

TÜRKİYE’NİN AVRUPA BİRLİĞİ’NE (AB) ÜYELİK SÜRECİ KAPSAMINDA KAMU SEKTÖRÜNDE İÇ DENETİM KÜLTÜRÜ: KAMU İÇ DENETÇİLERİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU**

Yrd. Doç. Dr. Ersin KURNAZ***

Makale Gönderim Tarihi : 20.02.2017 / Kabul Tarihi : 10.07.2017

ÖZ

Türkiye'nin AB'ye üyelik süreci kapsamında hazırlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun (KMYKK) yasalaşmasıyla birlikte, kamu sektöründe bazı yapısal değişimler olmuştur. Bu değişimlerden birisi de kamu sektöründe iç denetim sisteminin hayata geçirilmesidir. Bu sistem de kamu kurumlarında geleneksel denetim anlayışı yerine, risk odaklı iç denetim anlayışını öngörmektedir. Bu çalışmada, kamu sektörünün geleneksel denetim kültüründen kurtularak, risk odaklı iç denetim kültürünü benimseyip benimsenmediğinin tespit edilmesi amaçlanmaktadır. Bu kapsamda kamu iç denetçilerine bir anket uygulanmıştır. Uygulamaya ilişkin veriler Ki-Kare Bağımsızlık Testi ile analiz edilmiştir. Sonuç olarak kamu sektöründe her iki denetim kültürünün de benimsendiği ancak risk odaklı iç denetim kültürüne yönelik bir eğilimin olduğu tespit edilmiştir. Son olarak kamu kurumlarının iç denetim farkındalık düzeyleri ile bütçe türleri arasında anlamlı bir ilişki bulunmuştur.

Anahtar Kelimeler: İç Denetim, Geleneksel Denetim, Risk Odaklı İç Denetim.

INTERNAL AUDITING CULTURE IN THE PUBLIC SECTOR IN TURKEY'S EUROPEAN UNION (EU) MEMBERSHIP PROCESS: AN INVESTIGATION ON PUBLIC INTERNAL AUDITORS

ABSTRACT

Prepared in the context of Turkey's EU membership process 5018 Public Financial Management and Control Law (PFMC) when enacted in the public sector have been some structural changes. One of these changes is the implementation of internal audit system in the public sector. This system predicts risk-based internal audit approach rather than traditional audit approach in public institutions. In this study, it is aimed to determine whether the public sector has escaped the traditional audit culture and adopted a risk-based internal audit culture. In this context, a questionnaire was conducted to public internal auditors. Obtained data were analyzed using Chi-Square Independence Test. As a result, it has been determined that there is a tendency in the public sector for both internal audit culture and risk-based internal audit culture. Finally, there is a significant correlation between the type of budget and internal audit awareness of public institutions.

Keywords: Internal Audit, Traditional Audit, Risk-Based Internal Auditing.

* Bu çalışma doktora tezinden uyarlanmıştır.

** Atatürk Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, rkarcı@atauni.edu.tr

*** Bayburt Üniversitesi, Sağlık Bilimleri Fakültesi, Sağlık Yönetimi Bölümü, ersinkurnaz@bayburt.edu.tr

1. GİRİŞ

Türkiye'nin AB'ye üyelik süreci kapsamında yer alan düzenlemelerle birlikte, kamu kurumlarının yönetimi anlayışında bir dönüşüm ve gelişim yaşanmıştır. Bu değişimlerden en önemlisi de kamu kaynaklarının etkin kullanımı; verimlilik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve ekonomiklik ilkeleri gözetilerek kullanılmasının sağlanması amacıyla gerekli çalışmaların yapılmasıdır. Bu ilkeler çerçevesinde kamu sektöründe kaynak kullanımını gerçekleştirmek, kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sisteminde mevzuat değişikliğini gerektirmiştir. Bu bağlamda yapılan çalışmalardan birisi de 5018 sayılı KMYKK'nın çıkartılmasıdır. 5018 sayılı kanunun yasalaşmasıyla beraber, kamu kurum ve kuruluşları iç denetim sistemiyle tanışmışlardır. Bu sistemlerin hayata geçirilmesiyle birlikte, kamu kurumlarının yapısı kanunun temel dayanağı olan ilkelere uygun hale getirilmeye çalışılmıştır. Kamu mali yönetim ve kontrol sistemindeki bu değişim, denetim sisteminin de değişmesini sağlamıştır. Bu kapsamda teftiş temelli denetim anlayışı yerine, geleceğe dönük, kuruma değer katan, güvence ve danışmanlık hizmeti veren, risk odaklı iç denetim anlayışı benimsenmiştir. Risk odaklı iç denetim yaklaşımının temel felsefesi, organizasyonun amaç ve hedeflerine ulaşmasının önüne geçebilecek her türlü riskin değerlendirilerek gerekli kontrol faaliyetlerinin oluşturulması esasına dayalıdır. Bu çerçevede söz konusu çalışmada kamu sektöründe risk odaklı iç denetim kültürünün benimsenip benimsenmediğinin, diğer bir ifadeyle kurumların geleneksel denetim anlayışından kurtulup kurtulmadığının tespit edilmesi amaçlanmaktadır. Bu amaç doğrultusunda Türkiye'de kamu sektöründeki iç denetçilere yönelik bir anket çalışması yapılarak araştırma hakkında değerlendirmelerde bulunulmuştur.

2. GELENEKSEL DENETİM

Teftiş temelli yani geçmişe dönük geleneksel denetim sürecinde; finansal durum incelemesi ve mevzuat incelemesi adı altında iki boyutlu bir yaklaşım söz konusudur. Finansal inceleme, özellikle finansal tablo ve raporlar üzerinde gerçekleştirilen incelemeyi ifade etmektedir. Bu incelemede, hesaplar yıl bazında karşılaştırmalı olarak incelenmekte, herhangi bir şüphe halinde örnekleme yoluyla inceleme daha da derinleştirilmektedir. Mevzuat incelemesinde ise, ilgili firmanın veya kurumun kanun, tüzük, yönetmelik ve tebliğlere uyumu kontrol edilmektedir (Tiryaki, 2005: 16).

Geleneksel denetim, geçmiş faaliyetler üzerine yoğunlaşarak hataları, suiistimalleri ve mevzuata aykırı işlemleri ortaya çıkarmayı amaçlamaktadır. Diğer bir ifadeyle bu yaklaşımda denetim ileriye değil, geriye dönük olarak yapılmaktadır. Yani "olması gereken" ile "olanı" karşılaştırarak, denetim faaliyeti yürütülmektedir (Yurtsever, 2009: 143).

Kontrol odaklı denetim olarak da bilinen geleneksel denetim, iç kontrol sisteminin bir unsuru olarak konumlandırılmıştır. Bu anlayışta iç denetçi, üst yönetimi temsilen iç kontrol sistemini devamlı bir şekilde izleyerek, gözlem ve sayım gibi denetim tekniklerini kullanıp, eksiklikleri ve hataları rapor etmektedir. İç denetçi hazırladığı raporlarda öneri geliştirmekten ziyade mevcut hataları, eksiklikleri ve sorunları ortaya koymaya çalışır. Geleneksel denetim yaklaşımında rutin denetimlere önem ve öncelik verilerek, önceden belirlenen denetim programları kullanılmaktadır (Ergin, Çetinoğlu ve Kurnaz, 2008: 18).

Geleneksel denetim sistemiyle ilgili olarak şu eleştiriler yapılabilir (Gönülaçar, 2007: 3):

- Sistem, denetçilere fonksiyonel bağımsızlığı

sağlayacak meslekî güvencelere sahip değildir,

- Denetçi denetim faaliyetini yürütürken daha önceki denetimlerin etkisinde kalarak subjektif ve cezalandırıcı yaklaşımlar benimseyebilir,
- Denetim genellikle uygunluk denetimi şeklinde yapıldığı için faaliyet denetimi göz ardı edilmektedir. Bu sebeple hile ve yolsuzluk üreten sistemin tasfiyesi konusunda yeterli katkı sağlanamamaktadır,
- Uluslararası genel kabul görmüş denetim standartları mevcut olmadığı için denetim alanındaki güncel gelişmelerden yeterince faydalanılamamaktadır.
- Denetim sonuçları kamuoyuyla paylaşılmamaktadır.
- Denetlenenler denetlenmekten rahatsızlık duyabilmektedir. Nitekim denetim faaliyeti yöneticilerce talep edilmeyen, kaçınılan ve engellenen bir faaliyet olarak algılanmaktadır.

3. RİSK ODAKLI İÇ DENETİM

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), denetim alanındaki gelişmelere paralel olarak iç denetimin tanımını yeniden düzenleme ihtiyacı duymuştur. IIA'nın yapmış olduğu güncel tanıma bakıldığında; iç denetimin geleneksel denetim anlayışından uzaklaşarak, kurumsal yönetişimi, kurumsal risk yönetimini ve değer katmayı esas alan bir anlayışa doğru sistematik bir şekilde gittiği söylenebilir. Bu anlayış, iç denetimin işlevselliğini artırarak risklerin tanımlanmasında, değerlendirilmesinde, ölçülmesinde ve risk yönetim sürecinde etkin bir rol üstlenmesini sağlamıştır. Risk odaklı iç denetim yaklaşımı ise bu gelişmeler sonucunda ortaya çıkmıştır.

Günümüzde hem özel sektör hem de kamu sektörü risk odaklı iç denetim yaklaşımını risk

yönetiminde etkinliği artırması, katma değer yaratması, kaynakların israfını en aza indirmesi ve problemleri oluşmadan ortadan kaldırması gibi faydaları sebebiyle kullanmaya başlamışlardır. İşletmeyi etkileyen iç ve dış kaynaklı tehditlerin giderek artması, risk yönetiminin ve beraberinde de risk odaklı denetimin önemini artırmıştır.

Yukarıda da ifade edilen “değer katma” kavramı, son yıllarda iç denetimle birlikte sürekli üzerinde durulan bir konudur. Bir denetim faaliyetinin organizasyona değer katması, denetim sonucunda elde edilen bulguların fayda sağlayıp sağlamadığına bağlıdır. Denetim bulgularının faydalılığı ise, bu bulguların yönetim açısından taşıdığı önem derecesine bağlıdır. Kuşkusuz bütün organizasyonlar amaçlarına ulaşarak, başarılı olmak isterler. Başarı ölçütü göreceli bir kavram olduğu için farklı şekillerde tanımlanabilmektedir. Bir işletme için başarı, bilimsel araştırmalarda elde edilen dereceler olabileceği gibi, bir diğeri için sundukları sosyal hizmetin hedefine ulaşması olabilir. Buradan hareketle değer katan denetimi, başarı ve amaçlara ulaşma noktasında katkı sağlayan denetimler olarak tanımlanabilir. Risk odaklı iç denetimin de organizasyon amaçlarını gerçekleştirmeye yönelik bir denetim olduğu düşünülmüşse, değer katan bir denetim şekli olduğu sonucuna ulaşılabilir (Zacchea, 2003: 23).

Yukarıda genel olarak açıklanmaya çalışılan, iç denetim yaklaşımlarındaki değişimin ve gelişimin bir sonucu olarak ortaya çıkmış olan risk odaklı iç denetim, “denetim faaliyetlerinin odak noktasının geçmiş faaliyetlerden, geleceğin yönetilmesine çevrilmesi” şeklinde tanımlanabilir (Uzun, 2007: 23). Bir başka ifadeyle risk odaklı iç denetim, organizasyonun risk profilinin belirlenmesi, denetim faaliyetlerinin bu risk profili üzerinden yürütülmesi ve denetim kaynaklarının buna göre ayrılması esasına dayanan, aynı zamanda da değer katmayı amaçlayan bir yaklaşımdır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 84).

Risk odaklı iç denetim bir süreç, bir metodoloji ve aynı zamanda bir tutumdur. Kavramsal açıdan risk odaklı iç denetimin en basit ifadesi, işletme için gerçekten sorun olabilecek unsurların denetlenmesidir. Hangi konular gerçekten sorun teşkil eder? Tabii ki işletmenin hedeflerine ulaşmasını engelleyebilecek, etkisi ve oluşma ihtimali yüksek olan işletme unsurları, bu sorunun cevabı olacaktır. Şayet işletme gerçekleşme ihtimali yüksek olan riskleri belirlemişse, aynı zamanda risk odaklı iç denetim için gerekli olan ilk adımı da atmış demektir. Eğer bu yönde herhangi bir girişimde bulunulmamış ise, iç denetçi bu konuya ilişkin bilgileri sağlamak üzere yönetim ile iş birliği yolunu seçmelidir (Griffiths, 2005: 5). Çünkü risk odaklı iç denetimde iç denetçiler, denetim önceliklerini belirlemek ve yüksek düzeyde riskli alanlara odaklanmak amacıyla kurumsal risk yönetiminin bir parçası olan risk değerlendirmelerinin sonuçlarından faydalanmaktadır (OCC, 2003: 14).

Risk odaklı iç denetim, denetim faaliyetlerinin işletmenin maruz kalabileceği riskler dikkate alınarak hazırlanan plan ve program çerçevesinde yürütülmesidir. Bu bağlamda yönetimin tanımladığı riskler, iç denetim birimi tarafından detaylı ve kapsamlı bir risk analizine tabi tutulurlar. Bu işlem sonucunda riskler, etki ve olasılığı düşük, orta ve yüksek gibi önem derecelerine göre sıralanır. Daha sonra iç denetim birimi, işletmenin varlığını etkileyebilecek önem derecesi yüksek olan risklerden başlayarak, iç denetim planını ve uygulama programını hazırlar. İç denetçi bu işlemleri yaparken risk odaklı iç denetim yaklaşımının varsayımlarını da göz önünde bulundurmalıdır. Bu varsayımları, denetim kaynaklarının sınırsız olmadığı, denetime tabi tutulacak birim faaliyetlerinin farklı risklerle karşı karşıya olduğu ve denetlenecek birim faaliyetlerinin göreceli olarak farklı önem derecesine sahip olduğu şeklinde sıralanabilir (Başpınar, 2006: 27).

Yukarıda genel olarak risk odaklı iç denetimin

ne olduğu açıklanmaya çalışılmıştır. Ancak açıklanması gereken bir diğer önemli konu ise, risk odaklı iç denetimin ne olmadığıdır. Risk odaklı iç denetim, risklerinin yönetilmesi anlamını taşımamaktadır. Bu konu yönetimin sorumluluğundadır. Aynı zamanda denetim faaliyetlerinde, yönetimin tanımladığı risklerin basit bir şekilde dikkate alınması da değildir. Risk odaklı iç denetim, iç denetim faaliyetleri ile yönetimin risk değerlendirmeleri arasında ilişki kuran süreç odaklı stratejik bir yaklaşımdır (IIA - UK and Ireland 2006: 2).

4. KAMU SEKTÖRÜNDE İÇ DENETİM KÜLTÜRÜNÜN BELİRLENMESİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA

Bu bölümde, Türkiye’de kamu sektöründe iç denetim kültürünün belirlenmesine yönelik yapılan çalışmanın, amacı, önemi, kapsamı, yöntemi ve bulguların değerlendirilmesi alt başlıklar halinde incelenmektedir. Son olarak da çalışmanın sonuçları değerlendirilerek, ilgililere önerilerde bulunmaktadır.

4.1. Araştırmanın Amacı

Türkiye’deki yeni kamu yönetimi anlayışında iç denetim sistemi, kurumun hedeflerini ve kaynaklarını, 5018 sayılı KMYKK’nın temel ilkeleri çerçevesinde yönetilmesini öngören, sistematik ve disiplinli bir süreçtir. Bu sistemin merkezinde ise, kamu sektöründe risk odaklı iç denetim kültürünün yerleştirilmesi yer almaktadır. Bu kapsamda çalışmanın amacı kamu kurumlarının iç denetim farkındalık düzeyini, risk olgunluk durumunu, iç denetime bakış açılarını, iç denetim faaliyetlerinin odak noktasını ve risk yönetimi faaliyetlerinin denetim çalışmalarındaki yerini tespit etmektir. Diğer bir ifadeyle, Türkiye’de kamu sektöründe uluslararası standartlara uygun olarak geliştirilmek istenen risk odaklı iç denetim kültürünün, tüm aktör ve işlevleri ile ne kadar benimsendiğini belirlemektir.

4.2. Araştırmanın Önemi

5018 sayılı KMYKK'nın yasalaşmasıyla beraber, iç denetimin geleneksel denetim anlayışından kurtularak, risk odaklı yapılmasının önü açılmıştır. Dolayısıyla kamu sektörü için yeni olan risk odaklı iç denetim yaklaşımı, Türkiye'deki yeni kamu yönetimi sisteminde üzerinde düşünülmesi ve uygulamadaki etkinliğinin değerlendirilmesi gereken önemli bir konudur.

Ayrıca söz konusu çalışma ile Türkiye'de kamu sektöründe benimsenen iç denetim kültürleriyle ilgili olarak genel bir tablo çizilecektir. Bu da kamu sektörünün güçlü ve zayıf yönlerinin ortaya çıkartılması açısından önem arz etmektedir.

Ulusal literatürde risk odaklı iç denetim kültürünü konu edinen çalışmalara bakıldığında, yapılan çalışmaların daha çok özel sektör ağırlıklı olduğu görülmektedir. Bilindiği kadarıyla kamu sektöründe risk odaklı iç denetim kültürünü esas alan yeterli sayı ve kapsamda bir çalışmaya rastlanılmamıştır. Bu nedenle konu ile ilgili ulusal literatürde yapılan çalışmaların yetersizliği dikkate alındığında, bu çalışma büyük önem taşımaktadır.

4.3. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Araştırmada, Türkiye'de kamu sektöründe iç denetim kültürünün belirlenmesi amaçlandığından, anket çalışması kamu iç denetçilerine yapılmıştır. Dolayısıyla, çalışmanın ana kütlesini kamu sektöründe çalışan iç denetçiler oluşturmaktadır. Araştırmanın yapıldığı dönem itibarıyla kamu kurumlarında istihdam edilen iç denetçi sayısı, İDKK'nın 29.02.2016 tarihli kurul kayıtlarına göre 963 kişidir. Çalışmada örneklem seçimi yapılmayıp, ana kütlelerin tamamına ulaşılması hedeflenmiştir.

Veri toplamada anket yöntemi kullanılmıştır. Araştırmanın amaçları doğrultusunda anket soruları hazırlanırken, genelde iç denetim özelde ise risk odaklı iç denetim konuları ile alakalı literatürde yer alan yerli ve yabancı çalışmalardan, uluslararası iç denetim standartlarından, kamu iç denetim rehberinden ve 5018 sayılı KMYKK'dan yararlanılmıştır.

Anket forumları iç denetçilere, Maliye Bakanlığı'nın Antalya'da 03-15 Mayıs 2016 tarihleri arasında düzenlediği bir eğitim esnasında uygulanmıştır. Araştırmanın ana kütlesini oluşturan 963 iç denetçiden 143'ü çeşitli sebeplerden dolayı eğitim programına katılamamıştır. Eğitim programına katılan 820 iç denetçinin 612'sinden geçerli geri dönüş alınabilmiştir. Tüm ana kütle dikkate alındığında geri dönüş oranı %63,6'dır.

Anketlerden elde edilen veriler, SPSS programı kullanılarak frekans, yüzde, ortalama gibi tanımlayıcı istatistiklerin yanı sıra Ki-Kare Bağımsızlık Testi ile analiz edilmiştir.

Ki-Kare analizi iki ya da daha fazla sınıflı ölçekle ölçülmüş değişkenler arasında ilişki olup olmadığını belirlemek için yapılmaktadır (Sipahi, Yurtkoru ve Çinko, 2008: 184). Bu kapsamda araştırmanın hipotezleri söz konusu test ile analiz edilmiştir.

5. ARAŞTIRMA BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Araştırmaya katılan iç denetçilere ait demografik veriler ve konu kapsamındaki diğer bulgulara ilişkin değerlendirmeler bu kısımda sunulmaktadır.

5.1. Demografik Bilgilere Yönelik Bulgular

Katılımcılarla ilgili demografik bilgiler Tablo 1'de yer almaktadır.

Tablo 1. Katılımcılara İlişkin Demografik Bilgiler

	Demografik Özellik	Frekans	Yüzde
Cinsiyet	Kadın	78	12,7
	Erkek	534	87,3
	Toplam	612	100
Yaş	30 ve altı	-	-
	31 - 39 arası	217	35,5
	40 - 49 arası	230	37,6
	50 - 59 arası	135	22,1
	60 ve üstü	30	4,9
	Toplam	612	100
Eğitim Durumu	Lisans	392	64,1
	Yüksek lisans	190	31,0
	Doktora	30	4,9
	Toplam	612	100
Sertifika	A-1	239	39,1
	A-2	205	33,5
	A-3	145	23,7
	A-4	23	3,8
	Toplam	612	100
Kurum Türü	Genel Bütçeli Kamu Kurumu	201	32,8
	Özel Bütçeli Kamu Kurumu	212	34,6
	Mahalli İdare	179	29,2
	Sosyal Güvenlik Kurumları	20	3,3
	Toplam	612	100

Katılımcıların demografik özelliklerinden en fazla öne çıkan hususlara bakıldığında, ankete katılan 612 kişinin %87,3'ünün erkek, %37,6'sının 40-49 yaş aralığında, %64,1'inin lisans mezunu, %39,1'inin A-1 sertifikasına ve %34,6'sının özel bütçeli kamu kurumlarında çalıştıkları görülmektedir.

30 ve altı yaş aralığında iç denetçinin bulunmaması dikkat çekici bir husustur. Bunun nedeni kamu iç denetçisi aday

belirleme başvuru şartları arasında adayın bir kamu kurumunda en az beş yıllık hizmet süresinin olması şeklinde açıklanabilir.

5018 sayılı KMYKK'nın 65. maddesine göre, iç denetçi olabilmek için lisans mezunu olma şartı bulunmaktadır. Dolayısıyla iç denetçilerin büyük bir bölümünün lisans mezunu olması beklenen bir durumdur. Burada üzerinde durulması gereken husus, yüksek lisans ve doktora mezunlarının oranlarıdır. Bu oranlara bakıldığında, katılımcıların belli bir bölümünün lisansüstü eğitim mezunu oldukları görülmektedir. İç denetçilerin lisansüstü eğitim mezunu olmaları, kamu iç denetçi sertifika derecelerinin artırılmasında dikkate alınan hususlardan biridir. Bu kriterin iç denetçileri lisansüstü eğitime yönlendiren önemli bir unsur olduğu söylenebilir.

Kamu kurumlarında, iç denetimde mesleki yeterlilik kıdem esasına göre değil, mesleki başarı ve yeteneğin temel alındığı sertifika sistemi ile ölçülmektedir. İç denetime geçiş sürecinde sertifikasyona dayalı bir anlayışın benimsenmesi evrensel nitelikte, özgüveni yüksek, değişime ve gelişime açık iç denetçilerin yetişmesini sağlayacaktır. Söz konusu sertifikalar önem sırasına göre A-1, A-2, A-3 ve A-4 şeklinde derecelendirilmektedir. A-4 sertifikasına sahip olanların oranının çok az sayıda olmasının muhtemel nedeni, kamuda iç denetim sisteminin ve kamu iç denetçi sertifikası uygulamasının çok fazla

bir geçmişinin olmamasından kaynaklanabilir.

5.2. Denetim Kültürünü Belirlemeye Yönelik Bulgular

Denetim kültürünü belirlemeye yönelik sorulara iç denetçilerin verdikleri cevaplar Tablo 2'de yer almaktadır.

Tablo 2 incelendiğinde; katılımcıların, %29,1'i kamu kurumlarında iç denetim farkındalık seviyesinin düşük, %60,1'i orta ve %10,8'i de yüksek olduğunu ifade etmişlerdir.

Buna göre, kamu kurumlarının önemli bir kısmında iç denetim farkındalık düzeyinin orta seviyede olduğu söylenebilir. Kamu kurumlarında iç denetim sisteminin çok fazla bir geçmişinin olmamasına rağmen, iç denetim farkındalık seviyesinin orta düzeylerde olması olumlu bir gelişme olarak değerlendirilebilir.

Risk olgunluğu, kurumun riskleri ne derece anladığını ve kurumsal risk yönetimini ne derece uyguladığını gösteren önemli bir araçtır. Bu kapsamda, sonuçlara bakıldığında; iç denetçilerin %2,8'i kurumlarının risk olgunluk düzeyinin riski kontrol eden, %5,2'si riski yöneten, %12,4'ü riski tanımlamış, %44'ü riskin farkında ve %35,6'sı ise riskten habersiz olduğu yönünde görüş bildirmişlerdir.

Buna göre, kamu kurumlarının önemli bir kısmında risk yönetimi konusunda dağınık bir durumun olduğu ve risk yönetiminin geliştirilmesi için herhangi bir formel yaklaşımın uygulanmadığı söylenebilir. Bu tür kurumların iç denetim birimleri, kurumsal risk yönetimini teşvik etmeye yönelik danışmanlık faaliyetlerine ağırlık verebilir. Aynı zamanda üst yönetimin risk yönetim sürecinde daha aktif bir rol alması gerektiği vurgulanabilir. Ayrıca kurumlara risk yönetimi konusunda rehberlik yapacak merkezi bir kurumun bulunmaması da kurumların risk olgunluk seviyelerinin düşük çıkmasında etkili olabilir. Örneğin

Tablo 2. Kamu Kurumlarının Denetim Kültürünü Belirlemeye Yönelik Soruların Dağılımı

	Değişkenler	Frekans	Yüzde
İç denetim farkındalık seviyesi	Düşük	178	29,1
	Orta	368	60,1
	Yüksek	66	10,8
	Toplam	621	100
Risk olgunluk durumu	Riski kontrol eden	17	2,8
	Riski yöneten	32	5,2
	Riski tanımlamış	76	12,4
	Riskin farkında	269	44,0
	Riskten habersiz	218	35,6
	Toplam	612	100
İç denetime bakış açısı	İyileştirici çözüm uygulaması	237	38,7
	Mevcudu koruma uygulaması	246	40,2
	Beklenmeyen durum uygulaması	129	21,1
	Toplam	612	100
İç denetimde risk yönetimine ayrılan zaman	Hiç	82	13,4
	%25 ve altı	229	37,4
	%26-50	170	27,8
	%51-75	104	17,0
	%76-100	27	4,4
	Toplam	612	100
İç denetim faaliyetlerinin odak noktası	Geçmiş	338	55,2
	Gelecek	274	44,8
	Toplam	612	100

iç denetim alanında Maliye Bakanlığı merkezi bir adres niteliğinde iken, risk yönetimi alanında böyle bir durum söz konusu değildir. Kısmen de olsa strateji geliştirme başkanlıkları risk yönetimi konusunda yol gösterici konumundadır. Ancak birçoğunun risk yönetimi konusunda yeterli kapasite ve yetkinliğe sahip olmadığı söylenebilir.

İç denetçilerden kurumlarının iç denetime bakış açısını belirlemeleri istenmiş ve bu doğrultuda verilen yanıtlar Tabloda 2’de özetlenmiştir.

Burada “*İyileştirici Çözüm Uygulaması*” ile geleneksel iç denetim yaklaşımı, bir başka ifadeyle teftiş sistemi, “*Mevcudu Koruma Uygulaması*” ile de risk odaklı iç denetim yaklaşımı ifade edilmiştir. Son dönemlerde kamu yönetiminde yapılan yasal düzenlemelerle birlikte, iç denetim mevcudu koruma uygulaması görevini üstlenmiştir. Bunun uygulamaya ne kadar yansıdığını görmek amacıyla yöneltilen soruya iç denetçilerin %38,7’si kurumlarında iç denetime bakış açısının “*İyileştirici Çözüm Uygulaması*” şeklinde olduğunu, %40,2’si de “*Mevcudu Koruma Uygulaması*” şeklinde olduğu yönünde görüş bildirmişlerdir. Son olarak kamu kurumlarında beklenmedik durumlar karşısında iç denetim birimlerine duyulan ihtiyacı görmek için “*Beklenmeyen Durum Uygulaması*” şeklinde bir ifade kullanılmıştır. Bu ifadeyi ise, iç denetçilerin %21,1’i tercih etmiştir.

Kamu kurumlarında risk yönetim faaliyetlerinin iç denetim çalışmalarında ne kadar dikkate alındığını belirlemek amacıyla yöneltilen soruya iç denetçilerin vermiş oldukları cevaplar incelendiğinde; katılımcıların %13,4’ü kurumun iç denetim çalışmalarında risk yönetim faaliyetlerinin hiç yer kaplamadığını, %37,4’ü bu oranın %25 ve altında olduğunu, %27,8’i %26-50 aralığında, %17’si %51-75 aralığında, son olarak da %4,4’ü %76-100 aralığında yer kapladığını belirtmiştir.

Bu sonuçlara göre, iç denetçiler denetim çalış-

malarında risk yönetimi faaliyetlerinin çok az yer kapladığını düşünmektedirler. Bu sonuçlar kamu kurumlarında risk olgunluk düzeyinin analiz edildiği soruyla birlikte değerlendirildiğinde daha da anlamlı hale gelmektedir. Her iki sorudan çıkan sonucun hemen hemen paralellik gösterdiği söylenebilir.

Ayrıca daha önce de ifade edildiği üzere, üst yönetim risk yönetimini sahiplenme ve benimseme felsefesine sahip değilse, risk yönetim sisteminin ve bu sisteme entegre çalışan iç denetim sisteminin başarıya ulaşması zor olabilir. Bu durumda öncelikle üst yönetim başta olmak üzere tüm çalışanlar arasında risk kültürü ve risk algısı oluşturulması gerekir. Bu bakış açısı tüm kuruma yerleşir ise, kurum içerisinde birbiri ile entegre çalışan tüm sistemlerden istenilen verim elde edilebilir.

Kamu kurumlarında iç denetimin odak noktasının geçmiş faaliyetlere mi yoksa gelecek faaliyetlere mi yönelik olduğunu tespit etmek amacıyla sorulan soruya cevaplayıcıların vermiş oldukları yanıtlar ise şöyledir; katılımcıların %55,2’si kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinin geçmiş faaliyetlere yönelik olduğunu, %44,8’i de gelecek faaliyetlere yönelik olduğunu ifade etmiştir. Katılımcılar uygulamada her iki durum arasında ciddi bir farkın olmadığını düşünmektedir. Özellikle kurumsal risk yönetiminin kamu kurumlarında tam olarak etkin olamaması, iç denetim faaliyetlerinin odak noktasının da duruma göre değişmesine yol açtığı söylenebilir. Yine bu sonuçlar da kamu kurumlarının iç denetime bakış açısının analiz edildiği soru ile birlikte değerlendirilmelidir. Her iki sorudan çıkan sonuçların birbiriyile örtüştüğü görülmektedir.

5.3. Araştırmanın Hipotezlerine İlişkin Bulgular

Kamu kurumlarında iç denetim farkındalık düzeyinin, risk olgunluk durumunun, iç denetime

bakış açısının ve iç denetimin odak noktasının kamu kurumlarının bütçe türlerine göre farklılaşp farklılaşmadığını tespit etmeye yönelik dört hipotez aşağıda sırasıyla test edilmiştir. Bu amaçla öncelikle çapraz tablolar oluşturulmuş ve söz konusu hipotezlerin sınanmasında “Ki-Kare Bağımsızlık Testi” kullanılmıştır.

H_1 : Kamu kurumlarının bütçe türleri ile iç

denetim farkındalık düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Ki-Kare Bağımsızlık Testi’ne göre, H_1 hipotezi kabul edilmiştir. Yani, kamu kurumlarının bütçe türlerine göre iç denetim farkındalık düzeyleri arasında %5 önem düzeyinde istatistiki olarak anlamlı bir ilişki vardır ($\chi^2=17,808$; $sd=6$; $P=0,007 < \alpha=0,05$).

Tablo 3. Kamu Kurumlarının Bütçe Türleri İle İç Denetim Farkındalık Düzeyleri Arasındaki İlişki

		İç Denetim Farkındalık Düzeyleri			Toplam
		Düşük	Orta	Yüksek	
Genel Bütçeli	Frekans	56	127	18	201
	Bütçe türü %	27,9	63,2	9,0	100
	İç denetim farkındalık %	31,5	34,5	27,3	32,8
	Toplam %	9,2	20,8	2,9	32,8
Özel Bütçeli	Frekans	56	134	22	212
	Bütçe türü %	26,4	63,2	10,4	100
	İç denetim farkındalık %	31,5	36,4	33,3	34,6
	Toplam %	9,2	21,9	3,6	34,6
Mahalli İdare	Frekans	65	94	20	179
	Bütçe türü %	36,3	52,5	11,2	100
	İç denetim farkındalık %	36,5	25,5	30,3	29,2
	Toplam %	10,6	15,4	3,3	29,2
SGK	Frekans	1	13	6	20
	Bütçe türü %	5,0	65,0	30,0	100
	İç denetim farkındalık %	0,6	3,5	9,1	3,3
	Toplam %	0,2	2,1	1,0	3,3
Toplam	Frekans	178	368	66	612
	Bütçe türü %	29,1	60,1	10,8	100
	İç denetim farkındalık %	100	100	100	100
	Toplam %	29,1	60,1	10,8	100

Tablo 3'te en fazla öne çıkan frekans ve yüzde dağılımlarına bakıldığında, genel bütçeli ve özel bütçeli kamu kurumlarının %63,2'sinin, mahalli idarelerin %52,5'inin ve SGK'ların da %65'inin iç denetim farkındalıklarının orta seviyede olduğu ifade edilmiştir. Toplamda ise, 612 iç denetçinin %60,1'i kamu kurumlarında iç denetim farkındalık düzeyinin orta seviyede olduğunu belirtmiştir. Kurumlarda iç denetim farkındalık seviyesinin düşük seviyelerden orta seviyelere çıkmasındaki en önemli etkenler; iç denetimle ilgili yapılan yasal düzenlemeler, istihdam edilen iç denetçi sayısının giderek artması, risk odaklı iç denetim kültürünün kurumlara yerleşmesi ve İDKK'nın iç denetimin gelişimiyle ilgili yaptığı çalışmalar şeklinde sıralanabilir.

Kurumların iç denetim farkındalık düzeyinin genel olarak orta seviyelerde olduğu görülmektedir. Burada kurumların kendi içerisindeki sıralamalarına bakıldığında en yüksekte en düşüğe doğru SGK'lar, genel ve özel bütçeli kurumlar ve mahalli idareler şeklinde sıralanmaktadır. SGK'ların yasal mevzuatının farklı olması, iç denetçi kadrolarının doluluk oranının yüksek olması ve üst yönetimin iç denetime karşı tutumunun olumlu yönde olması iç denetim farkındalık düzeyinin yüksek olmasını sağlayan en önemli unsurlardır.

Bu hususlardan bazıları genel ve özel bütçeli kurumlar için de geçerli olabilir. Mahalli idarelerin iç denetim farkındalık sıralaması noktasında en son sırada olmasındaki en önemli etken; bu kurumlarda siyasi yapının ağırlıklı olması dolayısıyla üst yönetimin siyasi kaygılarla hareket etmesi şeklinde açıklanabilir.

Özetle, Türkiye'deki kamu yönetimi sisteminde iç denetim faaliyetlerini merkezden yönlendiren bir yapının olmasına rağmen, kurumların iç denetim farkındalık seviyelerinin farklılık göstermesinin nedenleri; kurumların iç denetim algısı ve anlayışlarının değişiklik göstermesi, idari ve yasal yapılarının farklılık göstermesi şeklinde açıklanabilir. Bu durum da doğal olarak bazı kurumları öne çıkarırken bazılarını da geride bırakabiliyor.

H₂: *Kamu kurumlarının bütçe türleri ile risk olgunluk düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki vardır.*

Ki-Kare Bağımsızlık Testi'ne göre, kamu kurumlarının bütçe türlerine göre risk olgunluk düzeyleri arasında %5 önem düzeyinde istatistiki olarak anlamlı bir ilişki yoktur ($\chi^2=16,952$; $sd=12$; $P=0,151 > \alpha=0,05$). Yani H₂ hipotezi kabul edilmemiştir.

Tablo 4. Kamu Kurumlarının Bütçe Türleri İle Risk Olgunluk Düzeyleri Arasındaki İlişki

		Risk Olgunluk Düzeyleri					Toplam
		Riski kontrol eden	Riski yöneten	Riski tanımlanmış	Riskin farkında	Riskten habersiz	
Genel Bütçeli	Frekans	9	9	29	88	66	201
	Bütçe türü %	4,5	4,5	14,4	43,8	32,8	100
	Risk olgunluk düzeyi %	52,9	28,1	38,2	32,7	30,3	32,8
	Toplam %	1,5	1,5	4,7	14,4	10,8	32,8
Özel Bütçeli	Frekans	1	12	17	95	87	212
	Bütçe türü %	0,5	5,7	8,0	44,8	41,0	100
	Risk olgunluk düzeyi %	5,9	37,5	22,4	35,3	39,9	34,6
	Toplam %	0,2	2,0	2,8	15,5	14,2	34,6
Mahalli İdare	Frekans	6	9	27	76	61	179
	Bütçe türü %	3,4	5,0	15,1	42,5	34,1	100
	Risk olgunluk düzeyi %	35,3	28,1	35,5	28,3	28,0	29,2
	Toplam %	1,0	1,5	4,4	12,4	10,0	29,2
SGK	Frekans	1	2	3	10	4	20
	Bütçe türü %	5,0	10,0	15,0	50,0	20,0	100
	Risk olgunluk düzeyi %	5,9	6,3	3,9	3,7	1,8	3,3
	Toplam %	0,2	0,3	0,5	1,6	0,7	3,3
Toplam	Frekans	17	12	76	269	218	612
	Bütçe türü %	2,8	5,2	12,4	44,0	35,6	100
	Risk olgunluk düzeyi %	100	100	100	100	100	100
	Toplam %	2,8	5,2	12,4	44,0	35,6	100

Tablo 4'te öne çıkan bazı frekans ve yüzde dağılımlarına bakıldığında, genel bütçeli kurumların %43,8'i, özel bütçeli kurumların %44,8'i, mahalli idarelerin %42,5'i ve SGK'ların da %50'sinin

riskin farkında oldukları görülmektedir. Toplamda ise, katılımcıların %44'ü kamu kurumlarında risk olgunluk düzeyinin "Riskin Farkında" aşamasında olduğunu ifade etmiştir.

H₃: Kamu Kurumlarının bütçe türleri ile iç denetime bakış açısı arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Ki-Kare Bağımsızlık Testi'ne göre, kamu ku-

rumlarının bütçe türleri ile iç denetime bakış açısı arasında %5 önem düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur ($\chi^2=5,036$; $sd=6$; $P=0,539 > \alpha=0,05$).

Tablo 5. Kamu Kurumlarının Bütçe Türleri İle İç Denetime Bakış Açısı Arasındaki İlişki

		İç Denetime Bakış Açıları			Toplam
		İyileştirici çözüm	Mevcudu koruma	Beklenmeyen durum	
Genel Bütçeli	Frekans	69	85	47	201
	Bütçe türü %	34,3	42,3	23,4	100
	Risk odaklı iç denetime bakış %	29,1	34,6	36,4	32,8
	Toplam %	11,3	13,9	7,7	32,8
Özel Bütçeli	Frekans	90	79	43	212
	Bütçe türü %	42,5	37,3	20,3	100
	Risk odaklı iç denetime bakış %	38,0	32,1	33,3	34,6
	Toplam %	14,7	12,9	7,0	34,6
Mahalli İdare	Frekans	72	71	36	179
	Bütçe türü %	40,2	39,7	20,1	100
	Risk odaklı iç denetime bakış %	30,4	28,9	27,9	29,2
	Toplam %	11,8	11,6	5,9	29,2
SGK	Frekans	6	11	3	20
	Bütçe türü %	30,0	55,0	15,0	100
	Risk odaklı iç denetime bakış %	2,5	4,5	2,3	3,3
	Toplam %	1,0	1,8	0,5	3,3
Toplam	Frekans	237	246	129	612
	Bütçe türü %	38,7	40,2	21,1	100
	Risk odaklı iç denetime bakış %	100	100	100	100
	Toplam %	38,7	40,2	21,1	100

Tablo 5’de öne çıkan bazı frekans ve yüzde dağılımları incelendiğinde, genel bütçeli kurumların %42,3’ü, SGK’ların da %55’i iç denetime bakış açılarını mevcudu koruma uygulamasına, özel bütçeli kurumların %42,5’i ve mahalli idarelerin de %40,2’si iç denetime bakış açılarını iyileştirici çözüm uygulamasına benzetmişlerdir. Toplam katılımcıların genel dağılımlarına bakıldığında ise, iç denetçilerin %40,2’si, kamu kurumlarının iç denetime bakış açısını mevcudu koruma uygulamasına yani geleneksel denetim anlayışına, %38,7’si de iyileştirici çözüm uygulamasına

diğer bir ifadeyle risk odaklı iç denetim yaklaşımına benzetmişlerdir. Burada her iki oran arasında ciddi bir farkın olmadığı dikkat çekmektedir.

H₄: *Kamu Kurumlarının bütçe türleri ile iç denetimin odak noktası arasında anlamlı bir ilişki vardır.*

Ki-Kare Bağımsızlık Testi’ne göre, kamu kurumlarının bütçe türleri ile iç denetimin odak noktası arasında %5 önem düzeyinde istatistik olarak anlamlı bir ilişki yoktur. ($\chi^2=1,069$; $sd=3$; $P=0,784 > \alpha=0,05$).

Tablo 6. Kamu Kurumlarının Bütçe Türleri İle İç Denetimin Odak Noktası Arasındaki İlişki

		İç Denetimin Odak Noktası		Toplam
		Geçmiş	Gelecek	
Genel Bütçeli	Frekans	107	94	201
	Bütçe türü %	53,2	46,8	100
	İç denetimin odak noktası %	31,7	34,3	32,8
	Toplam %	17,5	15,4	32,8
Özel Bütçeli	Frekans	123	89	212
	Bütçe türü %	58,0	42,0	100
	İç denetimin odak noktası %	36,4	32,5	34,6
	Toplam %	20,1	14,5	34,6
Mahalli İdare	Frekans	97	82	179
	Bütçe türü %	54,2	45,8	100
	İç denetimin odak noktası %	28,7	29,9	29,2
	Toplam %	15,8	13,4	29,2
SGK	Frekans	11	9	20
	Bütçe türü %	55,0	45,0	100
	İç denetimin odak noktası %	3,3	3,3	3,3
	Toplam %	1,8	1,5	3,3
Toplam	Frekans	338	274	612
	Bütçe türü %	55,2	44,8	100
	İç denetimin odak noktası %	100	100	100
	Toplam %	55,2	44,8	100

Tablo 6'da öne çıkan bazı frekans ve yüzde dağılımları değerlendirildiğinde; genel bütçeli kurumların %53,2'si, özel bütçeli kurumların %58,0'i, mahalli idarelerin %54,2'si ve SGK'ların da %55,0'i iç denetim faaliyetlerinin odak noktasını

geçmiş faaliyetlerin oluşturduğunu ifade etmişlerdir. Toplam dağılıma bakıldığında ise, iç denetçilerin %55,2'si kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinin odak noktasını geçmiş faaliyetlerin, %44,8'i de gelecek yani risk odaklı faaliyetlerin oluşturduğunu belirtmiştir.

6. SONUÇ VE ÖNERİLER

Özellikle 2000'li yıllardan itibaren dünyada meydana gelen ve küresel ölçekte etki yaratan bazı kurumsal ve mali skandallardan sonra organizasyonlarda iç denetim fonksiyonunun rolü ve önemi artmıştır. Aynı zamanda küreselleşme, teknolojinin hızla gelişmesi, iletişim ağlarının genişlemesi ve ekonomik gelişmeler gibi faktörler de örgütlerde, iç denetim biriminin zorunlu olması gerektiğini göstermiştir. Dünyada gerek özel sektörde olsun gerekse kamu sektöründe olsun, iç denetim konusunda farkındalığın artması kuşkusuz iç denetim fonksiyonunun yönünü ve çehresini değiştirmiştir. Kısa bir süre öncesine kadar kurumlarda iç denetimin rolü, yapılan faaliyetlerin mevzuata uygun olup olmadığı yönünde görüş bildirmektir. Yani, geçmişe dönük iş veya işlemler iç denetim faaliyetlerinin odak noktasını oluşturmaktaydı. Bir başka ifadeyle iç denetim, gerçekleşen risklerin yarattığı etkileri azaltmaya dönük, çeşitli politikalar uygulamayı amaçlamaktaydı. Fakat yaşanan gelişmeler ve yapılan düzenlemelerle birlikte, günümüzde iç denetimin odak noktasını, geleceğe dönük faaliyetler oluşturmaktadır. Böylece iç denetim fonksiyonu, organizasyonun amaç ve hedeflerini etkileyebilecek risklerin önceden belirlenip ve bunlara yönelik önleyici kontrollerin alınmasını hedefleyen bir

yapıya bürünmüştür. İç denetim faaliyetlerinin geleceğe dönük olması veya riskleri temel alması, uygulamada risk odaklı iç denetim kültürünün benimsenmesini sağlamıştır. Hem IIA tarafından yapılan iç denetim tanımına hem de iç denetimle ilgili yapılan düzenlemelere bakıldığında, iç denetim faaliyetlerinde geleneksel denetim kültüründen ziyade, risk odaklı iç denetim kültürünün benimsenmesi yönünde ortak bir kanaatin olduğu görülmektedir. Bu kapsamda AB'nin iç denetimle ilgili çalışmalarının da bu yönde olduğu aşikârdır. Nitekim Türkiye'nin AB'ye adaylık sürecinde özellikle kamu mali yönetimi anlayışının, AB uygulamalarıyla uyumlu olması amacıyla çıkarılan 5018 sayılı KMYKK'da da iç denetim faaliyetlerinin risk odaklı yapılması gerektiğini vurgulayan hükümler bulunmaktadır.

Yukarıda anlatılanlar ışığında bu çalışmanın amacı, 5018 sayılı kanunda öngörüldüğü şekilde kamu kurumlarında risk odaklı iç denetim kültürünün benimsenip benimsenmediğinin, diğer bir ifadeyle kurumların geleneksel denetim anlayışından kurtulup kurtulmadığının tespit edilmesi amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda Türkiye'deki kamu iç denetçilerine yönelik bir anket çalışması yapılmıştır. Anket çalışması sonucunda elde edilen verilerin SPSS 20,00 programı yardımıyla analiz edilerek aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır.

Kamu sektörünün denetim kültürünün iç denetçiler tarafından değerlendirilmesine ilişkin bulgular:

- Kamu kurumlarının önemli bir kısmında iç denetim farkındalık düzeyinin orta seviyede olduğu tespit edilmiştir. İç denetimin kamu kurumlarında yaklaşık olarak 10 yıllık bir geçmişinin olduğu düşünülürse ve kamu sektörünün de değişime karşı direnci dikkate alındığında, farkındalık düzeyinin orta düzeyde olması yeterli olmasa da olumlu bir gelişme şeklinde değerlendirilebilir.

- Kurumların risk olgunluk düzeyleriyle ilgili mevcut durumlarının ve risk yönetim faaliyetlerinin iç denetim çalışmalarındaki yeri incelendiğinde, kamu idarelerinin önemli bir kısmının riskin farkında olduğu fakat herhangi bir önlem almadıkları ve büyük bir kısmının da riskten habersiz olduğu görülmektedir. Riskin farkında olan kurumların öne çıkan en önemli özelliği, kurumsal risk yönetimi sistemlerinin dağınık bir yapıya sahip olmasıdır. Kurumsal risk yönetimi sistemi için hiç bir çalışmanın olmadığı durumlar ise, riskten habersiz kurumların temel özelliğidir. Aynı zamanda risk yönetimi faaliyetlerinin de denetim çalışmalarında çok az dikkate alındığı sonucuna ulaşılmıştır. Hâlbuki 5018 sayılı KMYKK'da iç denetim planının risk odaklı yapılması öngörülmektedir. Yani iç denetim faaliyetlerinin nesnel risk analizleri üzerinden yürütülmesi gerektiği ifade edilmektedir. Bu durumun da sağlanabilmesinin tek ve en önemli şartı kurumlarda etkin bir kurumsal risk yönetimi sisteminin oluşturulmasıdır. Ancak konuyla ilgili ortaya çıkan sonuçlar olması gereken durumu destekleyici nitelikte değildir. Her iki durum karşısında iç denetim birimi kurum çapında risk yönetimini teşvik etmeli ve bu konuda danışmanlık yapmalıdır.
- Kamu kurumlarının iç denetime bakış açılarını tespit etmeye ve denetim faaliyetlerinin odak noktasını belirlemeye yönelik bulgulara bakıldığında, hem geleneksel denetim anlayışının hem de risk odaklı denetim anlayışının hâkim olduğu görülmektedir. Denetim faaliyetlerinin odak noktasının dağılımları arasında da benzer durum söz konusudur. Risk odaklı iç denetim yaklaşımının temel felsefesini gelecek odaklı faaliyetler oluştururken, geleneksel denetim anlayışının veya teftiş sisteminin odak noktasını ise geçmiş faaliyetler oluşturmaktadır. Yeni kamu yönetimi anlayışında benimsenen yaklaşım da geleceğin yönetilmesidir. Elde edilen bulgulara göre, kamu kurumlarında risk odaklı iç denetim kültürünün benimsenme durumunun istenilen seviyelerde olmadığı ancak bu alanda belli bir ilerlemenin olduğunu söylemek mümkündür.
- Kamu kurumlarında iç denetim farkındalık düzeyinin, risk olgunluk durumunun, denetime bakış açısının ve iç denetimin odak noktasının kamu kurumlarının bütçe türlerine göre farklılaşıp farklılaşmadığını tespit etmeye yönelik bulgular:
- İç denetim farkındalık düzeyi hariç, diğer tüm değişkenlerle kamu kurumlarının bütçe türleri arasında istatistiki anlamda bir ilişkinin olmadığı görülmektedir. İç denetim farkındalık seviyesi değişkeni açısından ilişkiyi şu şekilde açıklayabiliriz; iç denetçi kadrolarının doluluk oranı yüksek olan, kurumsal yönetim disiplinine sahip olan kurumlarda iç denetim farkındalık düzeyinin yüksek olması beklenir. Bu özelliklere sahip kurumların da daha çok genel bütçeli kurumlar olduğu söylenebilir. Diğer değişkenler açısından ilişki olmaması ise, söz konusu değişkenlerin kurumun türünden ziyade, kurum içerisindeki iç kontrol sistemi ve risk yönetimi sisteminin etkinliğine bağlı olması şeklinde açıklanabilir.
- Çalışma sonucunda elde edilen bulgulara dayanarak ve katılımcılarla yapılan görüşmelerde dikkate alınarak, kamu kurumlarına ve akademik camiaya yönelik başlıca öneriler şu şekilde sıralanabilir:
- Özellikle iç kontrol ve kurumsal risk yönetimi sisteminin kurumlara adapte edilmesi için

birim veya başkanlık şeklinde yeni bir oluşuma gidilebilir.

- Üst yöneticilere risk odaklı iç denetim sisteminin neyi hedeflediği ve faydaları belirtilerek bu sisteme yönelik tutumları değiştirilebilir.
- Kamu kurumlarında iç denetim faaliyetinin risk odaklı yapılması gerektiğini vurgulayan yasal düzenlemelerin yeterliliği sorgulanarak, iç denetim birimlerinin genel ve fonksiyonel

anlamda bağımsızlıkları, statüleri, görev, yetki ve sorumlulukları, teftiş sistemiyle arasındaki fark özlük hakları gibi eksikliklerin giderilmesini sağlayacak adımlar atılabilir.

- Risk odaklı iç denetim sistemi sadece mali nitelikli faaliyetlerde değil, aynı zamanda tüm faaliyetlerde denetimi ve risk yönetimini gerekli görür. Bu nedenle sistemin idarelerin tüm faaliyet alanlarında uygulanabilirliği sağlanmalıdır.

KAYNAKÇA

- BAŞPINAR, Ahmet (2006), “Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 151, 23-42.
- ERGİN, Hüseyin, Çetinoğlu, Tansel ve Kurnaz, Niyazi (2008), “Risk Odaklı İç Denetim: Türkiye’nin 500 Büyük Sanayi İşletmesinde Ampirik Bir Değerlendirme”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, S: 26, 17-35.
- GÖNÜLAÇAR, Şener (2007), “İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler I”. *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı: 130, 1-21.
- GRİFFİTHS, Phil (2005), *Risk Based Auditing*, Ashgate Publishing Group, USA, November.
- IIA - UK and Ireland (2006), “*Gaining Assurance on Risks*”, *Audit Committee Briefing*, London, January, Erişim Tarihi: 15.10.2015, www.iaa.org.uk
- KURNAZ, Niyazi ve Çetinoğlu Tansel (2010), *İç Denetim Güncel Yaklaşımlar*, Umuttepe Yayınları, Kocaeli.
- OCC, Office Of Comptroller Of The Currency, (2003), *Internal and External Audits: Comptroller’s Handbook*, April.
- SİPAHİ, Beril, Yurtkoru, E. Serra, Çinko, Murat (2008), *Sosyal Bilimlerde SPSS’le Veri Analizi (2.Baskı)*, Beta Basım, İstanbul.
- TİRYAKİ, F. Metin (2005), *Risk Temelli Denetim, Yeterlilik Etüdü*, Sermaye Piyasası Kurulu.
- UZUN, A. Kamil (2007), *İşletmelerde İç Denetimin Kurulması, Rolü ve Önemi*, Sunum, Antalya, Deloitte Türkiye. 1-32.
- YURTSEVER, Gürdoğan (2009), *Teftişten İç Denetime Banka Müfettişliği*, Türkiye Bankalar Birliği (TBB) Yayını, Yayın No: 265, İstanbul.
- ZACCHEA, Nicholas M. (2003), “Risk - Based Audit Target Selection Can Increase The Probability of Conducting Value - Added Audits”, *Journal of Government Financial Management*, Vol: 52, No: 1, 22-28.