

# TÜRKİYE'DE KAMU İÇ DENETİM SİSTEMİNDE BİR ALAN ARAŞTIRMASI (I)

**Yrd. Doç. Dr. Temel GÜRDAL**  
Sakarya Üniversitesi  
İ.İ.B.F. Maliye Anabilim Dalı Öğretim Üyesi

**Veysel ÇIPLAK**  
İç Denetçi  
Sakarya Büyükşehir Belediyesi

## 1. Giriş

Değişimin hızlandığı küreselleşme ve bilişim teknolojisinin gelişmesi ile birlikte yönetim sorumluluğu, katılımcı, şeffaf, hesap verilebilir yönetim anlayışına dayalı olarak ülkelerin idari, mali yapılanma sistemlerinde değişim ihtiyacı öne çıkmıştır. Bu değişimin etkisi ile var olan yönetim ve denetim sistemleri gelişmelere ayak uyduramamış, sistemi yönetme ve denetlemede zayıf kalmışlardır. 21. Yüzyılda devlete biçilen rolün değişmesi, vatandaş tercihlerinin değişmesi, bilgi toplumunun gelişmesi ile birlikte vatandaşlar tarafından da sistemler sorgulanır hale gelmiştir. Küresel dünyadaki sosyal, politik, teknolojik değişim ve gelişmeler küresel dünyadaki tüm aktörlerin ekonomilerini, yönetimlerini, sosyal hayatlarını, dünya üzerindeki konumlarını değiştirmekte ve değişime ayak uyduramayan aktörleri olumsuz etkilemektedir. Nitekim küreselleşme, bilişim teknolojisinin geliştiği bu yüzyılda ülkeler değişime ayak uydurabilmeleri için yönetim yapılarını bu gelişmeler ayak uyduracak, bu değişim ve gelişimi yönetebilecek şekilde geliştirmek ve güçlendirmek zorundadırlar. Nitekim küresel ekonomik krizler artık ülkelerin dışı açılımı ile birlikte anlık olarak tüm ülkeleri etkiler hale gelmiştir. Bu değişim veya ekonomik krizlerden olumsuz etkilenmemek için saydam, güçlü bir yönetim ve yönetimin en önemli fonksiyonu olan denetimin güçlü, değişimi izleyebilir, değerlendirip, analiz edebilir ve sonuçta menfaate çevirebilir bir kapasitede olması gerekir.

Dünyadaki ekonomik krizler, büyük yolsuzluk olayları ülkeleri yönetim ve denetim sistemlerini gözden geçirmeye, süreçleri şeffaflaştırmaya, risk noktalarını tespit etmeye yarayan sistemler üretmeye itmiştir. Bu süreç gelişimini tamamlayan devletlerde daha hızlı olmuştur. Değişimde gecikmeyenler yeniden yapılanmayla sisteme ayak uyduranlar bugünün gelişmiş devletleri, aktörleri olmuştur. Değişimi yakalamayanlar ise büyük tartışma ve sıkıntılardan sonra yine de



küresel dünyanın etkisiyle bu değişimi tamamlayan ülkelerden neredeyse yarım asrı aşkın gecikme ile bu sistemleri transfer etmeye çalışmaktadırlar.

Dünyada 1929 yılı Ekonomik Buhranı, ABD ve Avrupa'da ortaya çıkan Enron, Worldcom, Xerox, Wic-kes, Bulmers gibi hile ve yolsuzluk vakaları ABD'de yönetim ve denetim sistemlerini gözden geçirmeye ve yeni bir sistem kurmaya itmiştir. 1933-34 yıllarında yapılan yasal düzenlemelerle denetim alanında dış denetimin yanında sürekli mali işlem, muhasebe sistemleri ve bunların ürettikleri raporların güvenilirliğini test eden değerlendiren bir kontrol sistemi ve denetimde iç denetim sistemini kurmaya yöneltmiştir.

Daha sonra bu iç denetim sistemi, 1941 yılında Newyork'ta çalışan küçük bir İç Denetçi grubu Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünü (Institute of Internal Auditors (IIA)) kurdular. Bu iç denetçiler denetimde sadece dış denetim teknikleri denetim için yeterli olmadığı ileri sürülmüş ve iç denetçiler için bir organizasyon içinde bağımsız bir kimlik oluşturma süreci başlatmıştır. 1941 yılında Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün kurulması ile İç Denetim Sistemi profesyonel bir meslek haline gelmiştir. Artık geçmişi, işlem ve kişi odaklı sorgulayan, kısmi zamanlı belge üzerinde denetim yapan geleneksel denetimden farklı olarak yönetimlerin kontrol ve süreçlerini risk bazlı olarak değerlendiren, faaliyetlerin hukuka uygun olup olmadığı, üretilen bilgilerin doğru ve güvenilirliği hakkında bağımsız ve objektif olarak güvence veren ve kurumu geliştirmek için önerilerde bulunan çağdaş iç denetim sistemine geçmişlerdir. Bu sistem geliştirilerek, İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), iç denetim mesleğine yönelik olarak tüm dünyada kabul edilen "İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları"ni belirlemiştir. İç denetim alanında dünyada küresel lider olmuştur. Uluslararası İç Denetim Enstitüsü, 165 ülkede 160.000 iç denetçinin üye olduğu küresel bir topluluk haline gelmiştir. Bu kuruluşlar, yönetimde ise, mali raporlamanın iş ahlakı, etkili iç kontroller ve kurumsal yönetim aracılığıyla kalitesinin artırılmasını amaç edinmiş beş gönüllü kuruluştan oluşan Treadway Komisyonu kısa adı COSO olan iç kontrol sistemini geliştirmişlerdir. Özel sektörde gelişen iç denetim ve iç kontrol sistemi AB ülkeleri başta olmak üzere kamu idarelerinde uygulanmaya başlanmıştır.

Dış denetimde ise yüksek denetleme kurumları olan Sayıştaylar arasındaki ilişkileri geliştirerek güçlendirmek, özellikle kamu mali denetimi alanında bilgi ve görüş alış verisi ile deneyimlerin paylaşılmasını sağlamak, gereksinim duyulan alanlarda üyelerine destek vermek ve kamuda dış denetim standartlarını geliştirmek ve izlemek için 1953 yılında Uluslar arası Sayıştaylar Birliği kurulmuş bugün itibariyle 189 ülke Sayıştay'ının üye olduğu bir birlik haline gelmiştir. Artık dünyada ABD ve AB kamu kurumlarında iç denetiminde IIA uluslar arası iç denetim standartları, yönetimde COSO iç kontrol standartları ve dış denetimde ise INTOSAI dış denetim standartları uygulanmaya başlanmıştır. AB kendi birliğine katılan ülkelere bu iç denetim ve iç kontrol standartlarını kendi ülkelerinin de özel durumlarını dikkate alarak uygulamalarını istemektedir.

---

"Dünyadaki değişim ve gelişim ile birlikte ülkelerin yönetim ve denetim sistemleri merkeziyetçi yapıdan esnek yönetime, dışa kapalılıktan şeffaf yönetime, hantal bürokratik yapıdan etkileşimli ve işlevsel yapıya, yurttaş dışarıda bırakan karar alma süreçlerinden katılımcı uygulamalara, bu yapıyı korumak, işlemek ve geliştirmek için sisteme değer katan, bu işlerliğe güvence veren bir çağdaş denetim yapısına kaymıştır"

---

Bugün itibariyle özel sektörde ortaya çıkan ve kamu sektöründe uygulama alanı bulan Uluslar arası iç denetim standartları, COSO iç kontrol standartları, INTOSAI dış denetim standartları, COBIT, ISACA, SAC, e-SAC gibi bilgi teknolojileri gibi standartlar uygulanmaktadır. Gelişen bilişim çağında geleneksel denetimin anlamı kalmamıştır. Bilişim teknolojileri sayesinde kısmi geleneksel denetimden sürekli çağdaş iç denetim sistemine geçilmiştir.

Dünyadaki değişim ve gelişim ile birlikte ülkelerin yönetim ve denetim sistemleri merkeziyetçi yapıdan esnek yönetime, dışa kapalılıktan şeffaf yönetime,

hantal bürokratik yapıdan etkileşimli ve işlevsel yapıya, yurttışı dışarıda bırakan karar alma süreçlerinden katılımcı uygulamalara, bu yapıyı korumak, işlemek ve geliştirmek için sisteme değer katan, bu işlerliğe güvence veren bir çağdaş denetim yapısına kaymıştır. Bu katılımcı ve şeffaf, hesap verebilir yönetim ilkeleri ve bu süreçleri değerlendiren, geliştiren, değer katan, sürecin sahibi olan yönetici ve paydaşlarına güvence veren çağdaş denetim sistemleri ile verimsizlik ve yolsuzluklarla mücadele verilmeye başlanmıştır. . Nitekim kapalı, iyi yönetim ve denetim ilkelerinin olmadığı sistemlerde halk büyük yolsuzluklarla karşı karşıya gelmiştir.

Bu yeniden yapılanma süreci yavaşta olsa ülkemizde de yaşanmaktadır. Dünyadaki değişim ve 1980 sonrası ülkemizin ithal ikameci ve içe dönük bir kalkınma stratejisinden ihracata dayalı dışa dönük bir stratejiye geçmesi, özellikle piyasa ekonomisini geliştirmeye dönük politikalar, kamu yönetimi alanında da değişimi uyaran önemli bir faktör olmuştur. Türkiye’de idari ve denetim yapısı çeşitli değişikliklerle birlikte tanzimatın gelen özelliklerini muhafaza etmektedir. Kamu yönetim ve denetim sisteminin yapısı uzun yıllardır tartışılmaktadır. 2000’li yıllarda AB üyelik sürecinde reform sürecine girmiş olmak ile birlikte 1923’ten gelen kamu yönetimi yapısı ve felsefesi zihniyet bazında önemli değişiklik yaşamamıştır. AB yolunda kanun bazında idari ve denetim reform denilebilecek yapıda önemli değişiklikler yapılmakla birlikte korumacı, kapalı, taassupçu zihniyet değişimi sağlayamamıştır. Günümüzde değişen ortam koşulları ve idari ihtiyaçları ışığında, bürokratik yapılanma çoğunlukla kırtasiyecilik, yabancılaşma, verimsizlik, doyumsuzluk, kapalılık gibi olumsuzlukların kaynağı olarak değerlendirilmekte ve eleştirilmektedir.

Yönetim yapısına paralel olarak geleneksel teftiş yapısı da uzun yıllardır tartışılmaktadır. 1930’lardan bugüne yapılan, Fritz Neumark Raporu, James M. Barker Raporu, MEHTAP, KAYA, gibi komisyonlar özel komisyonlar tarafından yazılan raporlar, DPT Beş Yıllık Kalkınma Planları Çerçevesinde Özel İhtisas Komisyonlarının hazırladıkları raporlar, 58. ve 59. Hükümet Programı ve Acil Eylem Planları ve AB’ye tam üyelik sürecinde yapılan görüşmeler çerçevesinde Katılım Ortaklık Belgeleri, İlerleme Raporları, Ulusal Prog-

ramlar, Dünya Bankası ve İMF ile ilgili görüşmelerde denetim sisteminde eleştirilen ortak tespitler ve sonuçta yapılan ortak önerilerde, denetim yapısında koordinasyonsuzluğun varlığı, ortak standartların olmadığı, geçmişe yönelik ve hata arayıcı denetim yapıldığı, yönetime yardımcı olmayan ancak kişi ve işlemlere yönelik korku salan, işbirliğine dayanmayan, paylaşımcı olmayan, kısır yetki çekişmelerinin ve anlamsız saygınlık arayışlarının olduğu enformel moral değerlerin ön plana çıktığı ve yolsuzlukları önlemede caydırıcı etkisi olmayan sayıca fazla, koordinesiz, bir teftiş yapısının olduğu değerlendirilmekte ve eleştirilmektedir.

Mali yönetim ise politika oluşturma sürecinin zayıf olması, kamu mali sisteminin kapsamının dar olması, izleme ve denetim sisteminin zayıf olması yetki ve sorumluluk dengesinin iyi kurulamamış olması, bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde inisiyatif tanınmaması, sürecin şeffaf olmaması, hesap verilebilirlik sisteminin kurulmamış olması içten ve dıştan tartışılmıştır.

Bu süreçte 2003 ve 2004 yıllarında iki önemli yasal süreç yaşanmıştır. Biri 2004 yılında, 5227 sayılı Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun Tasarısı ile yönetim ve denetim sistemi yeniden yapılandırılmış ve yeni anlayış getirilmek istenmiştir. Ancak Cumhurbaşkanı tarafından tekrar görüşülmesi için veto edilmiş ve ikinci kez Meclis tarafından yürürlük maddesine kadar aynen kabul edilmiş fakat yürürlük maddesinde bekletilmiştir. Yasallaşma süreci tamamlanmamıştır. Bu tasarıda kamu idari yapısı yeniden dizayn edilmiş, kurumların teşkilatında teftiş birimlerine yer verilmemiştir. Denetim iç ve dış denetim birimleri tarafından yapılacağı belirtilmiştir. İç denetim tanımı, yukarıda bahsedilen çalışmalarda önerilen uluslar arası standartlardaki tanıma paralellik yapılmıştır. İkincisi, 24.12.2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunudur.

Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununun 81. Maddesinde 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ve diğer kanunların bu Kanuna aykırı hükümleri kaldırılmıştır. Geçici 1. maddesinin de geçiş dönemi 31.12.2007 tari-



hini geçemez diyerek bu kanuna aykırı tüm düzenlemeleri kaldırılmış ve 31.12.2007 itibarıyla geçiş süreci tamamlanmıştır.

Kamunun yönetim ve denetim sistemi hesap verilebilirlik, saydamlık, vatandaş esaslı, etkinlik, verimlilik, ekonomiklik ilkeleri esas alınarak kamu yönetim ve denetiminde yönetim sorumluluğu esas alan uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği müktesebatı dikkate alınarak değiştirilmiştir. Bu kanun 55. ve müteakip maddeleri ile yönetim sorumluluğu temelinde oluşturulan yeni yönetim anlayışına sahip iç kontrol sistemini, denetimde ise kanunun 63. ve müteakip maddeleri, idarelerin yönetim süreçleri, iç kontrol süreçlerini, risk yönetim süreçlerini sistematik olarak uluslararası standartlara göre değerlendirecek/denetleyecek iç denetim sistemini getirmiştir. İç Kontrol Sistemi yönetim sistemi reformu, iç denetim sistemi denetim reformudur.

Anlaşılması gereken nokta, Kanun isminde her ne kadar mali kelimesi geçiyor ve çoğu maddeleri mali yönetim ve muhasebe sistemini düzenliyor da belki AB müktesebatına uyum sürecinin verdiği bir aceleliğin etkisi ile de İç Denetim ve İç Kontrol Sistemi mali olan ve olmayan tüm sistemi kapsamaktadır. Kamu yönetimine hesap verilebilirlik, saydamlık, etkinlik ve verimlilik ilkelerini, mali yönetime stratejik plan, çok yıllık bütçeleme, tahakkuk esaslı muhasebe, performans analitik bütçe sistemi, yönetim sorumluluğu ilkeleri getirmiştir. Bu yasa ile tüm kamu kurum ve kuruluşlarında sürekli ve sistematik bir biçimde işleyen bir iç denetim sistemi kurulması amaçlanmaktadır. Özetle kanun yönetim ve denetim sisteminde iç kontrol ve iç denetim sistemini getirerek reform niteliğinde değişiklikler düzenlemiştir.

Gelişmiş ülkelerde uygulanan uluslararası standartlarda iç denetim sistemi, ülkemizde 2003 yılında mevzuat düzenlemesi yapılmış ancak süreç 2006 yılında başlamıştır. Sistemin yeni olması hasebiyle üzerinde bilimsel ve akademik olarak çok çalışılan bir alan değildir. Yöntem olarak teorik çalışmalar, makaleler çokça yayınlandığı için iç denetimin tanımı, fonksiyonları, denetim süreci, geleneksel denetimden ayrı yönleri, üstünlüklerinden bahsedilmeyecek bu konu yapılan diğer çalışmalara havale edilecektir.

Türkiye’de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile Türk idari yapısına giren modern denetim sistemi İç denetim sisteminin uluslararası standartlarda fiili olarak 2006 yılında yerini bulmuş ve ilk ürünlerini 2008 ve 2009 yılında vermiştir.

İç denetçiler, genel bütçeli, özel bütçeli idareler, mahalli idareler, il özel idareleri, üniversiteler gibi tüm kamu idarelerinde çalışmaya başlamış ve iç denetim sistemlerini kurmaya başlamışlardır.

Bu çalışma ile 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile kamu idarelerinde çalışmaya başlayan iç denetçiler nezdinde anket yöntemi ile alan araştırması yapılmıştır.

Kamu idarelerinde çalışan iç denetçiler nezdinde iç denetçilerin ve üst yönetici ile kurum çalışanlarının insan kaynağı profili, iç denetim fonksiyonlarını algılama durumu ve sistemden beklentileri, uygulamaya girdiği ilk yıllarda çalışmaları, uygulamadaki diğer aktörlerle ilişkileri, uygulamada karşılaşılan sorunlar gibi konuları içeren sorular e-mail yoluyla gönderilerek anket yapılmıştır. Yapılan ankette iç denetçiler iç denetim sistemini tüm unsurları ile nasıl algıladıkları ve kamu idarelerinde iç denetim uygulamasının hangi aşamada olduğu ve pratikte karşılaşılan sorunlar tespit edilmeye çalışılmıştır.

Gelişme bölümünde, alan araştırması hakkında genel bilgi, araştırmanın tanımı, amacı, varsayımları, araştırma yapılırken karşılaşılan sınırlılıklar, alan araştırmasının yöntem ve modeli, açıklanmış ve kamuda iç denetim sürecinde gerek iç denetçiler, gerekse iç denetimin diğer aktörleri olan üst yöneticiler, merkezi uyumlaştırma birimi, kurum çalışanları nezdinde iç denetim sisteminin uygulaması, aktörlerin iç denetim sistemine ve fonksiyonlarına bakışı, iç denetimin pratiği hakkında tespit edilen bulgular değerlendirilmiştir.

Sonuç ve öneri kısmında ise iç denetim sistemi genel olarak değerlendirilmiş ve etkin işleyebilmesi için tespit edilen sorunlar bazında önerilerde bulunulmuştur.

## 2. İç Denetimin Kamuda Uygulamasına Yönelik Alan Araştırması

Bu alan araştırmasında, Türkiye’de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu’nun geçici 5. Maddesi ile kamu idarelerinde 5 yıl denetim elemanı olmak şartıyla kamu idarelerinin üst yöneticileri tarafından başvurular arasında doğrudan 2006 ve 2007 yıllarında kamu idarelerine atanan ve Merkezi Uyumlaştırma Birimi olan İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından 26.02.2007–23.07.2008 tarihleri arasında gruplar halinde 3 aylık eğitime tabi tutularak Kamu İç Denetçisi sertifikası almaya hak kazanan 786 tane iç denetçi hedef olarak seçilerek anket yöntemi ile kamu iç denetçilerinin iç denetimi nasıl algıladıkları, kamuda iç denetim uygulamalarının durumu, iç denetçilerin bireysel özellikleri incelenecektir. Türkiye’de kamu idarelerinde görev yapan iç denetçileri kapsayan anket çalışmasının yöntemi, amacı, çerçevesi, sınırlılıkları ve anket neticesinde elde edilen bulgular ve yorumlar bu kısımda başlıklar halinde ifade edilecektir. Öncelikli olarak saha çalışmasında elde edilen verilerin analiz edilmesi ve bulguların değerlendirilmesi yapılacaktır. Anket çalışması sonucunda elde edilen veriler “SPSS” analiz programında oluşturulan veri tabanına girildikten sonra sonuçlar tablolar yardımı ile gösterilecektir.

Alan araştırmasıyla elde edilen bulguların etkin bir şekilde değerlendirilmesi ve yorumlanabilmesi için öncelikle araştırmanın hedef kitlesi olan kamu idarelerindeki iç denetçiler hakkında kısa bilgi verilecektir.

### 2.1. Ankete Katılan Kamu İdarelerindeki İç Denetçiler Hakkında Genel Bilgi

Uluslar arası standartlarda iç denetim sistemi kamu idarelerinde 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı resmi gazetede yayınlanan 5018 sayılı “Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu” ile uygulamaya başlanmıştır. Geçiş sürecinde aynı kanunun geçici 5. maddesine göre kamu idarelerinde beş yıllık denetim elemanı tecrübesi olanlar istekleri ve kurumlarının muvafakati ile kamu idarelerindeki üst yöneticiler tarafından doğrudan atanmışlardır. Bu şekilde atanan iç denetçiler 26.02.2007–23.07.2008 tarihleri arasında gruplar halinde İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından üç

aylık eğitime tabi tutularak 786 kişi Kamu İç Denetçisi sertifikası almaya hak kazanmıştır. Anket yaptığımız tarihte bu usulün dışında iç denetçi atanmamıştır. Hedef kitlemiz geçici madde ile atanan daha önce kamu idarelerinde en az beş yıl süre ile müfettiş, kontrolör, denetmen gibi unvanlar ile çalışmış ve 5018 sayılı Kanun ile iç denetçi olarak atanarak alınan iç denetim eğitimi sonrasında sertifika almaya hak kazanmış Sertifikalı Kamu İç Denetçileridir. Bugün itibariyle ülkemizde kamu idarelerinde 5018 sayılı Kanunun geçici 5. maddesine göre atanan 786 Sertifikalı Kamu İç Denetçisi mevcuttur.

### 2.2. Alan Araştırmasının Değerlendirilmesi

Dünyadaki ekonomik krizler, büyük yolsuzluk olayları ülkeleri yönetim ve denetim sistemlerini gözden geçirmeye, süreçleri, şeffaflaştırmaya, risk noktalarını tespit etmeye yarayan sistemler üretmeye itmiştir. Bu süreç gelişimini tamamlayan devletlerde daha hızlı olmuştur. Dünyada 1929 yılı Ekonomik Buhranı, ABD ve Avrupa’da ortaya çıkan Enron, Worldcom, Xerox, Wickes, Bulmers gibi hile ve yolsuzluk vakaları ABD’de yönetim ve denetim sistemlerini gözden geçirmeye ve yeni bir sistem kurmaya itmiştir. İç denetim sisteminde profesyonel anlamda özel sektörde 1941 yılında Newyork’ta çalışan küçük bir İç Denetçi grubunun Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünü (Institute of Internal Auditors (IIA)) kurmaları ile hayat bulmuştur. Bugün itibariyle İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), iç denetim mesleğine yönelik olarak tüm dünyada kabul edilen “İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları”nı belirlemiştir. İç denetim alanında dünyada küresel lider olmuştur. Uluslararası İç Denetim Enstitüsü, 165 ülkede 160.000 iç denetçinin üye olduğu küresel bir topluluk haline gelmiştir. Bu süreç gelişerek özel sektörde ortaya çıkan ve kamu sektöründe uygulama alanı bulan uluslar arası iç denetim standartları, COSO iç kontrol standartları, İNTOSAI dış denetim standartları, COBIT, İSACA, SAC, e-SAC gibi bilgi teknolojileri gibi standartlar halini almıştır.

Türkiye’de idari ve denetim yapısı çeşitli değişikliklerle birlikte Tanzimattan gelen özelliklerini muhafaza etmektedir. Kamu yönetim ve denetim sisteminin yapısı uzun yıllardır tartışılmaktadır. 2000’li yıllarda AB üyelik sürecinde reform sürecine girmiş olmak ile





birlikte 1923'ten gelen kamu yönetimi yapısı ve felsefi zihniyet bazında önemli değişiklik yaşamamıştır. AB yolunda kanun bazında idari ve denetim reform denilebilecek yapıda önemli değişiklikler yapılmakla birlikte korumacı, kapalı, taassupçu zihniyet değişimi sağlayamamıştır. Günümüzde değişen ortam koşulları ve idari ihtiyaçları ışığında, bürokratik yapılanma çoğunlukla kırtasiyecilik, yabancılaşma, verimsizlik, doyumsuzluk, kapalılık gibi olumsuzlukların kaynağı olarak değerlendirilmekte ve eleştirilmektedir.

"Denetim yapısında koordinasyonsuzluğun varlığı, ortak standartların olmadığı, geçmişe yönelik ve hata arayıcı denetim yapıldığı, yönetime yardımcı olmayan ancak kişi ve işlemlere yönelik korku salan, işbirliğine dayanmayan, paylaşımcı olmayan, kısır yetki çekişmelerinin ve anlamsız saygınlık arayışlarının olduğu, enformel moral değerlerin ön plana çıktığı ve yolsuzlukları önlemede caydırıcı etkisi olmayan, sayıca fazla, koordinesiz bir teftiş yapısının olduğu değerlendirilmekte ve eleştirilmektedir"

Yönetim yapısına paralel olarak geleneksel teftiş yapısı da uzun yıllardır tartışılmaktadır. 1930'lardan bugüne yapılan, Fritz Neumark Raporu, James M. Barker Raporu, MEHTAP, KAYA, gibi komisyonlar özel komisyonlar tarafından yazılan raporlar, DPT Beş Yıllık Kalkınma Planları Çerçevesinde Özel İhtisas Komisyonlarının hazırladıkları raporlar, 58. ve 59. Hükümet Programı ve Acil Eylem Planları ve AB'ye tam üyelik sürecinde yapılan görüşmeler çerçevesinde Katılım Ortaklık Belgeleri, İlerleme Raporları, Ulusal Programlar, Dünya Bankası ve İMF ile ilgili görüşmelerde denetim sisteminde eleştirilen ortak tespitler ve sonuçta yapılan ortak önerilerde, denetim yapısında koordinasyonsuzluğun varlığı, ortak standartların olmadığı, geçmişe yönelik ve hata arayıcı denetim yapıldığı, yönetime yardımcı olmayan ancak kişi ve işlemlere yönelik korku salan, işbirliğine dayanmayan,

paylaşımcı olmayan, kısır yetki çekişmelerinin ve anlamsız saygınlık arayışlarının olduğu enformel moral değerlerin ön plana çıktığı ve yolsuzlukları önlemede caydırıcı etkisi olmayan, sayıca fazla, koordinesiz bir teftiş yapısının olduğu değerlendirilmekte ve eleştirilmektedir.

Mali yönetim ise politika oluşturma sürecinin zayıf olması, kamu mali sisteminin kapsamının dar olması, izleme ve denetim sisteminin zayıf olması yetki ve sorumluluk dengesinin iyi kurulamamış olması, bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde inisiyatif tanınmaması, sürecin şeffaf olmaması, hesap verilebilirlik sisteminin kurulmamış olması içten ve dıştan tartışılmıştır.

Bu süreçte 2003 ve 2004 yıllarında iki önemli yasal süreç yaşanmıştır. Biri 2004 yılında, 5227 sayılı Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun Tasarısı ile yönetim ve denetim sistemi yeniden yapılandırılmış ve yeni anlayış getirilmek istenmiştir. Ancak Cumhurbaşkanı tarafından tekrar görüşülmesi için veto edilmiş ve ikinci kez Meclis tarafından yürürlük maddesine kadar aynen kabul edilmiş fakat yürürlük maddesinde bekletilmiştir. Yasallaşma süreci tamamlanmamıştır. Bu tasarıda kamu idari yapısı yeniden dizayn edilmiş, kurumların teşkilatında teftiş birimlerine yer verilmemişti. Denetim iç ve dış denetim birimleri tarafından yapılacağı belirtilmişti. İç denetim tanımı, yukarıda bahsedilen çalışmalarda önerilen uluslararası standartlardaki tanıma paralellik yapılmıştı.

İkincisi, 24.12.2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunudur. Bu kanun ile tüm kamu idarelerinde uluslararası standartlarına uygun iç denetim sisteminin getirilmesi öngörülmüştür.

Bu alan çalışması bu yasa ile getirilen iç denetim sisteminin en önemli uygulayıcıları olan kamu iç denetçilerinin iç denetim sistemini nasıl algıladıkları, iç denetçilerin özellikleri, iç denetçiler ile üst yöneticiler ve diğer çalışanlar arasındaki ilişkileri, iç denetimi nasıl algıladıkları, iç denetim birimlerinin kurulup kurulmadıkları, uluslararası standartlara uygun iç denetim sisteminin uygulamada yer bulup bulmadığı, iç

denetimin tanımında yer alan objektiflik, bağımsızlık, standartlara uygunluk ilkelerinin uygulamada uygulanıp uygulanmadığı, merkezi uyumlaştırma birimi olan İç Denetim Koordinasyon Kurulunun işlevlerini yerine getirip getirmediği, iç denetçilerinin çalışmalarında geldiği durumu, getirilen iç denetim sisteminin kamuda hayat bulup bulmadığı, iç denetim sisteminin ve uygulayıcısı olan iç denetçilerinin uygulamada karşılaştığı sorunları tespit edilmeye çalışılmıştır.

Bu çalışmada hedef kitle kamu iç denetçileri seçilmiştir. Elde edilen verilerin analiz edilmesi ve bulguların değerlendirilmesi amacıyla "SPSS" analiz programı kullanılmış, elde edilen bulgular oluşturulan veri tabanına girildikten sonra ortaya çıkan sonuçlar tablolar yardımı ile değerlendirilmiştir.

### 2.3. Araştırmanın Tanımı

Günümüzde geçmişi belge üzerinde kişi ve olay odaklı sorgulayan geleneksel denetim sisteminin artık faydalı olmadığı, beklenen denetim işlevlerini yerine getirmediği, kurumların çalışmalarına rehberlik etmediği, çalışmalara değer katmadığı bu sistemin çağdaş denetim sistemleri ile ikame edilmesi ihtiyacı tartışmazsız ortaya çıkmıştır. Türkiye’de de kamu yönetiminde 1930’lardan bugüne değin kamu yönetiminin yeniden yapılanması konusunda yapılan çalışmalar bunun bir elzem derecesinde ihtiyaç olduğunu göstermektedir. Uluslar arası standartlara uygun, süreç bazlı geleceğe yönelik risk bazlı denetim yapan ve kuruma değer katan, bağımsız ve objektif olarak kurumun paydaşlarına makul güvence sağlayan iç denetim sistemi, nihayet 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile kamu idarelerinde uygulamaya geçilmiştir.

Araştırmada uygulamada bu dönüşümün iç denetçiler tarafından nasıl algılandığı, iç denetim sisteminin uygulamada uluslar arası standartlara uygun olarak hayat bulup bulmadığı, gerekli zihniyet dönüşümü ve farkındalığının yaratılıp yaratılmadığı, üst normlar olan kanuni düzenlemelerin uygulamada hayat bulup bulmadığı ve geline nokta tespit edilip değerlendirilecektir.

### 2.4. Araştırmanın Amacı

5018 sayılı Kanununun 63. maddesinde, “İç denetim,

*kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir.”* şeklinde tanımlanmıştır. Takibinde iç denetim iç denetçiler tarafından yapılır demektir.

Çalışmadaki amaç, ülkemizde tüm kamu idarelerine uluslararası standartlara uygun getirilmek istenen iç denetim sisteminin tüm aktör ve işlevleri ile uygulamada hangi düzeyde olduğu ve iç denetçiler tarafından nasıl algılandığı, iç denetim faaliyetlerinin kamu sektöründe hangi aşamada olduğu, genel olarak iç denetim sistemi ve birimlerinin varlık kazanıp kazanmadığı, iç denetim sistemindeki sorunlar tespit edilmeye çalışılmıştır.

### 2.5. Araştırmanın Varsayımları

İç denetimin kamu sektöründe uygulaması ve iç denetimin farkındalığını ölçmek amacıyla gerçekleştirilen alan araştırmasının temel varsayımları iç denetim sisteminin farkındalığının kamuda oluşturulmadığı, kamu iç denetçilerinin iç denetim sisteminin tanımındaki iç denetimin unsurlarını farklı algıladıkları, üst yöneticilerde ve kamunun diğer birimlerinde iç denetim sisteminin faydalarının anlaşılmadığı, iç denetimi benimsemedikleri veya anlayamadıkları, merkezi uyumlaştırma biriminin iç denetim farkındalığını yaratamadığı, bu birimin kurumsal kapasitesinin düşüklüğü nedeniyle kanunun verdiği görevlerini yapamadığı, iç denetim birimlerinin kamu idarelerinde kurulmadığı, iç denetçiler ile diğer denetim birimleri arasında fonksiyon çakışmaları olduğu bunun sisteme zarar verdiği, iç denetçilerin iç denetim faaliyetlerini yerine getiremediği, iç denetim sisteminin kamu iç denetim standartları ve uluslar arası standartlara uygun bağımsız ve objektif olarak faaliyet gösteremediği, iç denetim kurumsal kapasitesinin zayıflığıdır.



Diğer ve en önemli varsayım ise, iç denetimin kurumlarda en önemlisi üst yöneticiler tarafından anlaşılmadığı ve kanunla getirilen bu üst normların zihniyet dönüşümü yaşanmadığından uygulamada dezenformasyona uğradığıdır.

## 2.6. Araştırmanın Sınırlılıkları

Yapılan alan çalışması birincil veri toplama yöntemi olan anket yöntemi kullanılmıştır. Modern anket yöntemi olan internet üzerinden e-mail yöntemi ile alan çalışması yapılmıştır. Çalışma evreninin ana kütlesi 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile atanan ve kamu idarelerinde çalışan sertifikalı iç denetçilerdir. Bu iç denetçilerin sayısı 786 kişidir.

Anket formu, kamuda çalışan iç denetçilerin direkt e-mail adresine ve Kamu İç Denetçileri Derneği tarafından oluşturulan ve sadece kamu iç denetçilerin üye olabileceği ortak e-mail grubu adresine gönderilmiştir. Çalışma evreninin ana kütlesi tüm kamu iç denetçileri olarak seçilmiştir. Ancak ankete cevap verenlerin tümünün cevapları olasılığa dayalı olmayan örnekleme tekniklerinden kolay örneklem tekniği seçilmiştir. Ankete cevap verilen her iç denetçi örneklemede kabul edilmiştir.

Anketimizin mevcut sınırlılığı ankete cevap verenlerin sayısının sınırlı kalmış olmasıdır. Ancak ankete cevap verenlerin sayısı tüm ana evreni temsil edecek sayıya ulaşılan kadar cevaplar kabul edilmiştir. Zaman periyodu cevap verenlerin sayısı % 10'u aşana kadar olarak belirlenmiştir. Anketimizin en güçlü yönü form direkt e-maillerine ulaştığı için güvenilirliği sağlamıştır. Anketin son sınırlılığı anket yapılmak istenen kamu iç denetçilerinin tabi olduğu kamu iç denetim sisteminin yeni olması ve iç denetim sistemi farkındalığının yeterince sağlanmamış olmasıdır. Ankete cevap verenlerin sayısı 95 İç Denetçi olup bu sayı toplam iç denetçi sayısı olan 786 kişinin  $(95/786=)$  % 10'unu aşır % 12'dir. Ankete katılan iç denetçiler bütçe türü itibarı ile her farklı bütçeli kurumu kapsamalı çalışmanın sınırlılıklarını ortadan kaldıran olumlu durumlardan biridir.

## 2.7. Araştırmanın Yöntem ve Modeli

Çalışma Türkiye'de 24.12.2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile aşamalı olarak kamuda uygulama alanı bulan uluslararası standartlarda iç denetim sisteminin uygulamadaki yeri, ilgili aktörlerin iç denetimi algılama durumları, etkinliğini ve geldiği noktayı, kamu iç denetim profilini tespit etme açısından önemlidir.

Türkiye açısından bir genel durum değerlendirmesi yapılması amaçlandığından araştırmada modern anket yöntemi olan e-mail usulü uygulanmıştır. Bu çerçevede araştırma, kamu idarelerinde istihdam edilen 786 iç denetçi hedef olarak yürütülmüştür. İç denetçilere yönelik hazırlanan anket formları iç denetçilerin e-posta adreslerine gönderilmiştir. Yüksek ve güvenli bir geri dönüş oranı sağlanması amacıyla Kamu İç Denetçileri Derneğince oluşturulan ortak e-mail grubundan yararlanılmıştır. Böylece 95 iç denetçiden geri dönüş sağlanmıştır. Bu tüm kamu iç denetçilerinin %12'sine tekabül etmektedir.

Yapılan araştırmada gerek nitel ve gerek nicel yöntemlerin üstünlüklerinden yararlanmak gerekse yöntemlerin eksik noktalarını gidermek ve etkin bir sonuçta ulaşmak için her iki yöntemde tercih edilmiştir.

Anket yapılmadan önce iç denetim sistemi, iç denetçi, iç denetim sisteminin diğer aktörleri olan üst yönetici, İDKK hakkında geniş bir kaynak taraması yapılmıştır. Sorular uluslararası standartlara uygun olarak hazırlanan kamu iç denetim standartlarındaki iç denetim tanımı, nitelik ve çalışma standartlarına uygun olarak sorulmuş ve Türkiye'deki iç denetim sisteminin yapısı, durumu, sorunları, iç denetçiler ve diğer personel tarafından algılamaları anlaşılmasına çalışılmıştır.

Bu çalışmalar çerçevesinde iç denetim sisteminin farkındalık düzeyi en yüksek olan kamu iç denetçileri ana kütle olarak kabul edilmiş ve anket çalışması yürütülmüştür. Çalışma evreni ise iç denetçi çalıştıran tüm kamu idareleridir. Anketlerdeki iç denetçilerin seçiminde olasılığa dayalı olmayan örnekleme tekniklerinden kolayda örneklem tekniği seçilmiştir. Anketler bireysel e-mail ve kamu iç denetçilerin üyesi



olduğu e-mail gruplarına gönderilmiş ve cevap veren iç denetçiler değerlendirmeye alınmıştır. Süreç cevap verenler iç denetçilerin % 10'unu geçene kadar izlenmiştir. Kolayda örneklem yöntemi ile elde edilen küme seçilen evreni ve an kütleyi temsil eder niteliğindedir. 95 iç denetçi farklı bütçe türünden kurumları kapsadığından evrenin bütün özelliklerini yansıtır nitelikte olduğu veri olarak alınmıştır. Betimsel araştırmalarda minimum %10 olan sınır % 12 ile aşılmıştır. Bu çerçeve ile sınırlı olarak Türkiye'deki iç denetim uygulaması hem beklentiler hem de uygulama olarak ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Ankette iç denetim sistemini algılamaya yönelik sorularında likert ölçeği kullanılmıştır. Bu ölçek, cevaplayıcıların belirli ifadelerle ne ölçüde katılıp katılmadıklarını gösterir. Seçenekleri kesinlikle katılıyorum-katılıyorum-kararsızım-katılmıyorum-kesinlikle katılmıyorum şeklindedir. Uygulamaya yönelik sorularda evet-hayır şeklinde cevaplar istenmiştir. Sorular konuyu anlamaya yönelik olarak hazırlanmıştır.

## 2.8. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi

### 2.8.1. Anket Çalışmasının Genel Özellikleri

Araştırmada anket yönteminin kullanılmasının en önemli nedeni arzu edilen bilgilere ulaşmada anketin en etkin araç olmasıdır. Anket çalışmasında modern anket yönetimi olan e-mail ile anket yöntemi kullanılmıştır. Anket çalışması hazırlanmadan önce gerek tez konusu ile ilgili gerekse anketin sistematik açıdan doğru bir şekilde hazırlanması ile ilgili kapsamlı bir araştırma yapılmıştır. Ayrıca anketin gerek teorik çerçevesi gerekse uygulama ile ilgili sorular hazırlanırken tüm kaynak taraması yapılmıştır.

Sorular hazırlanırken ulaşmak istediğimiz iç denetim sisteminin iç denetçiler ve diğer aktörleri tarafından algılamada hangi derecede olduğunu ölçmeye yönelik sorular hazırlanmıştır. Bunun yanında uygulamanın kamu idarelerinde hangi aşamada olduğunu tespit etmek açısından uygulamaya yönelik sorular sorulmuş bu sorular iç denetimin uluslar arası standartlara ve kamu iç denetim standartlarına uygun yapıp yapılmadığına yönelik net sorular sorulmuştur.

Anket yapılmadan önce sorular birkaç iç denetçi nezdinde ön araştırmaya yönelik olarak ön anket yapılmış ve soru tekniklerinde amacımıza ulaşmak için engel oluşturabilecek riskler en aza indirgenmiştir.

Yapılan anket ile iç denetçilerin iç denetim sistemini nasıl algıladıkları, beklentileri, iç denetimin tanımındaki unsurlardan hangisine öncelik verdikleri, uygulamada karşılaşılan sorunlar, uygulamanın hangi aşamada olduğu, iç denetim uygulayıcıları ve diğer paydaşlarının iç denetimi nasıl algıladıkları, iç denetimde zayıf olan noktaları, iç denetimde karşılaşılan sorunları ve iç denetimin diğer aktörü olan İDKK'nun mevcut durumunun etkinliği tespit edilmeye çalışılmıştır.

Anket çalışması 3 ana bölüm ve 47 sorudan oluşmaktadır. (Anket soruları Ekler kısmında yer almaktadır) İç Denetimin uygulamasına yönelik sorular bölümünde son soru olarak "Sizce İç Denetimin Önünde En Önemli Engeller Nelerdir?" diye ankete katılanlara serbest soru sorulmuştur.

**Tablo 1. Anketin Soru ve İçerik Dağılımı**

Bölüm	Bölüm Başlıkları	Soru Sayısı
1. Bölüm	İç Denetçiyi Tanımaya Yönelik Sorular	8
2. Bölüm	İç Denetçinin İç Denetimi Algılama/Beklentilerine Yönelik Sorular	11
3. Bölüm	İç Denetimin Kamuda Uygulamasına Yönelik Sorular ve Bir Adet Serbest Soru	29

### 2.8.2. Anketin Veri Çözümleme Yöntemi

Yapılan anket çalışmasının birinci bölümünde ankete katılan iç denetçilerin yaşı, cinsiyeti, öğrenim durumu, çalıştığı kurumun bütçe türü, uluslar arası iç denetim sertifikasına sahip olup olmadığı ve çalıştığı kurumda iç denetçi kadro sayısı, personel sayısı ve iç denetimin dışında çalışan iç denetçinin olup olmadığına yönelik



genel sorular sorulmuş ve bu soruların cevapları tespit edilmiştir.

İkinci olarak, iç denetçilerin iç denetim sistemi ve iç denetim tanımındaki iç denetim unsurlarını nasıl algıladıkları ve iç denetim sisteminden beklentileri tespit etmek amacıyla sorular sorulmuş ve ankete katılan iç denetçilerin “kesinlikle katılıyorum”, “katılıyorum”, “kararsızım”, “katılmıyorum”, “kesinlikle katılmıyorum” şeklinde fikirlerini belirtmeleri istenmiştir.

Son olarak uygulamaya yönelik sorular sorulmuş, bu sorular iki tipte sorulmuştur. Birinci kısımda, iç denetçilerden “kesinlikle katılıyorum”, “katılıyorum”, “kararsızım”, “katılmıyorum”, “kesinlikle katılmıyorum” şeklinde fikirlerini belirtmeleri; ikinci kısımda “evet” veya “hayır” olarak durumu belirtmeleri istenmiştir. En sonda “iç denetim sisteminin önünde en önemli engel nedir” diye serbest bir soru sorulmuş ve fikirlerini beyan etmeleri istenmiştir. Anketler tek tek sosyal bilimlerde veri çözümlene yöntemi olan “SPSS” sistemine tüm veriler girilmiş. Veri havuzu oluşturduktan sonra analiz edilmiştir.

## 2.9. Anketin 1. Bölümünün Analizi ve Değerlendirilmesi

Bu bölümde kamu idarelerinde görev yapan iç denetçilerin profilleri tespit etmeye yönelik sorular sorulmuştur. Bu amaçla soruların akış sırasına göre iç denetçilerin özellikleri ile ilgili tespitler ele alınacak ve değerlendirilecektir.

### 2.9.1. Ankete Katılan İç Denetçilerin Yaşları ve Cinsiyet Durumları

Bu kısımda iç denetçilerin yaş durumları ve cinsiyetleri öğrenilmeye çalışılmıştır. Ankete katılan iç denetçilerin yaşını tespit etmek için üç sınıftan oluşan çoktan seçmeli sorular sorulmuştur. Tablo 2’de ankete katılan 95 kişiden 89’u yaş sorusunu cevaplandırmıştır. Bu durumla % 2,2’si 2 iç denetçi (23-30) yaş aralığında, % 75,3’ü 67 kişi (31-45) yaş aralığında, % 22,5’i 20 kişi ise 46’dan yüksek yaştadır.

**Tablo 2. İç Denetçilerin Yaş Durumları**

YAŞ DURUMLARI	F	%
23-30	2	2,2
31-45	67	75,3
46 +	20	22,5
<b>Toplam</b>	<b>89</b>	<b>100</b>

Tablo 3’te iç denetçilerin cinsiyet durumları tespit edilmeye çalışılmıştır. Yapılan ankette ankete katılanların % 84,2’si Erkek, % 15,8’i Kadın olduğu tespit edilmiştir.

**Tablo 3. İç Denetçilerin Cinsiyet Durumu**

CİNSİYET DURUMU	F	%
Erkek	80	84,2
Kadın	15	15,8
<b>Toplam</b>	<b>95</b>	<b>100</b>

### 2.9.2. İç Denetçilerin Öğrenim Durumu ve Uluslar Arası İç Denetim Sertifikası (CİA) Sahiplik Durumu

Burada iç denetçilerin öğrenim durumu ve uluslar arası iç denetim sertifikası sahibi olup olmadıkları tespit edilmeye çalışılmıştır. Tablo 4’te görüldüğü gibi ankete katılan iç denetçilerin % 75,8’i lisans mezunu, % 24,2’si yüksek lisans mezunudur. Doktorasını tamamlamış iç denetçi olmadığı tespit edilmiştir.

**Tablo 4. İç Denetçilerin Öğrenim Durumu**

ÖĞRENİM DURUMU	F	%
Lisans	72	75,8
Yüksek Lisans	23	24,2
Doktora	0	0
<b>Toplam</b>	<b>95</b>	<b>100</b>

Tablo 5’te iç denetçilerin uluslar arası iç denetim sertifikasına sahip olup olmadıkları tespit edilmeye çalışılmıştır. Ankete katılanlardan %2,2’si 2 kişi uluslar

arası iç denetim sertifikasına sahip olduğu %97,8'inin bu sertifikaya sahip olmadığı tespit edilmiştir.

**Tablo 5. İç Denetçilerin Uluslar arası İç Denetim Sertifikasına (CIA) Sahiplik Durumu**

CIA BELGESİ SAHİPLİĞİ	F	%
Evet	2	2,2
Hayır	89	97,8
<b>Toplam</b>	<b>91</b>	<b>100</b>

Bu durum kamu iç denetçilerden uluslar arası iç denetim sertifikasına sahip olanların düşük olduğu, bu durumun iç denetim sisteminin ülkemizde yeni olduğu, iç denetçi olarak atanmaların daha önce kamuda denetim elemanı oldukları ve daha önceki görevlerinde bu tür uluslar arası standartların olmadığından kaynaklanmaktadır.

### 2.9.3. İç Denetçilerin Çalıştıkları Kurumların Bütçe Türleri ve Bu Kurumlarda İç Denetçi Kadro Sayısı

Bu kısımda iç denetçilerin çalıştıkları kurumların bütçe türleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Ankete katılanların %12,8'i genel bütçeli, % 20,2'si özel bütçeli diğer idareler, % 17'si özel bütçeli üniversiteler, % 44,7'si mahalli idare olan belediyeler, % 5,3'ü ise mahalli idare olan il özel idarelerinde çalıştıkları tespit edilmiştir.

**Tablo 6. İç Denetçilerin Çalıştıkları Kurumun Bütçe Türleri**

Çalıştığınız Kurumun Bütçe Türü	F	%
Genel Bütçeli Kurumlar	12	12,8
Özel Bütçeli Diğer İdareler	19	20,2
Özel Bütçeli Üniversiteler	16	17,0
Mahalli İdareler (Belediyeler)	42	44,7
Mahalli İdareler (il Özel İdareleri)	5	5,3
<b>Toplam</b>	<b>94</b>	<b>100</b>

İç denetçilerin dağılımının bütçe türleri itibari ile mahalli idareler ve özel bütçeli idarelerde çalıştıkları ancak Türk İdari Yapısı göz önünde bulundurulduğunda özel bütçeli idare ve mahalli idareler çoğunlukta olduğu düşünüldüğünde katılımın dengeli olduğu ve anketin tüm kamu kurumlarında çalışan iç denetçileri yani ana kütleyi temsil edebilecek durumda olduğu düşünülmektedir.

Bu kısımda, iç denetçilerin çalıştıkları kurumlarında iç denetçi kadro sayıları tespit edilmeye çalışılmıştır. Ankete katılan iç denetçilerin çalıştıkları kurumlarındaki iç denetçi kadro sayısını tespit etmek için beş sınıftan oluşan çoktan seçmeli sorular sorulmuştur. Ankete katılanların % 25,3'ü (1-3), % 30,5'i (4-6), % 29,5'i (7-10), % 9,5'i (11-15) arasında kurumlarında iç denetçi kadro sayısı olduğu tespit edilmiştir.

**Tablo 7. İç Denetçilerin Çalıştıkları Kurumlardaki İç Denetçi Kadro Sayısı**

İç Denetçilerin Çalıştıkları Kurumlardaki İç Denetçi Kadro Sayısı	F	%
1-3	24	25,3
4-6	29	30,5
7-10	28	29,5
11-15	9	9,5
16+	5	5,3
<b>Toplam</b>	<b>95</b>	<b>100</b>

### 2.9.4. İç Denetim Görevi Dışında İç Denetçinin Görevlendirilmesi Durumu

Uluslararası standartlarda olduğu gibi ülkemizde de gerek 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nda gerekse yönetmeliklerde ve kamu iç denetim standartlarında esas olan iç denetçiler, görevinde bağımsızdır ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılmaz. Bu durum, iç denetçilerin objektifliği ve bağımsızlığı ve mesleki güvencesi açısından olmazsa olmaz standarttır.

Bu soru ile Türkiye'de kamu idarelerinde çalışan iç de-



netçilerin bu standartların dışında iç denetim görevi dışında çalıştırılıp çalıştırılmadığı durumu tespit edilmeye çalışılmıştır.

**Tablo 8. İç Denetçilerin İç Denetim Görevi Dışında Görevlendirilip Görevlendirilmediği**

Çalıştığınız Kurumda En Az Bir İç Denetçinin İç Denetim Görevi Dışında Görevlendirilmiş Olup Olmadığı	F	%
Evet	17	17,9
Hayır	78	82,1
<b>Toplam</b>	<b>95</b>	<b>100</b>

Tablo 8'de ankete katılan iç denetçilerin % 17,9'u kendi kurumlarında çalışan en az bir iç denetçinin iç denetim görevi dışında görevlendirildiği, % 82,1'i ise kendi kurumlarında çalışan iç denetçilerin iç denetim görevi dışında görevlendirilmediğini belirtmişlerdir.

"İç denetçilerin standartlara aykırı olarak iç denetim görevi dışında görevlendirildiği ve bu durumun iç denetçilerin bağımsızlık ve objektifliklerini zedelediği, uygulamada aksaklıkların yaşandığı görülmektedir"

Tabloya göre, iç denetçilerin standartlara aykırı olarak iç denetim görevi dışında görevlendirildiği ve bu durumun iç denetçilerin bağımsızlık ve objektifliklerini zedelediği, uygulamada aksaklıkların yaşandığı görülmektedir.

### 2.9.5. İç Denetçilerin Çalıştıkları Kurumlarda personel Sayısı

Bu kısımda, cevaplayıcılara kurumlarında kaç kişinin istihdam edildiğini öğrenmeye yönelik dört sınıftan oluşan çoktan seçmeli sorular yöneltilmiştir. Elde edilen verilerin frekans dağılımları Tablo 9'da yer almaktadır.

**Tablo 9. İç Denetçilerin Çalıştıkları Kurumların Personel Sayıları**

Kurumların Personel Sayısı	F	%
1-500	14	15,9
501-1000	28	31,8
1001-1500	10	11,4
1501+	36	40,9
<b>Toplam</b>	<b>88</b>	<b>100</b>

Tablo 9'da görüldüğü üzere 88 iç denetçinin 36'sı 1501'den daha fazla personel istihdam eden kurumlarda çalışmaktadır. Bu sayı % 40,9'a tekabül etmektedir. % 11,4 oranında 10 iç denetçi de 1001-1500 aralığında personel istihdam eden işletmelerde çalışmaktadır. 501-1000 aralığında %31,8, 1-500 aralığında % 15,9 oranında 14 iç denetçi çalışmaktadır. Görüldüğü gibi cevaplayıcılardan yaklaşık yarısı (%40,9) 1501 ve fazla sayıda personel istihdam eden kurumlarda çalışmaktadırlar.

### 2.10. Anketin 2. Bölümünün Analizi ve Değerlendirilmesi

Anketin bu kısmında, iç denetçilerin iç denetim tanımını, iç denetim unsur ve özelliklerini nasıl algıladıkları ve iç denetimden beklentileri ölçmek amacıyla 11 soru hazırlanmıştır. Bu soruların hazırlanmasında 5'li likert ölçeği kullanılmıştır. Bu kısımda 11 ayrı tablo şeklinde değerlendirme yerine birbirleri ile ilgili olanlar aynı tabloda gerçek soru numaraları verilerek birlikte değerlendirilecektir. İç denetçilerin iç denetim tanımındaki iç denetimin unsurlarını nasıl algıladıkları ve bu unsurlara katılma düzeyleri ile iç denetimden beklentileri analiz edilmeye çalışılacaktır.

#### 2.10.1. İç Denetçilerin İç Denetim Tanımını Algılama Durumları

Bu kısımda iç denetçilere, iç denetim uygulamalarını dikkate alarak, iç denetim tanımında yer alan unsurlara katılma düzeylerini (1 Kesinlikle Katılıyorum...5 Kesinlikle Katılmıyorum) tespiti yönelik olarak verdikleri cevaplar Tablo 10'da gösterilmiştir.

**Tablo 10. İç Denetçilerin İç Denetim Unsurlarını Algılama Düzeyi**

İç Denetçilerin İç Denetim Unsurlarını Algılama Düzeyleri	Kesinlikle Katılıyor		Katılıyor		Kararsızım		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum		Toplam	
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
1-İç denetim bir danışmanlık faaliyetidir.	17	17,9	58	61,1	2	2,1	14	14,7	4	4,2	95	100
2-İç denetim bir güvence (paydaşlarının menfaatlerini koruyan) faaliyetidir.	43	45,7	48	51,1	0	0	2	2,1	1	1,1	94	100

Tablo 10'da iç denetçilerin iç denetim tanımında yer alan ve iç denetimin en önemli iki fonksiyonu olan iç denetimin güvence ve danışmanlık faaliyetlerini katılma düzeyleri tespit edilmeye çalışılmıştır.

Bu çalışmada kesinlikle katılanlar ile katılanları birleştirdiğimizde ankete katılan iç denetçilerin %79'nun iç denetimin bir danışmanlık faaliyeti olduğunu belirtmişlerdir. Ankete katılanların % 4,2 oranla iç denetimin danışmanlık faaliyeti olduğuna kesinlikle katılmayanları ile katılmayanlar birleştirdiğimizde ankete katılan iç denetçilerin % 18,9'u iç denetimin bir danışmanlık faaliyeti olduğuna katılmamışlardır.

İç denetimin en önemli fonksiyonlarından biri olan iç denetimin güvence faaliyetidir sorusuna ankete katılan iç denetçilerin % 96,8 iç denetim bir güvence faaliyetidir, % 3,2'sinin ise iç denetimin güvence faaliyeti olduğuna katılmadıklarını belirtmişlerdir.

Bu cevaplar göstermektedir ki, modern iç denetim tanımında yer alan iç denetim paydaşlarının menfaatini koruyan bir güvence faaliyetidir unsuruna % 96,8 oran ile katıldıklarını belirtip kamu iç denetçilerin iç denetimi en üst seviyede benimsediklerini göstermektedir. Modern iç denetimi geleneksel teftişten ayıran danışmanlık fonksiyonuna % 79 ile katıldıklarını ancak % 18,9'u katılmadıklarını belirtmişlerdir. Danışmanlık faaliyeti olduğuna katılmayan % 18,9'unun sebebinin iç denetimin Türkiye'de yeni bir model ol-

duğu ve farkındalık yaratılmasının zamanla olacağı faktörüne bağlanabilir. Ancak kamu idarelerindeki iç denetçilerin iç denetim sisteminin en önemli iki unsuru olan güvence ve danışmanlık faaliyeti olduğunu üst seviyede algıladıkları görülmektedir.

"Kamu idarelerindeki iç denetçilerin, iç denetim sisteminin en önemli iki unsurunun güvence ve danışmanlık faaliyeti olduğunu üst seviyede algıladıkları görülmektedir"

### 2.10.2. İç Denetçilerin İç Denetim Görevleri Arasında Yer Alan Unsurları Algılama Durumları

Bu kısımda, kamu idarelerinde çalışan iç denetçilerin çalıştıkları kurumlarda mali ve mali olmayan tüm işlemlerin, iç kontrol ve yönetim süreçlerinin, kurumun varlık ve kaynaklarının etkinlik ve verimliliğini, bu faaliyetlerinin strateji, politika ve hukuka uygunluğunu risk esaslı denetleyip değerlendirildiğine ilişkin görevlerini nasıl algıladıklarına yönelik sorulara verdikleri cevaplar Tablo 11'de gösterilmiştir.

**Tablo 11. İç Denetçilerin Görevlerini Algılama Düzeyleri**

İç Denetçilerin Görevlerini Algılama Düzeyleri	Kesinlikle Katılıyor		Katılıyor		Kararsızım		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum		Toplam	
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
3-İç denetçiden mali yolsuzlukları ve yanlışlıkları ortaya çıkarması ve/veya engellemesi beklenir.	19	20,0	53	55,8	8	8,4	13	13,7	2	2,1	95	100
4-İç denetçi, iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığını değerlendirilidir.	59	62,1	33	34,7	1	1,1	1	1,1	1	1,1	95	100





5- İç denetim kurumun karşılaşılabileceği risklerin belirlenmesine ve yönetilmesine yardımcı olacak bilgileri sunmalıdır.	34	35,8	52	54,7	5	5,3	3	3,2	1	1,2	95	100
6- İç denetim yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmelidir.	43	45,3	48	50,5	3	3,2	1	1,1	0	0	95	100
7- İç denetim kurumun iş süreçlerinin geliştirilmesini sağlayacak yaklaşımları/ önerileri kapsmalıdır.	43	45,3	47	49,5	3	3,2	2	2,1	0	0	95	100
8- İç denetim, gerçekleştirilen iş ve eylemlerin belirlenmiş strateji ve politikalara/ mevzuata uygunluğunu denetlemelidir.	39	41,5	49	52,1	3	3,2	3	3,2	0	0	95	100
9- İç denetçi, kurumun varlıklarının ve kaynaklarının etkin bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını değerlendirmelidir.	56	58,9	38	40,0	1	1,1	0	0	0	0	95	100

Yukarıda Tablo 11’de görüldüğü gibi anketi cevaplayan iç denetçilerin büyük çoğunluğu iç denetim görevleri arasında yer alan sistemi iyileştirmeye, etkinlik ve verimlilik sağlamaya, işlemlerin hukuka uygunluğunu sağlamaya, mali yolsuzluk ve usulsüzlükleri önlemeye, kurumun hedefine ulaşmayı engellemeye yönelik riskleri belirleme ve yönetilmesine yardımcı olmasına yönelik geleneksel denetimden farklı kuruma değer katan tüm unsurlara kesinlikle katıldıklarını belirtmişlerdir.

Kesinlikle katılanlar ile katılanları birleştirdiğimiz takdirde; ankete katılan iç denetçilerin %75,8’i iç denetçilerden mali yolsuzlukları ve yanlışlıkları ortaya

çıkarması ve/veya engellemesi beklendiğini, % 96,8’i iç denetçiler, iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığını değerlendirmeli, % 90,5’i iç denetim kurumun karşılaşılabileceği risklerin belirlenmesine ve yönetilmesine yardımcı olacak bilgileri sunmalı, % 95,8’i iç denetim yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmeli, % 94,8’i iç denetim kurumun iş süreçlerinin geliştirilmesini sağlayacak yaklaşımları/ önerileri kapsmalı, % 93,6’sı iç denetim, gerçekleştirilen iş ve eylemlerin belirlenmiş strateji ve politikalara/mevzuata uygunluğunu denetlemeli, % 98,9’u iç denetçi kurumun varlıklarının ve kaynaklarının etkin bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını değerlendirmeli demektedir.

İç denetimin fonksiyonları ve iç denetçinin görevleri arasında yer alan ve yukarıda tek tek katılım oranları ile gösterilen sorulara ankete katılan iç denetçilerin % 90- 96,8 arasında yüksek katılım göstermesi iç denetçilerin modern iç denetimi, uluslar arası ve kamu iç denetim standartlarında yer alan modern anlamıyla algıladığını göstermektedir. Türkiye’de modern iç denetim başlangıcı yeni olması ve mevcut iç denetçilerin daha önce kamuda geleneksel denetim olarak tabir edilen sistemde en az 5 yıllık denetim elemanı geçmişleri olmasına rağmen iç denetimin modern fonksiyonlarını algıladıkları, iç denetimin tanımına yönelik iç denetçilerde yüksek oranda zihniyet dönüşümü yaşandığı, mevcut iç denetçilerin modern iç denetimi algılama sorunu yaşamadığını göstermektedir.

Bu olumlu algılama, iç denetimin sadece hukuka uygunluk denetimi olmadığı, kurumların iç kontrol ve yönetim süreçlerini risk esaslı olarak etkinlik ve verimliliğini değerlendirdiği, iş süreçlerini geliştirdiği, kurum varlıklarını etkin kullanılıp kullanılmadığını değerlendirdiği, yetersizlikler ile ilgili kuruma öneriler de bulunduğu ve katma değer sağladığını göstermektedir.

Türkiye’de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile getirilen yeni denetim modelinin en önemli aktörleri olan iç denetçilerin, iç denetimi uluslar arası standartlardaki tanımı ile algıladıkları anlaşılmış olup, bu algılama düzeyinin diğer aktörler ve uygulayıcılar olan üst yöneticiler ve kurum çalışanlarında da sağlanması gerekmektedir.

### 2.10.3. İç Denetim Türkiye’de Sadece Mali Denetim Olarak mı Algılanmaktadır?

Türkiye’de denetim ve yönetim sistemi çalışmamızda ayrıntıları ile açıklandığı üzere 1930’lardan beri bir yeniden yapılanma arayışı içinde olduğu görülmektedir. Yapılan tüm çalışmalarda, denetim ve yönetim sisteminin modernleştirilmesi, uluslar arası standartlara göre yeniden yapılandırılması, denetim sistemini kurumlara değer katacak, paydaşlarına güvence verecek şekilde mali ve mali olmayan tüm kontrol, yönetim, iş süreçlerini sistematik ve sürekli olarak etkinlik, verimlilik ve hukuka uygunluk ilkelerine göre değerlendirecek şekilde yeniden yapılandırılması gerektiği önerilmiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile modern anlamda ve uluslar arası standartlara uygun iç denetim sistemi getirilmiştir. İç denetim sistemi mali ve mali olmayan tüm süreçleri denetler. Tablo 12’de kamu kurumlarında iç denetimin sadece mali denetim olduğuna yönelik algılama olduğu şeklinde iç denetçilere soru sorulmuş ve bu soruya iç denetçiler tarafından verilen cevaplar aşağıda gösterilmiştir.

**Tablo 12. İç Denetimin Ağırlıklı Olarak Mali Denetim Olduğuna Yönelik Algılanma Düzeyi**

İç Denetimin Ağırlıklı Olarak Mali Denetim Olduğuna Yönelik Algılanma Düzeyi	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Toplam	
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
	10- İç denetimin ağırlıklı olarak mali denetim/ muhasebe hata ve hileleri önleme odaklı yürütüldüğü şeklinde bir algılama vardır.	21	22,1	62	65,3	5	5,3	7	7,4	0	0	95

Yukarıdaki tabloda kesinlikle katılanlar ile katılanları birleştirdiğimizde ankete katılan iç denetçilerin, % 87,4’ü iç denetimin ağırlıklı olarak mali denetim/mu-

hasebe hata ve hileleri önleme odaklı yürütüldüğü şeklinde bir algılama olduğunu belirtmiştir.

İç denetim sadece mali denetim yapmaz. Mali denetim ile birlikte mali olmayan tüm yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinlik ve verimliliğini değerlendirir ve denetler. Sistematik olarak süreç denetimi yapar, kurum paydaşlarına objektif ve bağımsız makul güvence sağlar. İç denetim; mali, performans, uygunluk, bilgi teknolojileri ve sistem denetimi yapar.

Ancak ankete verilen cevapta % 87,4 oranla iç denetimin mali denetim/muhasebe hata ve hileleri önleme odaklı yürütüldüğüne yönelik algılama olduğunu göstermektedir. Bu durum iç denetimin kamuoyu tarafından yeterince anlaşılmadığı, iç denetim farkındalığının yaratılmadığını göstermektedir. İç denetim sisteminin sadece mali denetim olarak algılanmasının en önemli nedenleri, iç denetim sistemini düzenleyen kanunun isminde mali kavramının geçmesi, kanun çoğunlukla mali hükümler ile devlet muhasebesini düzenlemesi ve Muhasebe-i Umumiye Kanununun yerini almasıdır. İç denetimin iyi anlaşılması, kamu idarelerine beklenen katkıyı sağlaması için sistemin doğru algılanmasına yönelik farkındalık çalışmalarının yapılması gerekir. Aksi takdirde sistemden beklenen yarar sağlanmaz ve kısa sürede tartışılır hale gelir.

### 2.10.4. İç Denetimin Kuruma Değer Katan Danışmanlık Fonksiyonunu Algılama Durumu

İç denetimin tanımında da anlaşıldığı üzere iki fonksiyonu vardır. Birincisi, makul güvence sağlama, ikincisi iş ve süreçlerin etkinlik ve verimliliğine yönelik danışmanlık faaliyetidir. Danışmanlık hizmeti, herhangi bir idari sorumluluk üstlenmeden, kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve değer katmak amacını güden, niteliği ve kapsamı denetlenen ile birlikte kararlaştırılan işişari faaliyetler ile buna bağlı diğer faaliyetlerdir. Bu sistem geleneksel denetim sisteminde kısıtlıdır. Uluslar arası sisteme uygun iç denetim sisteminde danışmanlık en önemli ikinci fonksiyondur. Modern denetim sisteminin geleneksel denetim sisteminden en önemli farkı kuruma değer katan danışmanlık fonksiyonunun olmasıdır. İç denetimin yönetim ve kontrol süreçlerini iyileştirmeye yönelik görevleri ön plandadır.



Kamu kurumlarında iç denetçiler dışındaki diğer çalışanların iç denetimin kuruma değer katan danışmanlık fonksiyonunu hangi düzeyde algıladıklarına yönelik sorulan soru ve ankete katılan iç denetçiler tarafından verilen cevap aşağıda Tablo 13'te gösterilmiştir.

**Tablo 13. İç Denetimin Danışmanlık Fonksiyonunun Algılanma Düzeyi**

İç Denetimin Danışmanlık Fonksiyonunun Algılanma Düzeyi	Kesinlikle Katılıyor		Katılıyor		Kararsızım		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum		Toplam	
	29	30,5	55	57,9	4	4,2	5	5,3	2	2,1	95	100
11- İç denetimin katma değer yaratan danışmanlık yönüne ilişkin işlevleri, iç denetçiler dışında yeterince anlaşılabilir değildir.	29	30,5	55	57,9	4	4,2	5	5,3	2	2,1	95	100

Yukarıdaki tabloda ankete katılan iç denetçilerden kesinlikle katılanlar ile katılanları birleştirdiğimizde % 88,4 gibi yüksek oranla iç denetimin katma değer yaratan danışmanlık yönüne ilişkin işlevleri iç denetçiler dışında yeterince anlaşılabilir olmadığı görülmektedir.

Bu durum göstermektedir ki; iç denetçiler dışında kamu kurumlarında gerek üst yöneticiler gerekse diğer çalışanlar tarafından iç denetimin ana unsurlarından biri olan kuruma değer katan danışmanlık yönü pek algılanmamaktadır. İç denetim sisteminin amacı anlaşılabilir değildir. İç denetimin danışmanlık unsuru anlatılmalıdır ve geleneksel denetim sisteminde var olan sorgulayıcı, hata arayıcı ve cezalandırıcı sistemden farklı olduğu ortaya konulmalıdır. Yoksa iç denetim sisteminden beklenen fayda sağlanamaz. Bu yanlış algılamaların en önemli sebebi iç denetim sisteminin kamu kurumlarında yeni olması ve teftiş sisteminden farkının yeterince anlatılmamasıdır.

**Devam edecek...**