedir. Kamu iç denetim rehberinde fonksiyonel bağımsızlık hakkında, özetle; iç denetim

Kamu İç Denetiminde Plan ve Program Hazırlama Sürecinin Standartlar  
ve Mevzuat Kapsamında İncelenmesi  
Kezban ŞİMŞEK, Halil İbrahim BAYAR

faaliyetinin planlama, yürütülme, raporlama ve izleme süreçlerinde bağımsız olması gerektiği, ancak bu bağımsızlığın idari anlamda bağımsızlık manasına gelmediği, iç denetim biriminin idari olarak üst yöneticiye bağlı olmasının fonksiyonel bağımsızlığın ihlali anlamına gelmediği, iç denetim birimlerinin denetim süreçlerinde, denetledikleri birimlerle karşılaştıkları sorunları üst yöneticiye intikal ettirmesi gerektiği şeklinde açıklama yapılmıştır (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2013).

Kamu iç denetim mevzuatı da iç denetim standartları paralelinde olmakla birlikte, iç denetim faaliyetinin standartlara uygun bir şekilde yürütülmesi özel ve kamu kuruluşlarında iç denetim faaliyetinin konumunun farklılığından etkilenebilmektedir. İç denetim faaliyetinin konumunun önemi faaliyetin bağımsız bir şekilde yürütülmesi gerekliliğinden kaynaklanmaktadır. İç denetim biriminin iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını yerine getirmesine imkân sağlayan bir yönetim kademesine bağlı olması gerekir. Birimin işlevsel olarak yönetim kuruluna, idari olarak ise üst yönetime bağlı olması sorumluluklarını yerine getirmesine imkan sağlar. İşlevsel hiyerarşi iç denetim faaliyetinin bağımsızlığının ve yetkisinin nihai kaynağıdır. İç denetim yönetmeliğini, risk değerlendirmelerini ve denetim planını onaylama gibi faaliyetin yürütülmesine esas olacak işlemler yönetim kurulu tarafından onaylanır. İdari hiyerarşi ise, kurumun yönetim yapısı içinde kurulan ve iç denetim biriminin günlük iş ve işlemlerini kolaylaştıran hiyerarşik ilişkidir. (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2019).

İç denetim planının onaylanması işlevsel ilişkinin en önemli örneklerindedir. Standart 2020'ye göre iç denetim planının onay merci şirketlerde yönetim kurulu, kamu kurumlarında ise üst yöneticidir. Kamu kurumlarında iç denetim bağlamında yönetim kurulu ve üst yönetim ayrımı olmaması, denetim komitesi rolünü üstlenen herhangi bir kurum olmaması nedeniyle iç denetim faaliyeti hem işlevsel hem de idari olarak üst yöneticiye bağlıdır. Kamuda iç denetim faaliyetinin başta planlama olmak üzere tüm faaliyetlerinin yerine getirilmesinde tek onay merci üst yönetici olarak görünmektedir. Planlama süreci açısından bakıldığında bu durum fonksiyonel bağımsızlıkla ilgili önemli bir sorunu ortaya çıkarmaktadır. AB Ülke ilerleme raporunda da iç denetçilerin kamuda doğrudan üst yöneticilere bağlı olmasının denetçilerin işlerini planlamadaki ve yürütmedeki bağımsızlığını tehdit ettiğinin altı çizilmektedir (AB Türkiye Raporu, 2022). Planlama süreci doğrudan üst yönetici ile birlikte yürütüldüğünden bu süreçte üst yönetici ile sorun yaşanması halinde iç denetim biriminin çıkmaza düşme olasılığı bulunmaktadır. Yönetmeliğin 40'ncü maddesine göre, iç denetim programının üst yönetici tarafından onaylanması gerekmektedir. Tebliğde de iç denetim plan ve programının üst yönetici tarafından onaylanması gerektiği belirtilmektedir. Peki iç denetim birimi tarafından hazırlanan planı üst yönetici onaylamazsa planlama süreci nasıl ilerler? Nitekim bazı kurumlarda iç denetçilerin dirençle karşılaştığı, plan ve programlar üst yönetici tarafından onaylanmadığı için denetim yapılamadığı anlaşılmaktadır (Yeltekin, 2018; Uzun & Usta, 2021).

İç denetim planının onaylanmadığı bir durumda hiçbir şekilde iç denetim faaliyeti yerine getirilememekte ve kurum iç denetim faaliyetinin kurumsal yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerine dair vereceği güvenceden mahrum kalmaktadır. Belki de üst yönetici iç denetim faaliyeti sonucunda ortaya çıkacak aykırılıklardan kaçınmayı amaçlamaktadır. Üst yönetimin kararını, özel sektörde olduğu gibi gözden geçirecek bir organ bulunmamaktadır. Planın onaylanmaması iç denetim birimi bakımından herhangi bir sorumluluğa yol açamamakta, aksine iç denetim faaliyeti yerine getirilemediği için atıl durumda beklemektedir.

Bu soruna çözüm olarak üst yönetimin iç denetim planını ve programını onaylamayarak, "riski üstlenmeyi kabul ettiklerine" yönelik düzenlemeler yapılabilir. Çalışmamızda üst yöneticinin, planı onaylamaması nedeniyle ortaya çıkan riski üstlendiklerini kamuoyuna açıkça beyan etmesini sağlayacak bir düzenleme önerisi getirilmektedir. Bu öneriye göre üst yöneticinin, iç denetim planını onaylamadığı durumlarda kamuoyuna, iç denetim faaliyetinin sağlayabileceği güvenciyi talep etmeme sorumluluğunu üstlenmesini gerektirecek bir açıklama yapması gerekecektir. Bu düzenlemeler söz konusu soruna alternatif bir yaklaşım sağlayabilir.

Plan ve programın onaylanmaması durumunda iç denetim birimi ilgili idarede nesnel güvence faaliyetini yerine getirememektedir. İdarenin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliği değerlendirilememektedir. Bu durumda üst yöneticinin iç denetim faaliyetinin güvence faaliyetine gereksinim duymayarak idarenin, yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerine ilişkin süreçlerinin etkinliğinin işlerliğine dair riski üstlenmesinin, kamuoyunun ve paydaşların bilgilendirilmesi bakımından gereklilik olduğu düşünülmektedir.

## 5. SONUÇ

İç denetim faaliyetlerinin planlaması 2000 No.lu İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi Standardının alt bileşeni olan 2010-Planlama Standardına göre yapılmaktadır. Standart uyarınca iç denetim faaliyetine ilişkin görev planı, en az yılda bir yazılı olarak yapılan risk değerlendirmesine dayandırılmalıdır.

Kamu İç Denetiminde Plan ve Program Hazırlama Sürecinin Standartlar  
ve Mevzuat Kapsamında İncelenmesi  
Kezban ŞİMŞEK, Halil İbrahim BAYAR

Kamu iç denetiminde planlama bu standarda uygun olarak yapılan düzenlemeler ve rehber çerçevesinde yapılır. Kamu iç denetim faaliyeti için esas dayanak 5018 sayılı Kanun olmakla birlikte planlama sürecinin detayları yönetmelik, tebliğ ve rehberde düzenlenmiştir. Bu düzenlemelere göre, kamu iç denetim faaliyetinde plan ve program kavramları göze çarpmaktadır. Yönetmeliğe göre program 1 yıllık süreci ifade ederken plan, programı da içerek şekilde, 3 yıllık süreci kapsamaktadır.

Kamu iç denetimde 3 yıllık planlama; denetim evrenin ve denetim alanlarının belirlenmesi ve önceliklendirilmesi, iç denetim plan ve programlarının hazırlanması ve onaylanması süreçlerinden oluşmaktadır. Planın oluşturulabilmesi için öncelikle denetlenecek alanlar ve konular tespit edilmelidir. Denetlenecek alan ve konuları ifade eden denetim evreni risk analizine dayalı olarak oluşturulur. Denetim evreni bir kurumdaki tüm faaliyet, süreç ve projeleri içerir. Risk değerlendirme süreci sonrası denetim alanları risk düzeyine göre önceliklendirilir.

Denetim alanları tespit edildikten sonra, yönetmeliğe göre, plan üç yıllık dönemler halinde hazırlanır. Plan dönemi, ilk yılın ocak ayının birinci günü başlayan, üçüncü yılın aralık ayının son günü biten süreci kapsamaktadır. İç denetim planı, her yıl risk değerlendirmesi ve denetim sonuçlarına göre gözden geçirilerek ve İDKK tarafından hazırlanan KİDSB de dikkate alınarak hazırlanır. KİDSB genel hatlarıyla iç denetim birimlerine planlama hususunda yol gösterir.

İç denetim birimleri, planlama yaparken denetim kaynağı (iç denetçi, süre, maddi kaynaklar), denetim ölçeği ve denetim alanlarının risk düzeyi hususlarını göz önünde bulundurur. Kamuda iç denetim birimi tarafından denetim mevzuatı kapsamında hazırlanan iç denetim planı ve programı, aralık ayı başı itibarıyla kurum üst yöneticisine yazılı bir şekilde sunulur. Plan ve programın onayı üst yönetici tarafından gerçekleştirilir.

İç denetim plan ve programları, iç denetimin etkin, ekonomik ve verimli yürütülmesini sağlamak bakımından oldukça önemlidir. Ayrıca iç denetimin sistemli, devamlı ve disiplinli bir faaliyet olmasının sağlanmasının da en önemli araçlarıdır. Bu anlamda mevzuatına uygun olarak hazırlanan iç denetim plan ve programı kamu idarelerinde iç denetim faaliyetlerinin başarıya ulaşmasına yardımcı olacak ve iç denetimin katma değerini arttıracaktır.

Bu çalışmada kamu iç denetiminde iç denetim plan ve programının hazırlanmasına ilişkin süreç, iç denetim standartları ve iç denetim mevzuatı kapsamında incelenmiştir. Ayrıca iç denetimin planlama sürecindeki bağımsızlık olgusu, plan ve programın üst yönetici tarafından onayı bakımından ele alınmıştır. Araştırma sonucu standartlarda ve mevzuatta kamu iç denetiminde plan ve program hazırlama sürecini açıklığa kavuşturmaya yönelik düzenlemeler yapıldığını, kamu iç denetiminde plan ve program hazırlama sürecinin mevzuatta ve uluslararası iç denetim standartlarında benzer olduğunu göstermektedir. Rehber ve KİDSB düzenlemeleriyle de kamu idarelerinde iç denetim plan ve program hazırlama süreçlerinin daha açık ve anlaşılır kılınmaya çalışıldığını söylemek mümkündür. Ancak üst yöneticinin iç denetim plan ve programını onaylamaması durumunda sürecin nasıl işleyeceği belirsizdir ve önemli bir sorun teşkil etmektedir. İç denetim programının üst yönetimce onaylanmaması halinde, üst yöneticinin, planın onaylanmaması nedeniyle ortaya çıkan riski üstlendiklerini kamuoyuna açıkça beyan etmesini sağlayacak bir düzenleme kamuoyunun bilgilendirilmesi açısından gereklilik olarak görülmektedir. Bu konuda öneri olarak Kamu İç Denetim Genel Tebliği'nin iç denetim plan ve programını düzenleyen 5'nci maddesinin üçüncü fıkrası şu şekilde düzenlenmelidir: "(3) İç denetim mevzuatına uygun şekilde hazırlanan üç yıllık iç denetim planı ve yıllık denetim programı, iç denetim birimi tarafından aralık ayı başında üst yöneticiye yazılı olarak sunulur. Üst yönetici aralık ayı sonuna kadar plan ve programı onaylar, onaylamaması durumunda iç denetim faaliyetinin sağlayabileceği güvence ve danışmanlık faaliyetlerini talep etmeme sorumluluğunu üstlendiğini iç denetim birimine ve kamuoyuna yazılı olarak duyurur."

## Kaynakça

AB Komisyonu, AB Genişleme Politikasına İlişkin 2022 Bilgilendirmesi, 2022 Türkiye Raporu, 2022.

Akpınar, A. (2011). Denetim anlayış ve metodolojisinde değişimin adı: iç denetim. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(14), 287-305.

Al, H. (2013). Avrupa Birliği üyelik sürecinde kamu iç denetim sistemi: hayaller ve gerçekler. *Bilgi Sosyal Bilimler Dergisi*, (1), 117-139.

Doğmuş, M.D. (2010). Avrupa Birliği'nde iç denetim sistemi. *Araştırma İnceleme Serisi:2*. Ankara: Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı.

Kamu İç Denetiminde Plan ve Program Hazırlama Sürecinin Standartlar  
ve Mevzuat Kapsamında İncelenmesi  
Kezban ŞİMŞEK, Halil İbrahim BAYAR

- Güner, M. F. (2009). Kamu yönetiminde iç denetime geçiş süreci ve karşılaşılan sorunlar: kamu iç denetiminin değişimi üzerine bir araştırma. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(2), 209-227.
- İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (2006). T.C. Resmî Gazete (<https://www.resmigazete.gov.tr/>). Tarih/Sayı: 12.7.2006/26226.
- Kamu İç Denetim Genel Tebliği (2013). T.C. Resmî Gazete (<https://www.resmigazete.gov.tr/>). Tarih/Sayı: 19.04.2013/28623.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu. (2013). Kamu İç Denetim Rehberi. Ankara.
- Kamu İç Denetim Standartları (2011). T.C. Resmî Gazete (<https://www.resmigazete.gov.tr/>). Tarih/Sayı: 16.08.2011/2807.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu. (2020). Kamu İç Denetim Strateji Belgesi (2021-2023 Dönemi). Ankara.
- Karcıoğlu, R. & Kurnaz, E. (2017). Kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde karşılaşılan başlıca sorunların tespiti: kamu iç denetçilerine yönelik bir araştırma. *İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(2), 67-88.
- Kartal, F. (2013). Türkiye’de kamu ve özel sektörde iç denetim uygulamaları. *Maliye ve Finans Yazıları*, 27(99), 8-36.
- Kebeli, A. (2020). Kamu iç denetiminde performans denetiminin yeri. *Denetişim*, 10(20), 5-34.
- Kesik, A. (2005). 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu bağlamında ve AB sürecinde Türk kamu iç mali kontrol sistemi. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(1), 94-114.
- Özbek, Ç. (2012). *İç denetim, kurumsal yönetim, risk yönetimi, iç kontrol*. İstanbul, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları.
- Pehlivanlı, D. (2010). *Modern iç denetim güncel iç denetim uygulamaları*, (1. Baskı). İstanbul, Beta Yayınları.
- Ramamoorti, S. (2003). “Internal Auditing: History, Evolution and Prospects”, Andrew D. Bailey, Audrey A. Gramling & Sridhar Ramamoorti (Ed.), *Research Opportunities in Internal Auditing* içinde (1-23), Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Şimşek, K. (2020). *İç Denetim*. Ankara, Nobel Yayınevi.
- Şimşek, K. & Ataman Gökçen, B. (2023). AB uyum sürecinde Türkiye’de kamu iç denetim düzenlemeleri: devlet üniversitelerinde bir araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 68, 173-200.
- Tufan, M. & Görün, M. (2022). Türkiye’deki kamu iç denetim sisteminin uluslararası iç denetim standartları çerçevesinde incelenmesi. *Sayıştay Dergisi*, 89, 115-135.
- Tutar, H. & Altınöz, M. (2017). Hesap verebilirlik bağlamında iç denetim ve sorun alanları: eleştirel bir analiz. *Bartın Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 8(15), 225-248.
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1982). T.C. Resmî Gazete (<https://www.resmigazete.gov.tr/>). Tarih/Sayı: 9/11/1982/2709.
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü. (2019). Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ). 1. Baskı, İstanbul.
- Uysal, M. C. (2018). Kamu kurumlarında kurumsal risk yönetimi ve risk odaklı iç denetim: iç denetçiler üzerine bir araştırma-II. *Denetişim*, 8(18), 35-44.
- Uzun, A. & Usta, H. (2021). Cumhurbaşkanlığı hükümet sisteminde iç denetim: sorunlar ve çözüm önerileri. *Denetişim*, 12(23), 27-40.

Kamu İ Denetiminde Plan ve Program Hazırlama Sürecinin Standartlar  
ve Mevzuat Kapsamında İncelenmesi  
Kezban ŞİMŞEK, Halil İbrahim BAYAR

Yeltekin, T. (2018). *Uluslararası i denetim standartları çerçevesinde üniversitelerde iç denetim: Harran Üniversitesi örneği* (Basılmamıő yüksek lisans tezi). Harran Üniversitesi, Őanlıurfa.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2003). T.C. Resmî Gazete (<https://www.resmigazete.gov.tr/>). Tarih/Sayı: 24.12.2003/25326.

### İnternet Kaynakları

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2023). <https://www.hmb.gov.tr/duyuru/kamu-ic-denetim-standartlarinda-degisiklik-yapilmistir> (Eriőim tarihi, 20 Mart 2023).

The Institute of Internal Auditors. (2023). <https://www.theiia.org/en/standards/ippf-evolution/> (Eriőim tarihi, 20 Mart 2023).

Türkiye İ Denetim Enstitüsü. (2023). <https://www.tide.org.tr/page/4/Kilometre-Taslari> (Eriőim tarihi, 1 Mart 2023).

Türkiye İ Denetim Enstitüsü. (2023). <https://www.tide.org.tr/page/28/Standartlar> (Eriőim tarihi, 20 Mart 2023).