

Research Article/*Araştırma Makalesi*

KAMU KURULUŞLARINDA İÇ DENETİM FAALİYETİNE İLİŞKİN SORUNLAR VE İSTANBUL İLİNDEKİ KAMU KURULUŞLARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Hidayet ŞAL¹

Submitted/Başvuru: 17.10.2024

Last Revised/Son Düzeltme: 23.08.2025

Accepted/Kabul: 03.09.2025

Öz

2003 yılında kabul edilerek kamu kurumlarının çalışma hayatına giren, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunuyla beraber kamu mali kontrol alanında köklü değişimlerin başlayacağı anlaşılmış olmakla birlikte, aradan geçen çeyrek aşırı yakın süreçte iç denetim halen tartışılan bir konu olmuştur. Bu çalışmanın içeriğinde; kamu sektöründe, iç denetime ilişkin uygulama sorunlarını ortaya koyabilmek sektöründe, ilindeki kamu kurum ve kuruluşlarının iç denetim faaliyetlerinin niteliğinin incelenmesi ve bu amaca yönelik bilgi toplanması amaçlanmıştır. Bu amaçla kamu personeli niteliğindeki iç denetçi meslek mensupları için bir soru formu geliştirilerek nitel bir araştırma çalışması olan mülakat tekniği yüz yüze uygulanmıştır. Mülakatın uygulandığı sınırlı sayıda katılımcıdan edinilen geri bildirimlerde; kamu kurumlarındaki iç denetim faaliyetlerinin etkililiğini

1 Doktora Öğrencisi, Hidayet Şal, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Bölümü, d2140215007@ogr.sdu.edu.tr, Orcid No: 0000-0003-4332-2483

kısıtlayan birçok önemli sorunla karşılaşıldığı tespit edilmiştir. Bunlardan en önemlisi iç denetim faaliyetinde bağımsızlık meselesidir ki bilindiği üzere bağımsızlık tarafsızlığın ön koşuludur. Diğer yandan kamu iç denetçilerinin mesleki özlük haklarıyla ilgili sorunları genele yaygın bir uygulama olarak karşımıza çıkmakta ve özellikle kurumsal olgunluğunu henüz tamamlayamamış yeni yapılanmakta olan kurumlarda nitelikli personel açığı ve benimsenmekte olan kurum kültürü/etiği gibi sorunlar iç denetçileri ve dolayısıyla iç denetim faaliyetinin kalitesini olumsuz yönde etkilemektedir. Yaptığımız bu bölgesel inceleme bize, kamu sektöründe faaliyet gösteren kurumlarda iç denetimin bağımsızlığı ve tarafsızlığı, etik iklim ve denetim yarattığı katma değer konusunda ülke genelinde geniş çaplı araştırmalar yapılması gerektiğini de göstermektedir.

Anahtar Kelimeler: İç Denetim, Kamu Kuruluşlarında İç Denetim, Kamu Kuruluşlarında İç Denetimde Sorunlar, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu,

JEL Sınıflaması: M420

CHALLENGES OF INTERNAL AUDIT ACTIVITIES IN PUBLIC INSTITUTIONS: AN EMPIRICAL STUDY ON PUBLIC INSTITUTIONS IN ISTANBUL

Abstract

While it was understood that radical changes would begin in the field of public financial control with the enactment of Public Financial Management and Control Law No. 5018 in 2003, which entered the working life of public institutions, internal auditing has remained a controversial topic for nearly a quarter of a century. This study aimed to examine the nature of internal audit activities in public institutions and organizations in Istanbul and to gather information for this purpose to identify practical problems related to internal auditing in the public sector. For this purpose, a questionnaire was developed for internal auditors who are civil servants, and a qualitative research method was applied through face-to-face interviews. Feedback from a limited number of interviewees revealed several significant challenges that limit the effectiveness of internal audit activities in public institutions. The most significant of these is the issue of independence in internal auditing, which is known to be a prerequisite for objectivity of internal auditors. On the other hand, problems with public internal auditors' professional rights are a widespread practice. Especially in newly restructured institutions that have not yet reached institutional maturity, issues such as a shortage of qualified personnel and the prevailing corporate culture/ethics negatively impact internal auditors and, consequently, the quality of internal auditing activities. This regional analysis also demonstrates the need for extensive nationwide research on the independence and objectivity of internal auditing in public sector institutions, the ethical climate, and the added value created by auditing.

Keywords: Internal Audit, Internal Audit in Public Institutions, Internal Auditing Problems in Public Institutions, Public Financial Management Control Law No. 5018,

JEL Classification: M420

Extended Summary

Introduction

The primary objective of this study is to review the effectiveness of internal audit processes in public sector institutions in Istanbul, which accounts for more than one-fifth of the Country's economy, and to reveal the implementation problems that negatively affect the quality of internal audit activities.

In our study for this purpose, firstly a questionnaire form was developed to reveal the problems experienced in practice by internal auditors working in public institutions and organizations in Istanbul. In creating the questionnaire, opinions from both the academy and practitioners were used. Following this, some face to face interviews which is a qualitative research method were conducted with public internal auditors who could be reached by using the questionnaire.

First, the title of the interview participants was asked, and it was determined which titles they had such as CCP, CPA, Public Internal Auditor, Certified Internal Auditor (CIA), Internal Audit Manager, COSO Practitioner, Academician, etc. Afterwards, the following 9 questions were asked to the participants, and they were asked to answer them with reference to the internal audit activities of the Institutions they work for. Are you and your team provided with an independent working environment for your internal audit activities in the institution where you work? In cases of abuse (theft/corruption/bribery, etc.) that you detect in your institution, are the losses thoroughly examined and concluded in administrative and legal terms? If no, how does that make you feel? Can you perform your audit duty objectively? Are you restricted in terms of the work environment when examining the details of the signs of abuse you have identified? Is the internal audit regulation agreed at the beginning of the period mostly adhered to during the period? Or is this considered a procedural text? Do you think that your social rights and financial opportunities are sufficient as an internal audit officer working in the public sector? If no, does this push

you to look for a job in the private sector? What is the perspective of the institution you work for on ethical values? Do you use technology opportunities / artificial intelligence applications in your audit practices? As someone practicing internal auditing, what are your predictions about the future of the auditing profession?

Methodology

The method of the study is face to face interview method. Firstly, a standard survey form was created by using the opinions of both the academy and some internal auditors, and then face-to-face interviews were conducted with the internal auditors of some governmental institutions operating in Istanbul using this questionnaire.

Conclusion

Within the scope of this study, the general assessment and conclusions regarding the responses to the interview questions are summarized below:

- 1) It is understood that internal auditors working in public institutions in Istanbul mostly hold professional certificates and titles documenting the competence levels required by Law No. 5018 and the internal auditing profession. This situation will clearly have a positive impact on the quality of internal audit activities conducted in these institutions.
- 2) The public institutions under our study exhibit a clear lack of independence, and therefore impartiality, both structurally and in practice. This situation, which we consider a significant problem, requires us to question the quality of the audit. It reduces the level of trust in the audit.
- 3) The internal auditors in our research stated that the necessary disciplinary mechanisms were generally implemented by the institution's management for the frauds and losses they revealed during the audits, and that this was an indication that

the work they did was taken seriously by the management, and that the frequent changes in managers in the institutions they audited also had an impact on this.

- 4) While internal auditors in the organizations covered in our study noted weaknesses in independence of internal audit function, their responses suggest that they have a high level of awareness of independence and objectivity. This undoubtedly has a positive impact on audit quality.
- 5) Internal auditors stated that they were not restricted in their access to information and documents during their fieldwork, but they were affected by resource constraints stemming from the institution's budgetary issues. This situation negatively impacted audit quality.
- 6) Internal auditors stated that they do not generally have any problems with management regarding compliance with the audit charter, and they do not want to be responsible for possible negative consequences by acting in the opposite direction of those responsible, and they do not want to be subject to possible legal consequences.
- 7) Almost all internal auditors stated that their benefits were inadequate, that their competence levels were inconsistent with their salaries, and that their salaries were lower than those of the managers of the units they audited. Indeed, low salaries are a significant factor negatively impacting impartiality and, consequently, audit quality. While they did not explicitly state that they would resign due to salary, they stated that other colleagues had resigned from public internal auditing positions to join the private sector for this very reason.
- 8) While internal auditors working in organizations with a long history of internal auditing stated that management prioritizes ethical values throughout the organization, internal auditors in organizations where internal control systems and internal audit staff are relatively new to the field stated that ethical values are poorly

understood throughout the organization. Considering that the concept of ethics reflects management's attitude and takes time to develop within organizations, it can be said that the results obtained reflect reality.

- 9) Internal auditors develop their own technological knowledge, but they experience difficulties in accessing technology due to budget constraints in the institutions they work in. In particular, the demands for acquiring and maintaining new technological systems cannot be met due to budgetary resource constraints.
- 10) Public internal auditors believe that the classical auditing approach has come to an end, and a new era has begun in which technology and IT applications are integrated into auditing activities. Internal audit must adapt to this era. The need for internal auditing will continue to grow in the future, and its importance will continue to prevail.

1. Giriş

Türkiye’de kamu sektöründeki mali yapının karmaşıklığı, ağır işleyişi ve denetlenebilirliği uzun yıllardan beri eleştirilmiştir. Bu bağlamda hem Avrupa Birliği normlarına hem de uluslararası raporlama ve standartlara uygun bir mali yapı ihtiyacını giderecek düzenlemeler yapılması planlanmıştır. Çeşitli ülke uygulamalarının incelenmesi sonucunda, hem ülkenin yerel mali yapısını gözeten hem de kamu kurumlarını uluslararası mali standartlara uyumlu hale getirmeyi amaçlayan bir düzenleme yasalaşmıştır. 10.12.2003 tarihinde kabul edilerek kamu kurumlarındaki mali yönetim sistemine entegre edilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) ile kamunun mali yapısında köklü değişiklikler gerçekleştirilmiştir. Bu yasa ile kamu kurum ve kuruluşlarında iç denetim birimlerinin kurulması, iç kontrol sistemlerinin ve denetim uygulamalarının etkinleştirilmesi, denetçi kadrolarının oluşturulması gibi bir dizi reformun yasal zemini hazırlanmıştır.

5018 Sayılı KMYKK’da iç kontrol; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünü olarak tanımlanmıştır. İç denetim; kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek suretiyle kuruma değer katmayı ve faaliyetlerini geliştirmeyi amaçlayan bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. Kurum özelinde ise bu amaç, ilgili ulusal mevzuat ve kurum içi iç denetim yönergesi ile somutlaştırılmaktadır (IIA, 2017).

Bu çalışmanın temel amacı; Ülke ekonomisinin beşte birinden fazlasını oluşturan İstanbul ilinde kamu sektöründe faaliyet gösteren kuruluşlarda, iç denetim faaliyetlerinin etkinliğini incelemek ve iç denetim faaliyetinin niteliğini olumsuz yönde etkileyen uygulama sorunlarına dikkat çekebilmektir.

Çalışma temel olarak dört bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın ilk bölümünde literatür

incelemesi yapılmış ardından iç denetim kavramı, iç denetimin tarihsel gelişimi ve iç denetimin ulusal ve uluslararası boyutta ilgili kuruluşlarına ve uygulamalarına değinilmiştir. Çalışmanın üçüncü kısmında Türkiye'nin kamu sektöründeki kurumlarının iç denetim faaliyetlerinin yasal zemini ele alınmıştır. Son olarak iç denetim faaliyetlerinin etkililiğini incelemek ve iç denetim faaliyetinin niteliğini olumsuz yönde etkileyen uygulama sorunlarına dikkat çekebilmek amacıyla yüz yüze anket/mülakat yöntemiyle yapılan bir araştırmaya yer verilmiş ve bu araştırma sonuçları değerlendirilerek kamu kuruluşlarında yürütülen iç denetim faaliyetinin niteliğini olumsuz yönde etkileyen uygulama sorunları ortaya konulmuştur.

2. Literatür İncelemesi

Araştırmanın hazırlanma aşamasında ulusal ve uluslararası literatür taraması yapılmış olup bu bağlamda kamu kuruluşlarında iç denetim faaliyetinin etkililiğini konu edinen akademik çalışmalar araştırılarak çalışmamızla doğrudan ilgili olabilecekler incelenmiştir. Bunların içeriği özetle aşağıda verilmiştir.

Tufan ve Görün'ün 2013 yılındaki çalışmasında, Türkiye'deki kamu kurumlarının iç denetim uygulamaları uluslararası iç denetim standartları çerçevesinde incelenmiş; iç denetim birimlerinin işleyen ve aksayan yönleri ele alınmıştır. Söz konusu çalışmada iç denetimin yönetim fonksiyonlarının icrasında önemli bir rol oynadığı, iç denetçi istihdam eden kurumların büyük bir kısmında bağımsız bir iç denetim biriminin oluşturulduğu, bu birimlerde bazı sertifika ve belgelere sahip iç denetçilerin istihdam edildiği, iç denetçilerin üst yönetimin desteğini alarak, bağımsız bir şekilde iç denetim faaliyetlerini icra ettikleri yönünde görüş bildirdiğine yer verilmiştir.

Barasa (2015), *Statistical Analysis of the Role of Internal Audit in Promoting Good Governance in Public Institutions in Kenya (2015)*, başlıklı makalesinde Kenya'da kamu kuruluşlarında iç denetimin üç temel fonksiyonu- yönetim, kontroller, risk yönetiminin iyi yönetişime katkılarını ortaya koymaya çalışmıştır.

Karcioğlu ve Kurnaz (2017)'in makalesinde ise; kamu kurumlarında iç denetim faaliyet-

lerinin yürütülmesinde karşılaşılan başlıca sorunların tespiti ve hangi kurumlarda ne tür sorunların ön plana çıktığı, kamu iç denetçilerine yönelik bir anket ile ortaya konulmaya çalışılmıştır. Sonuçta, kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde birçok sorunla karşılaşıldığına vurgu yapılmış ve özellikle genel bütçeli kamu kurumlarında, iç denetimde genel bağımsızlık ve iç denetçilerin özlük haklarıyla ilgili sorunlar, mahalli idarelerde ise, mahalli idarelerde ise iç denetçilerin görev, yetki ve statülerine yönelik sorunlar olduğu belirtilmiştir.

Ele aldığımız bu çalışma ise kamu kurumlarının iç denetim faaliyetleri; ülkemizin mali anlamda lokomotifi olan İstanbul'daki seçilmiş kamu kurum ve kuruluşlarında iç denetim faaliyetine ilişkin sorunlar incelenmiştir.

3. Denetim Kavramı, İç Denetimin Unsurları ve Gelişimi

Modern yönetim uygulamalarının ayrılmaz bir unsuru olan denetim anlayışı hem Dünya'da hem de Türkiye'de daimî gelişim göstermektedir. Özellikle globalleşen iş hayatında örgütlerin hacimleri genişledikçe paydaş sayıları da artmış; bu durum kurumlarda objektif verilere ulaşma amacıyla denetim ihtiyacını artırmıştır ve artırmaya devam etmektedir.

İç denetim faaliyetinin kapsamı kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinden oluşmaktadır. Bu temel üç süreci detaylandırdığımızda alt başlık olarak sayısız konuya ulaşabiliriz. Fakat bunlardan başlıcaları iç denetimin kapsamının çoğunluğunu oluşturur. Bunlar; iç denetimin temel ilkeleri, iç denetimin standartları, iç denetimin temel nitelikleri olan bağımsızlık, tarafsızlık, mesleki özen ve etik kurallar olarak sıralanabilir. Etik kurallar dürüstlük, tarafsızlık, gizlilik ve yetkinlik faktörlerinden oluşmaktadır. İç denetim, faaliyet veya birimlerin risk düzeyi esas alınarak sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla iç denetim standartlarına uygun olarak yapılır. Risk yönetimi, kurumların rekabet gücü ve operasyonel süreçlerinde genişleme, öngörü ve sürdürülebilirliği teşvik etme ihtiyacı için fırsatlar sunar (Almgrashi & Mujalli, 2024). Denetimin organizasyondaki rolü kapsamında yönetim ve risk yönetimi, örgütsel hedeflerin gerçekleşmesine katkı sağlar.

Stratejik zekanın önemli bir parçası olan denetim, mikro ekonomik düzeyde işletmeler-

de, güvenilir danışman rolleri yanında risk iştahları kabarık, egoları yüksek işletme yöneticilerine sürekli bir şekilde uyarma sorumluluklarını yerine getirirken; yarattıkları katma değerle, makro ekonomik bazda topluma hizmet sağlamaktadır (Cömert, 2022). Bu bağlamda iç denetim faaliyetinin temel amacı, yönetim-kontrol-risk yönetiminin etkinliğine ve verimliliğine dair güvence ve danışmanlık sunmasıdır. Ayrıca iç denetim, katma değerli bir yaklaşımla kurumsal hedeflere ulaşılmasına ve etkin kararlar alınmasına katkıda bulunmayı amaçlar. İç denetçiler bir iş döngüsündeki faaliyetleri geliştirmek ve onlara değer katmak için çalışır. Bu görevlerini yerine getirirken iç denetçinin şahsi olarak objektif, iç denetim faaliyetinin de bağımsız çalışması gerekmektedir. Bu çalışmada söz konusu unsurlar kamu kesimi bağlamında ele alınmaktadır.

Yönetsel düşüncenin temelleri üzerine çalışmalar yapmış Fransız mühendis Henry FAYOL'un öne sürdüğü denetim kavramı; planlama, organize etme, kumanda etme ve koordine etmeyle birlikte yönetimin beş fonksiyonundan sonuncusunu oluşturmaktadır. Buna anlayışa göre denetim; "işletmede yapılan her şeyin plana, verilen emirlere ve kabul edilen ilkelere uygun olarak yürüyüp yürümediğinin incelenmesidir. Kontrol ile amaçlanan yapılan hataları, yanlışları meydana çıkarıp onları düzeltmek ve bir daha tekrarlanmasını engellemektir" (Zehir & Karaboğa, 2020).

İç kontrol ve iç denetim kavramları birbirine yakın olguları ifade etmektedir. İç kontrole atıfta bulunan bir kaynakta denetim kavramı; yasal, bilimsel, düşünsel yöntemlerle önceden belirlenen standartlardan hareket edilerek işlemlerin ve mevcut uygulamaların bu standartlara uygunluğunun değerlendirilmesi, uyumsuzlukların belirlenmesi, giderilmesi ve gelecekte de bu tür risklerin ortaya çıkma ihtimaline karşılık alınan risk ve sistem bazlı, proaktif kontrol zinciri olarak tanımlanmıştır (Aksoy, 2006). İç kontrol ise bir organizasyonun hedeflerine ulaşmasını ve bir organizasyonun hedeflerine ulaşmasını engelleyebilecek risklerin azaltılmasını sağlamak için tasarlanmış prosedürler, politikalar ve önlemlerden oluşur (Manoukian, 2021). İç kontrolü, iç denetimden ayıran fark, iç kontrolün devam eden bir sistem olmasıdır.

Kurumların genellikle kendi çalışanları tarafından ve işletmenin mali ve mali olmayan fa-

aliyetleri incelenerek, inceleme sonunda vardıkları kanaatlerini işletme yönetimine rapor halinde vermeleri (Mermerci, 2011) de denetimin genel tanımıdır. Bu tanımda denetçilerinin genellikle kurumun kendi bünyesindeki personellerden seçilerek görevlendirildiği vurgulanmıştır. Söz konusu durumda personel denetçilerin işverene sadakat kaygıları çıkar çatışması doğurabileceğinden, denetçilerin objektif değerlendirme yapamadıkları; bu sonucun da iç denetim faaliyetinin güvenilirliğini zedelediği söylenebilir.

Uluslararası İç Denetçiler Örgütü (International Organization of Internal Auditors-IIA)'nın yayımladığı, Uluslararası Mesleki Uygulamalar Çerçevesi'nde (International Professional Practices Framework-IPPF) ise iç denetim şu şekilde resmi olarak tanımlanmıştır: bir kurumun operasyonlarına değer katmak ve geliştirmek için tasarlanmış bağımsız, objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. Risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek için sistematik ve disiplinli bir yaklaşım getirerek bir kuruluşun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olur (IIA, 2017).

Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (Confederation of European Institutes of Internal Auditing-ECIIA) ise iç denetimi; içsel sınırlamalara veya coğrafi kısıtlamalara bakmaksızın bir kurumun bütün faaliyetlerini ve yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin kurumun karşı karşıya olduğu bütün risklerin belirlenmesi, tanımlanması ve giderilmesi konusundaki yeterliliğini ve etkililiğini kapsayan faaliyetler bütünü olarak tarif etmektedir (ECIIA, 2001).

Türkiye Cumhuriyeti Resmî Gazete (12.07.2006/26226) sayısında yayımlanan iç denetçilerin çalışma usul ve esasları hakkında yönetmelikte kapsamlı bir iç denetim kavramı yapılmıştır. “Kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti” ifadesiyle resmi olarak tanımlanmıştır.

İç denetçi ise işletme örgütü içinde yürütülen denetim eylemlerinin sonuçlarını, örgüt içinde en etkili şekilde değerlendirmeye alacak bir yönetim birimine raporlama yapan kadroların genel adıdır (Cömert, 2016). İç denetimin uygulayıcıları, denetimin tasarımı

değerlendirirken özellikli durumlara odaklanarak düzenli bilgi akışı üretirler. Böylelikle faaliyetin başarılı ve aksayan tarafları tespit edilerek geliştirilmesi doğrultusunda önerilerde bulunurlar (INTOSAI GOV 9100, 2004). İç denetim kavramını özümseyebilmek için dış denetim ile karşılaştırması yapılır. Böylelikle aynı ve farklı özellikleri ortaya konularak bağımsız denetim ve iç denetimin amaçları daha net anlaşılabilir ve önemi kavranabilir. Her iki denetim türü de kurumlara güvence veya danışmanlık hizmeti sunarlar. Bunun yanında kurum faaliyetlerinin etkinliğini değerlendirerek hedeflere yaklaşılmasına destek sağlar. Aşağıdaki maddelerde ise bu iki denetim türünün farkları belirtilmektedir:

- İç denetim hizmet verdiği kuruluş için çalışırken; dış denetim üçüncü taraflara hizmet verir.
- İç denetim kontrol, mali performans, uyum ve operasyonel etkinlik için güvence ve danışmanlık sağlarken; dış denetim mali raporlama ve uyumluluk için güvence sağlar.
- İç denetim geleceğe odaklanırken; dış denetim güncel ve geçmişteki işlemleri inceler.
- İç denetim kurum yönetimine raporlama yaparken; dış denetim yönetimden bağımsız olarak çalışmalarını raporlar.

İç denetimin icrası ise kontrollerin tasarımlarının test edilmesi, kontrollerin etkililikleri ve etkinliklerinin test edilmesi, raporlama ve bulgu takibi birbirine bağlı süreçlerinden oluşmaktadır (Sawyer, 2016). İç denetimin icrası, gerekli değerlendirmelerin yapılması ve raporlama aşamasıyla neticelenerek tekrar kurum yönetimine sunulur.

3.1. İç Denetimin Unsurları

İç denetim, bir organizasyonun faaliyetlerini değerlendirmek, riskleri yönetmek ve iş süreçlerini geliştirmek amacıyla bağımsız ve objektif bir şekilde gerçekleştirilen bir süreçtir. İç denetimin başarılı bir şekilde gerçekleştirilmesi için belirli unsurlar bulunmaktadır. İç denetimin unsurları farklı kaynaklarda sadece IIA'nın uluslararası iç denetim standart-

larında veya Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi (Committee of Organizations Supporting the Treadway Commission-COSO)'nin iç kontrol çerçevesinde belirtilen iç denetimin tanımıyla sınırlı tutulmuş olsa da geniş bağlamda aşağıda belirtilen unsurdan söz edilmeden iç denetimin unsurları eksik kalır.

3.1.1. Bağımsızlık ve Objektiflik: Kelime anlamı olarak birbirine yakın olan bu iki kavram, teoride farklı denetim unsurlarını belirtir. İki kavram arasındaki en ayırt edici durum bağımsızlık iç denetim faaliyetinin bir niteliğiysen objektiflik iç denetim ekibinin şahsi özelliğidir. Objektiflik unsuru iç denetçilerden yansız olmalarını, başkalarının görüşlerine bağlı kalmayarak şahsi çalışmalarını yargıya ulaştıklarını gerektirir. Denetim ekibinin olaylara bakış açılarının önyargısız olması ve çıkar çatışmalarından imtina etmeleri beklenir (Dordevic & Dukic, 2017). İç denetim organizasyonunun topyekûn bağımsız ve tarafsız olmaları önemlidir. Böylelikle denetim faaliyetlerinin etkililiğini artar ve sonuçların güvenilir olmasına yardımcı olur.

3.1.2. Yeterlilik ve Mesleki Özen: Yeterlilik, iç denetçilerin uygun eğitim, deneyim ve yeteneklere sahip olmaları gerekir. Ancak bu durumda denetim faaliyetlerinin tam ve etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi sağlanır. Yeterlilik, görevleri etkin bir şekilde yürütmek için iç denetçilerin ihtiyaç duyduğu bilgi, beceri ve yetkinliklerdir. Denetim ekibinin eğitim, planlama, işe alım ve gözetim fonksiyonları ile iç denetimin genel yeterliliğini sağlamalıdır. İç denetçiler; sürekli eğitim, deneyim kazanma, mesleki gelişim fırsatlarını değerlendirme, sertifikasyon yoluyla yetkinliklerini korumalı ve geliştirmelidir (Wiyantoro & Yazid 2018).

Gerekli mesleki özen, aynı şartlarda makul düzeyde ihtiyatlı ve yetkin bir iç denetçiden beklenen özen ve becerinin gösterilmesi anlamına gelir. Gerekli mesleki özeni gösteren bir denetçiden görevini uluslararası iç denetim standartlarına uygun olarak yürütmesi beklenir (Wassie & Lakatos, 2024). İç denetçiler görevin önemini, karmaşıklığını, gerektirdiği kapsamı, faydalarına göre maliyetini; ayrıca önemli hata, suistimal ve uyumsuzluk olasılığını dikkate aldıklarında gerekli mesleki özeni sağladıklarından söz edilebilir. Tüm bu şartlar sağlandığında dahi gerekli mesleki özen, önemli risklerin hepsinin tanımlanacağını garanti etmez.

3.1.3. Yönetişim ve Risk Yönetimi: Yönetişim en geniş ifadeyle hesap verebilirlik, şeffaflık, sorumluluk ve adil yönetim sağlayan stratejik yönetim ve politikaları anlamına gelir. Kuruluşların iç ve dış çevresi ile etkileşimini, yetki hatlarını, iş yapısını ve ilişkilerini yönlendirir. Örgütlerde yönetişimin, kurumsal risk yönetimi ile entegre olması beklenir. Yönetişim ayrıca kuruluşun misyonu, vizyonu ve stratejik hedefleri bağlamında paydaşların beklentilerini karşılamalıdır. Yönetişim iç kontrol mekanizmasıyla riskleri yönetmek ve hedeflere ulaşma olasılığını artırmayı amaçlar.

Kurumsal risk yönetimi; kesintisiz bir süreçtir ve kuruluşun yönetici ve çalışanları başta olmak üzere tüm paydaşlarını kapsar. Risklerin, kuruluşun bütününe ele alan portföy bakış açısıyla yönetilmesini öngörür (Chatterjee & Bose, 2007). Ayrıca kurumsal değerin yaratılmasını, korunmasını, geliştirilmesini etkileyen risk ve fırsatlara odaklanır. Risk yönetimi fonksiyonu iç denetim bağlamında kuruluşun risk yönetimini sistematik, disiplinli ve risk temelli bir yaklaşımla değerlendirmeli ve kurumsal risk yönetiminin iyileştirilmesine katkıda bulunmalıdır. Risk yönetimi bağlamında iç denetim, kuruluşun iç kontrol süreçlerinin etkinliklerini ve verimliliklerini değerlendirir. Sürekli iyileştirmeyi teşvik eder. Etkin kontrollerin geliştirilmesinde, iyileştirilmesinde ve sürdürülmesinde kuruluşa destek olur.

3.1.4. Etik Kültürü: İç denetçilerden beklenen ve kabul edilebilir davranışları tanımlayan ilkeler ve davranış kurallarıdır. Örgütlerde etik davranış ve kültürü oluşturulmasını teşvik eder. İç denetçiler için bir rehber niteliğinde olup kabul edilemez davranışlar açıklanır.

Etik kültürü dürüstlük, tarafsızlık, gizlilik ve yetkinlik olmak üzere 4 temel ilkedен oluşmaktadır. Dürüstlük görevinin ve sorumluluğunun gerektirdiği özeni göstermeyi, mevzuata ve yasalara uymayı ifade eder (Everett & Tremblay, 2014). Tarafsızlık önyargıdan ve tarafsızlığın zedelendiği hallerde görevden kaçınmayı ifade eder. Tarafsızlığa aykırılık oluşturabilecek tüm gerçekler açıklanmalıdır. Hatta bu ilke gereği denetçi ilgili görevdeki tarafsızlığı konusunda rahat hissetmiyorsa, ekipten çıkarılmayı talep etmelidir. Gizlilik ilkesi; denetimde elde edilen bilgilerin korunmasını, yasalara uygun

ve yalnızca görevin gerekleri için kullanılmasını öngörür. Görev esnasında edinilen bilgilerin kişisel çıkarlar için kullanılmaması beklenir. Son olarak yetkinlik ilkesi denetim kadrosundan, iç denetim için gerekli bilgi, beceri ve deneyim konularında mesleki olarak yeterli olması gerekliliğini ifade eder. İç denetçiler sürekli mesleki gelişim ve yeterli performans seviyelerini koruma bilincine sahip olmalıdır.

3.2. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi

İç denetimin tarihsel gelişim sürecine kişisel çalışmalarıyla katkı sağlayan İngiliz akademisyen Lawrence Baron Sawyer, modern denetimin babası olarak anılmaktadır. İç denetim mesleğin liderliğini yürütmüş ve savunucusu olmuştur. 1973 yılında yayınladığı “Sawyer’s- İç Denetçiler İçin Rehber” kitabı, iç denetim sektöründe çerçeve niteliğinde bir referans kaynak niteliğindedir. İç Denetimin Temelleri, İç Denetim Süreçleri ve Yöntemleri ve Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi ve Uyumun Temelleri başlıklarında üç ciltten oluşan kitap, mesleğin şekillenmesine yardımcı olmuştur. Eser vizyon olarak; modern iç denetçilerin yalnızca teknik bilgi ve içgörüye sahip olmaları değil, aynı zamanda günümüzün karmaşık iş dünyasında faaliyet göstermek için gerekli zihinsel duruma ve yönetici varlığına da sahip olmaları gerektiğini öngörür.

Modern anlamda iç denetim faaliyetinin gelişim süreci, Sanayi Devrimi’nin sonucu olarak Dünya genelinde ticari faaliyetlerin hacimsel artışı, şirket hisselerinin menkul kıymet borsalarında işlem görmeye başlaması, çok ortaklı ve küresel çapta şirketlerin ortaya çıkması; bu bağlamda iş hayatında ortaya çıkan gereksinime paralel olarak seyretmiştir. İç denetçilik itibarlı bir meslek olmuş, standartlar ve etik kuralların belirleyicisi olarak Bölgesel ve Dünya çapında meslek örgütleri ortaya çıkmıştır.

Bir asıra yaklaşan tarihçesiyle metodolojik anlamda modern denetim faaliyetinin başlangıcı, ABD’de kurulan Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü olarak kabul edilmektedir. Devamında bölgesel ve global çapta ortaya çıkan otoriteler, denetimin geleceğine referans olmuşlardır. Dünyada ve Türkiye’deki iç denetim faaliyetlerinin gelişim süreci, kronolojik olarak Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1: İç Denetim Sürecinin Tarihsel Gelişimi

1941	1978	1995	2013
1953	1992	2001	2025
1941	İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)'nın kuruluşu		
1953	Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI)'nın kuruluşu		
1978	Uluslararası İç Denetim Standartlarının belirlenmesi		
1992	COSO İç Kontrol Çerçevesinin yayımlanması		
1995	Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE)'nin kuruluşu		
2001	Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (ECIIA)'nın kuruluşu		
2007	Kamu İç Denetçileri Derneği (KİDDER)'nin kuruluşu		
2013	COSO İç Kontrol Çerçevesi'nde revizyon		
2025	Uluslararası İç Denetim Standartları'nda revizyonun yürürlüğe girişi		

Kaynak: Tablo, iç denetimin tarihsel sürecinden yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

İç denetimin gelişim serüveni Tablo-1 ile sınırlı kalmayarak 2004 yılında IIA tarafından iç denetim standartları güncellenmiştir. Günümüzün şartlarında örgütlerin kurumsal risk yönetimi ihtiyaçlarını giderebilecek, güvence ve danışmanlık görevlerini bilgi kullanıcılarına objektif şekilde aktarabilecek şekilde yeniden oluşturulmuştur (Kırcıoğlu & Yanık, 2010). 2016 yılının son çeyreğinde uluslararası iç denetim standartlarına iç denetimin misyonu ve iç denetimin temel prensipleri bölümleri eklenerek otorite güçlendirilmiştir. Son olarak 09.01 2024 tarihinde yayımlanan Yeni Uluslararası İç Denetim Standartları; 09.01.2025 tarihinde yürürlüğe girerek uygulanmaya başlanmıştır.

4. İç Denetime Yönelik Kuruluşlar ve Otorite Sistemler

Dünya genelindeki küreselleşme furçasının beraberinde getirdiği ticaret hacmindeki artış eğilimi, ticari ve hukuki altyapıların güçlenmesi için ülkeler üstü platformlarda standartlar belirlenmesi ihtiyacını doğurmuştur. Bu süreçte kurumların teknolojik gelişmelere ayak uydurma ve bilişim teknolojilerinden yararlanma istekliliği, işleri hızlandırma ve kolaylaştırma çabası; uluslararası standartlar belirleyici bölgesel ve küresel kuruluşların ortaya çıkmasına, denetim sektörünü yönlendirmeye sebep olmuştur. Ulusal ve uluslararası düzeyde iç denetim kuruluşları ve sistemleri:

- **IIA- The Institute of Internal Auditors:** Uluslararası İç Denetim Enstitüsü'nün kuruluşu modern denetim anlayışının miladı kabul edilmektedir. Genel merkezi ABD'nin Florida eyaletinde bulunan kurum 1941'de kurulmuştur. Enstitüsü'nün temel görevi, iç denetim mesleği için rehberlik sağlamak, uluslararası denetim standartları geliştirmek ve iç denetim mesleğine öncülük etmektir. Enstitü yaklaşık 200.000 üyeye sahip global bir iç denetim uzmanı çalışanlar topluluğudur. Dünyada genelinde yerel temsilcilikleri bulunan Kurum, birçok ülkeden enstitüleri tek çatı altında birleştirmiştir. IIA; akreditasyon, eğitim, araştırma ve teknik rehberlik alanlarında uzmanlaşmıştır (Öztürk, 2019). Kurumun misyonu küresel çapta iç denetim mesleklerine dinamik liderlik sağlamaktır. İç denetim mesleği için dünya çapında standart belirleyen tek organdır. İç denetçiler için Dünya çapında tanınan ve kabul gören CIA unvanını veren tek sertifikalandırma kuruluşudur.
- **INTOSAI- The International Organization of Supreme Audit Institution:** 1953'te Küba'da kurulan Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı, iç denetim birimi olarak Sayıştayların Dünyadaki gelişimi farklı ülkelerin yüksek denetim kurumlarını bir çatı altında toplamak girişimiyle faaliyetlerine başlamıştır. 190'ı aşkın ülke üyeliği ile en geniş katılımlı uluslararası teşkilatlardandır.
- INTOSAI'nin amacı Kurum tarafından şu şekilde belirtilmektedir: "Yüksek denetim kurumlarında bilgi gelişimini ve transferini teşvik etmek, dünya çapında kamu sektörü denetimini geliştirmek ve çalışanların mesleki kapasitelerini artırmak üzere kurumsallaşmış bir çerçeve sağlamaktır." Kurum, uluslararası denetim standartları geliştirmek ve ülkeler arasında denetim kültürlerini ve birikimlerini paylaşmasına olanak sağlar. Türk Sayıştay'ı da 1965'ten bu yana INTOSAI teşkilatının asil üyesidir (Ağcakaya & Şal, 2022).
- **COSO- The Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission:** Treadway Komisyonu Sponsor Kuruluşları Komitesi olan COSO modeli; iç kontrolün net olarak tanımlanması, kapsamının ve unsurlarının tutarlı bir şekilde ortaya konması amacıyla Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü

(AICPA)'nın da kurucularından olduğu ABD'deki beş bağımsız muhasebe ve denetim meslek kuruluşu tarafından oluşturulmuştur (Türedi, 2016). COSO'nun misyonu; iç kontrolü, risk yönetimini, yönetişimi ve dolandırıcılığı önlemeyi geliştiren düşünce liderliğini geliştirerek kuruluşların performansını artırmalarına yardımcı olmaktır.

COSO iç kontrol bütünlük çerçevesi, örgütlerde yönetim ve çalışanlar tarafından yürütülen; operasyonel faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği, finansal raporlamanın güvenilirliği, yasal mevzuata uygunluk ile ilgili hedeflerine ulaşılmasına ilişkin makul güvence sağlamak üzere tasarlanmış bütünlük bir çerçevedir. COSO kontrol çerçevesi 5 bileşenden oluşmaktadır. Bunlar:

- **Kontrol Faaliyetleri:** Yönetimin talimatlarının yerine getirilmesini sağlamaya yardımcı olan politikalar ve prosedürlerdir.
- **Risk Değerlendirmesi:** Hedeflere ulaşmak için risklerin belirlenmesidir.
- **Bilgi ve İletişim:** Bilgiler, görevlerin yerine getirilmesini sağlayacak şekilde, belli bir sürede belirlenmeli ve iletilmelidir.
- **İzleme:** İç kontrolün performansı ve sapmalar izlenmelidir.
- **Kontrol Ortamı:** Yönetiminin kuruluşa yansıyan kontrol tutumunu ve tarzını belirler. Kontrol bileşenlerinin temelidir. Kuruluş genelinde disiplin ve kontrol anlayışı sağlar.
- **ISO 31000 International Organization for Standardization Risk Management:** ISO 31000 Risk Yönetim Standardı, COSO iç kontrol ya da risk yönetim çerçevelerine göre daha uygulama bazlı olup karar verme süreçlerinin bir parçasıdır. ISO Uluslararası Standartlar Teşkilatı 1947 yılında İsviçre'de kurulmuştur. Sektörlere göre tavsiye niteliğinde standartlar belirler ve gerek duyuldukça güncellemeler yapar. ISO 31000, risk yönetimine ilişkin ilkeleri ve yönergeleri sağlayan uluslararası bir standarttır. Bir kuruluş genelinde risklerin tanımlanması, analiz edilmesi,

değerlendirilmesi, tedavi edilmesi, izlenmesi ve iletilmesi için kapsamlı bir yaklaşımın ana hatlarını çizer. ISO 31000, ilk olarak 2009 yılında ISO standartları bünyesindeki yerini almış, son olarak 2018 yılında güncelleme görmüş ve ISO 31000:2018 başlığıyla COSO ile Dünya genelinde çok kullanılan iç denetim yönetim tercihlerindendir.

- **TİDE- Türkiye İç Denetim Enstitüsü:** 19.09.1995 tarihinde İstanbul'da ulusal çapta kurulan enstitü, 1996 yılında IIA ve ECIIA'ya üye olarak uluslararası düzeyde akredite olmuştur. Enstitü; kamu, üretim, hizmet gibi farklı sektörlerden ve kurumlardan yaklaşık 3000² üyeye hizmet vermektedir. Enstitü üyeleri, uluslararası iç denetim kuruluşlarının yönetim kadrolarında ülkemizi temsil etmektedir. Meslekte mükemmelliğin küresel paydaşı olma vizyonu ile çalışan TİDE, hizmetleri ile mesleğin profesyonellerine ve iş dünyamıza güncel kalmak, gelişim ve büyümenin ortağı olmak konusunda fırsatlar sunmaktadır. TİDE, meslekte küresel gelişim ve mükemmelliğin paydaşı olmak vizyonu ile paydaşlarına değer katma misyonunu sürdürmektedir. Mesleki gelişim ve yetkinlik eğitimlerine ilave olarak, iç denetim profesyonellerinin küresel yetkinlik belgesiyle sertifikasyonunun artırılmasına destek olmakta, sürekli profesyonel gelişim konusunda öncülük etmektedir.
- **KİDDER- Kamu İç Denetçileri Derneği:** KİDDER, 2007 yılında Ankara'da ulusal düzeyde bir dernek statüsünde faaliyetlerine başlamıştır. Kamu alanında faaliyet gösteren iç denetçi üyelere sahip olan Dernek, ülkemizde iç denetimin gelişiminin sürdürülebilirliğinin sağlanması, iç denetçilerin mesleki yeterliliklerinin artırılması ve haklarının temsilcisi olmayı şiar edinmiştir (Topal, 2018). Kuruluşun amacı; iç denetimin kamu kesimindeki farkındalığının artırılması kapsamında görüşme ve girişimlerde bulunmaktır. Meslektaşlar arasındaki dayanışmayı teşvik eder ve mesleğe yeni başlayacak iç denetçi adayların sınav süreçlerinde eğitsel faaliyetlerde bulunur. Ayrıca iç denetim mesleğinin statüsünü güçlendirmek ve saygın konuma getirmeye yardımcı olmaktadır. Dernek, yetkin ve etkili iç denetim faaliyetini destekler, sürdürülebilirliği için çabalar.

2 2025 yılı verileriyle www.tide.org.tr kaynağından edinilmiştir.

5. Kamu Sektöründe İç Denetim

5.1. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

Ülkemizde mevcut iç kontrol düzenlemeleri incelendiğinde, kamu mali yönetimi ve kontrol sistemine yönelik temel düzenlemeler, bilindiği üzere 10.12.2003'te mevzuatımıza giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile yapılmıştır. Bu kanun çerçevesinde hazırlanıp İç Denetim Koordinasyon Kurulu nezdinde uygulanan düzenlemelerle kamu mali yönetimi ve kontrol sistemi, uluslararası standartlara ve Avrupa Birliği uygulamalarına uyumlulaştırılmış ve bu kapsamda etkin bir iç kontrol sistemi oluşturulması amaçlanmıştır. Anılan kanunun 55. Maddesinde iç kontrol şu şekilde tanımlanmıştır: “İdarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenli olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçlerin denetimini kapsayan mali ve mali olmayan kontroller bütünüdür.”

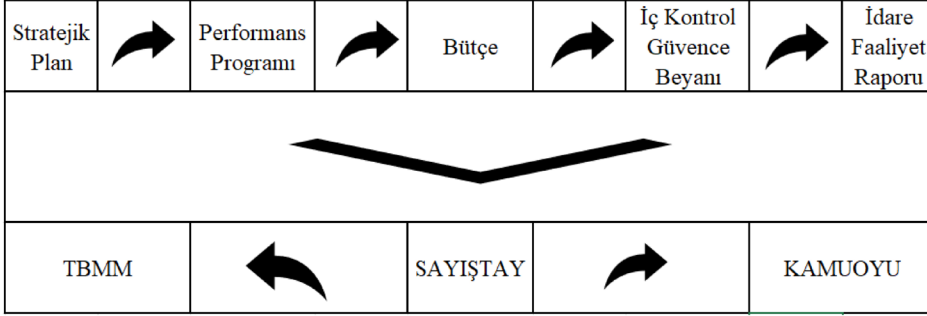
5018 sayılı Kanuna dayanılarak hazırlanan yönetmeliklerde, iç kontrol sistemine ilişkin kurumsal görev ve sorumluluklara yer verilmektedir. Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte: İç kontrolün mali hizmetler fonksiyonu kapsamında sayılması, iç kontrol sisteminin kurulması, standartların uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapılması, idarenin görev alanına ilişkin konularda standartlar hazırlanması, ön mali kontrol görevinin yürütülmesi, amaçlar ve sonuçlar arasındaki farklılığı giderici ve etkililiği artırıcı tedbirlerin önerilmesi konuları düzenlenmiştir. Yine anılan Kanunun İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslarında; Kanuna ve iç kontrol standartlarına aykırı olmamak koşuluyla, idarelerce görev alanları çerçevesinde her türlü yöntem ve özellikli işlemlere ilişkin standartlar belirlenebileceği (Türkdoğan, 2016) düzenlenmiştir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından uluslararası normlar çerçevesinde hazırlanan Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği kapsamında kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin oluşturulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesi amacıyla 5 iç kontrol bileşen-

ni altında toplam 18 standart ve bu standartlar için gerekli 79 genel şart belirlenmiştir. Ayrıca bu standartlara uyum konusunda idarelerce uygulanacak ilke ve yöntemler Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberinde yayımlanmıştır. Bu rehberde iç kontrol sistemlerini Kamu İç Kontrol Standartları ile uyumlu hale getirmek için gerekli çalışmaların belirlenmesi amaçlanmıştır.

5.2. İç Denetimin Kamu Yönetiminde Yeri ve Teşkilatı

İç kontrole yönelik sorumluluklar, 5018 sayılı Kanunda kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminin temel aktörleri olarak belirlenen üst yöneticiler, harcama yetkilileri, mali hizmetler birimleri, muhasebe yetkilileri ve iç denetçiler seviyesinde tanımlanmıştır. **Üst Yöneticiler:** İç kontrol sisteminin genel olarak gözetilmesinden sorumludur. **Harcama Yetkilileri:** Görev ve yetki alanları çerçevesinde, idari ve mali kararların alınması ve işlemlere ilişkin olarak iç kontrolün işleyişinin sağlanmasından sorumludur. **Mali Hizmet Birimleri:** İdarenin iç kontrol sisteminin kurulması, standartların uygulanması ve ön mali kontrol faaliyetlerinin yürütülmesinden sorumludur. **Muhasebe Yetkilileri:** Ödeme emri belgesi ve eklerinin kontrolü, muhasebe işlemlerinin belirlenmiş standartlar usulüne uygun olarak kaydedilmesi, raporlanması, muhafazası ve denetime hazır halde bulundurulmasından sorumludur. **İç Denetçiler:** İdarenin iç kontrol sistemlerinin denetlenmesi ve geliştirilmesi yönünde önerilerde bulunulmasından sorumludur. Bu noktada iç kontrol sorumluluklarının kamu idaresinin tüm yapı ve faaliyetlerini kapsadığı dikkat çekmektedir.

Tablo 2: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi

Kaynak: Tablo, kamu mali kontrol sisteminden yararlanılarak yazar tarafından kurgulanmıştır.

Kamu mali kontrol sisteminin bütünlüğü Tablo-2’de şematik olarak ele alınmıştır. Kamu idareleri mevzuat ve üst politikalar çerçevesinde belirledikleri amaçlara ulaşmak için stratejik plan yaparlar. İdareler stratejik planlarında belirlenen hedeflerin gerçekleşmesini ölçecek performans programları oluşturmakta, bu kapsamda edindikleri verileri kamuoyuyla paylaşmaktadırlar. Bu süreç Sayıştay tarafından denetlenmekte ve sonuçları ilgili kurumlara ve TBMM’ne raporlanmakta, aynı zamanda kamuoyuyla paylaşılmaktadır. Bu yapı yönetim açısından şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkelerinin gereği olarak tasarlanmıştır. Bu yapıda iç kontrol açısından önemli konulardan birisi yıllık idare faaliyet raporlarıyla birlikte üst yöneticilerin bizzat imzaladıkları iç kontrol güvence beyanlarının yayımlanmasıdır. Üst yönetici, iç kontrol güvence beyanı aracılığıyla her yıl en az 1 kez iç kontrol sisteminin idaresinin amaç ve hedeflerine ulaşma konusunda makul güvence sağladığını kanıtlara dayalı olarak beyan etmektedir.

6. Kamu Sektöründe İç Denetimin Etkinliği: İstanbul’daki Kamu Kurum Ve Kuruluşları Üzerine Nitel Bir Araştırma

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 2003 yılında kabul edilmesi ve İç Denetim Koordinasyon Kurulu nezdinde yürürlüğe konulan düzenlemeler ile kamu sektöründe teftişten farklı olarak proaktif bir rol de atfedilen ve uluslararası kalite ölçütleri

referans alınarak düzenlenen iç denetim dikkate değer bir önem kazanmıştır. Bu önemiyle birlikte ‘*kamu kuruluşlarında iç denetimin önemi ne kadar anlaşıldı?*’ Konu olmuştur ‘*etkililik düzeyi nedir?*’ sorusunun cevabı hep merak edilen bir konu olmuştur. Soruların cevabı kamu iç denetçilerinde olsa da bu cevapları cesurca ortaya koymak her zaman mümkün değildir. Yapılan birçok araştırma olsa da bazı yapısal sorunlar ortadayken sağlıklı sonuçlar almak da hiç şüphesiz pek mümkün değildir.

Bu çalışmada özellikle İstanbul’da faaliyet gösteren kamu kuruluşlarında iç denetimin niteliği ve iç denetçilerin denetim çalışmalarında temel olarak hangi sorunlarla karşılaştığı ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Bu amaçla çalışmamızda İstanbul ilindeki üniversite, kamu iktisadi teşebbüsü, akademik enstitü, yerel yönetim kurumları, belediye şirketleri gibi kamu kuruluşu niteliğindeki kurumların iç denetim birimlerinde görev yapan iç denetçilerle yüz yüze görüşmeler yapılması hedeflenmiştir. Bu hedef doğrultusunda öncelikle amaca yönelik güncel ve açık uçlu soruları kapsayan bir standart soru formu (anket) geliştirilmiş olup söz konusu anketin hazırlanmasında literatürden ve denetim meslek mensuplarının görüşlerinden yararlanılmıştır.

Süreçte 10 tane kamu kurumundan, 42 kişilik gruptan oluşan iç denetim personeli katılımcıya, söz konusu sorular yöneltilmiş; alınan cevaplar kalite ölçütü olarak kabul edilen uluslararası iç denetim standartlarına uygunluk açısından tarafımızdan değerlendirilmiştir. Mülakatlarda, katılımcıların yöneltilen soruları çekinmeden ve objektif bir şekilde yanıtlayabilmeleri için; değerlendirmelerde kurum adının ve denetçi kimliğinin gizli tutulacağı, anonim bir çalışma olacağı belirtilmiştir. Böylelikle günlük çalışma hayatındaki gerçeklere en yakın sonuçlara ulaşılabilirlik hedeflenmiştir.

6.1 Araştırmanın Hipotezi: Bu araştırmanın hipotezi “İstanbul gibi ülkemizin gerek ekonomik gerek sosyal bakımdan fark yaratan bir ilindeki kamu kurumlarında iç denetim faaliyetleri daha nitelikli yürütülür” şeklinde belirlenmiş olup, aşağıdaki mülakat sorularının katılımcılara yöneltilmesiyle bu hipotezin doğru olup olmadığı işi bizzat yürütenlerin görüşleriyle ortaya konulmaya çalışılmıştır.

6.2. Araştırmanın Metodolojisi ve Örneklemi: Çalışmada nitel bir araştırma olarak; İstanbul'da, aralarında kamu üniversiteleri, kamu iktisadi teşebbüsü, mesleki enstitü/dernek, mahalli idareler, belediye şirketleri gibi kamu kurumlarının bulunduğu 10 adet kamu kurum ve kuruluşuna ulaşılmıştır. Bu kurumlarda kamu personeli niteliğinde olan iç denetim yöneticileri, denetçileri, üst düzey yöneticileri ve akademisyenleri nezdinde olmak üzere 42 kişiden oluşan iç denetim meslek mensupları katılımcı kitlesine, mülakat yöntemi uygulanmıştır. Söz konusu kişilerin fiilen makamlarında yüz yüze ziyaret edilerek mülakat sorularının yöneltilmesi ve denetçilerin yorumlarını içeren açık uçlu geri bildirimlerin alınması; araştırmanın geçerliliğini, özgünlüğünü ve güvenilirliğini perçinleyen en önemli etken olmuştur. Araştırma; objektiflik ve gizlilik esasları doğrultusunda, gerçekleştirilmiştir. Bu çalışmada İstanbul ilindeki kamu kurumları örneklem kümesi olarak seçilmiştir. Söz konusu kurumların iç denetim birimlerinde görev yapan iç denetçilerin hedef alındığı çalışmada, iç denetim faaliyetlerinin (güvence ve danışmanlık hizmetleri) etkililiğini değerlendirmeye yönelik bir metodoloji izlenmiştir.

6.3. Araştırmanın Soruları: Mülakata katılan denetçilere ilk olarak çalıştıkları kurumu ve denetim ekibini tanıma amacıyla kişisel kariyerleri, sahip oldukları denetim bazlı sertifikaları, akademik yetkinlikleri hakkında sorular yöneltilerek genel bilgi toplanmıştır. Ayrıca katılımcıların istihdam edildikleri kurumların sektörlerine özgü iç denetim uygulamaları hakkında tecrübeleri dinlenmiş olup katılımcılar ile görüşmelerde aşağıdaki başlıklara yönelik sorular yöneltilmiştir:

- İç denetim faaliyetlerinin ve suiistimal soruşturmalarının objektif ve bağımsız yürütülüp yürütülmediği,
- İç denetim yönetmeliğine ve görev planlarına uyum düzeyleri,
- Suistimal olaylarının, idari ve yasal süreçler ile, zararların telafisi bağlamında sonuçlandırılıp sonuçlandırılmadığı,
- İç denetim personelinin ücretlerinin ve yan haklarının tatmin edici düzeyde olup olmadığı,

- Çalışılan kurum veya kuruluşun etik politikasının bulunup bulunmadığı ve mesleki etik kurallarına uyum düzeyleri,
- Denetim faaliyetlerinde teknoloji ve yapay zekâ kullanım durumları,
- İç denetim mesleğiyle ilgili olarak geleceğe ilişkin öngörülleri.

Katılımcılara yöneltilen bu sorular literatür taramasından edinilen bilgiler ve bir kamu denetçisi ile, bizzat kamu sektöründe muhasebeci olarak çalışan yazarın şahsi iş deneyimlerinden yorumlanarak hazırlanmıştır. Ayrıca sorular çalışmanın özgünlüğünü sağlayacak şekilde birbiri içinde çapraz çelişkiye düşmeyecek, sistematik bir sıralamaya göre yöneltilmiş; güncel verilerle kamu sektöründe iç denetim faaliyetinin etkililiği hakkında incelemeler yapılması amaçlanmıştır.

6.4. Mülakat Uygulaması:

İlk olarak katılımcıların mesleki kariyerlerini ve yetkinliklerine ilişkin bilgiler toplanmıştır. Bilindiği üzere yetkinlik uluslararası iç denetim standartlarında en önemli etik koldardan bir tanesidir. İç denetçinin yetkinliği denetimin niteliğine etki eden en önemli özelliklerden bir tanesidir. Araştırmamızda genellikle denetim ekibi olarak kurum bünyesinde görev yapan herkesin, görevinin gerektirdiği: kamu iç denetçisi, sertifikalı iç denetçi, iç denetim uygulayıcısı, COSO uygulayıcısı, bilgi teknolojileri denetçisi, mali müşavir, akademisyen gibi donanımlara sahip olduğu ve en az bir yabancı dil bildiği bilgisi edinildikten sonra kendilerine sırayla aşağıdaki sorular yöneltilmiş ve soruların amacı doğrultusunda aşağıdaki cevaplar not alınmıştır:

(1) Çalışmakta olduğunuz Kurumda, size ve ekibinize iç denetim faaliyetlerinizde bağımsız bir çalışma ortamı sunuluyor mu?

Bu soru ile iç denetim faaliyetlerinden ve çalışma ortamından beklenen bağımsız koşullara sahip olup olmadığı sorgulanmak istenmiştir. Uluslararası standartlar iç denetimde bağımsızlığın tarafsız davranabilmenin ön koşulu olduğuna vurgu yapar. Dolayısıyla iç denetimde bağımsızlık en önemli kalite belirleyicisidir. Bağımsızlık seviyesi kime güvence verildiği ile ilgilidir.

Ne yazık ki katılımcıların ağızından alınan bilgilerde; “*siyasi ve idari kaygıların yoğun olarak yaşandığı kamu kurumlarında ve iç denetim faaliyetlerinin bağımsızlığının zedelendiği bir çalışma ortamında, denetim mesleğini layıkıyla icra etme imkânı kalmamaktadır*”, “*dönem başında yönetimle mutabık kalınarak el sıkışılan iç denetim yönetmeliğinin uygulanmasında, kısıtlamalarla karşılaşmaktayız*” gibi benzer mahiyette geri bildirimler alınmıştır. Diğer yandan maddi kaynak yetersizliği ve veriye erişim kısıtlamaları gibi durumların, bağımsız bir denetim çalışmasının yürütülmesini sınırladığı da belirtilmiştir.

Bu cevaplar gösteriyor ki araştırmamıza konu kamu kuruluşlarında hem yapısal hem de uygulamada açık bir bağımsızlık ve dolayısıyla tarafsızlık zafiyeti bulunmaktadır.

(2) Kurumunuzda gerçekleştiğini tespit ettiğiniz suiistimal (hırsızlık/yolsuzluk/rüşvet vs.) vakalarında, kayıplar idari ve hukuki anlamda sonuna kadar irdelenip neticeleniyor mu? Hayırsa bu durum denetçi olarak sizi nasıl etkiliyor?

Bilindiği üzere iç denetim gerek uluslararası iç denetim standartlarında gerekse mevzuatta yer alan tanımında da belirtildiği üzere katma değer yaratan bir faaliyettir. İç denetim işletmenin varlıklarını koruma etkili ve verimli çalışma ve bilgilerinin güvenilir olması amacına hizmet eder. Bu soru kamu kurumlarındaki denetim kadrolarının emeğinin, mensubu oldukları kurumlarca değerliliğini ölçme amacıyla katılımcılara yöneltilmiştir. Bilindiği üzere iç denetim faaliyetleri uzun süreli mesailer gerektirebilen, yoğunlukla insan muhakemesine dayalı olan ve gelecekte denetçi yargılarının artarak önem kazanacağı, meşakkatli çalışmalar sonucunda tespitlere ulaşılan süreçlerdir (Samiolo & Spence, 2024). Bu emek yoğun süreç sonucunda zorlukla edinilen verilerin kurum yetkilileri tarafından önemsenmesi, maruz kalınan kayıpların telafi edilmesi için çaba sarf edilmesi, gerektiğinde adli süreçlerin başlatılması denetim ekibinin motivasyonu açısından önem arz etmektedir. Araştırmamızda bu soruda yoğunlukla olumlu geri bildirimler alınmıştır. Katılımcılar, organizasyonların içerisinde ortaya çıkarttıkları kayıplar için; ekseriyetle kurum yönetimlerince gerekli disiplin mekanizmalarının işletildiğini aktarmışlardır. Yönetimin bu konuda aksiyon almasının ise süreçte emeği geçen denetim ekibinin, sonraki denetim çalışmaları için istek ve moral seviyelerini yüksek tutmalarına etki yaptıği anlaşılmıştır.

Diğer yandan katılımcılar bu soruya ilişkin geri bildirimlerinde; kamu kurumlarındaki suiistimal vakalarının sonucunun alınmasında, kamu kurumlarındaki karar mercii yönetim organlarının makamlarında olduğunu belirtmişlerdir olmamalarının etkili olduğunu belirtmişlerdir. Şöyle ki; yönetim kadrolarındaki karar vericiler, kendi görev süreleri içinde, kendilerine sunulan raporlardaki riskli durumlar ve fiili kayıp tespitleri için; sonrasında hukuki yükümlülüklerle maruz kalmamak adına, gereken idari ve hukuki yetkilerini kullanmaktan çekinmeme eğiliminde oldukları vurgulamışlardır.

(3) Çalıştığınız kurumda objektif olarak denetim görevinizi icra ettiğinizi düşünüyor musunuz?

İç denetçiler, iç denetim hizmetini tüm yönleriyle yerine getirebilmek için mesleki objektifliklerini korumalıdır (IIA, 2024). Tarafsızlık (objektiflik) zihinsel bir tutum olup iç denetçilerin bağımsızlıkları düzenlemelerle teminat altına alınmış olsa dahi tarafsız olmama ihtimalleri her zaman vardır. Tarafsızlık, denetimin niteliğine etki eden dürüstlikle yakından ilgili en önemli etik koddur.

Katılımcılar bağımsızlık sorusuna atıfta bulunarak: “bir denetim faaliyeti yeteri kadar bağımsız olmasa bile, denetim işini yerine getiren iç denetim kadroları olarak; etik kültürü, şahsi vicdanı, mesleki saygısı ve kişisel muhakemesi gereği objektif bir tutum takınarak görevini icra etmesi gerektir” diyerek, kendilerinin de kişisel olarak bu yönde hareket ettiklerini bildirmişlerdir. Aksi cevap almanın beklenmediği bu soruya gerekçeleriyle birlikte alınan cevaplar bu konuda ileri bir farkındalık seviyesi olduğunu göstermektedir.

(4) Tespit ettiğiniz suiistimal belirtilerinin detaylarını incelerken denetim/çalışma ortamı anlamında kısıtlanıyor musunuz?

Bu soru yukarıdaki sorularla ilişkisi olması sebebiyle verilen cevapları doğrulamak amacıyla, özellikle verilere erişim anlamında kaynak sebebiyle verilen kalınma durumunu ortaya koymak için katılımcılara yöneltilmiştir.

Kurumlar, bünyelerinde bulunan denetim ekiplerine; meşru, kanıta dayalı gözlem, sonuç ve görüşlerini ifade ettiklerinde kendilerini destekleniyor hissedecekleri bir çalışma or-

tamının devamlılığını sağlamalıdır (IIA, 2024). Bilindiği üzere denetim kadrolarının, görev yaptıkları kurumlarda sorumluluklarını yerine getirmesine engel olmayacak şekilde konumlandırılmaları gereklidir. Tepedeki ton yani, yönetim kurulunun ve denetim komitesinin, kurum içi kontrolün önemine ilişkin tutum ve davranışları iç denetimin niteliğine etki eder. Kontrol ortamı, iç kontrol sisteminin ana amaçlarının gerçekleştirilmesi için gerekli olan yapı ve disiplini sağlar (The Institute of Internal Auditors, Mesleki Uygulama Çerçevesi Kapsamında Uluslararası İç Denetim Standartları, S:27). Katılımcılar bu soruya çoğunlukla kısıtlanmadıklarını; tutulan bir veri kaynağı varsa bunlar istendiğinde makul sürelerde ilgili birimlerden temin edebildiklerini veya fiziki gözlem gerektiren hallerde kısıtlanmadıklarını ve engellenmediklerini; sadece süreç iyileştirme önerilerinin kurumların finansal sebeplerden dolayı karşılanamayabildiğini, bunun da kurumların kendi bütçesel sorunu olduğunu bildirmişlerdir.

(5) Çalıştığınız kurumda yönetmeliğe uygun olarak dönem başında mutabık kalınan iç denetim planına, dönem içinde çoğunlukla sadık kalınıyor mu? Yoksa kurumunuz bunu bir prosedür metni niteliğinde mi değerlendiriliyor?

Bu soru bir denetim dönemi başında denetimin yönetmeliğe uygun şekilde planlanıp denetim ekibi ve yönetim ile mutabakata varılan zapta uygun şekilde yapılmasına ne ölçüde uyulduğunu anlamak amacıyla sorulmuştur. Aksi durum denetime müdahale olduğunu gösterir. Bilindiği üzere iç denetim yönetmeliği; yönetim kurulu ile iç denetim yöneticisinin el sıkıştığı, denetçilerin çalışmalarında bağımsızlık sağlayan resmi bir belgedir (IIA, 2024). Katılımcılar öncelikle iç denetim yönetmeliğinin, yerine getirilmesi gereken şekli bir yükümlülük olduğunu; karşılıklı mutabakata varılan metnin bağlı oldukları üst kurumlarla paylaşımları gerektiğini aktarmışlardır. Bunun yanında yönetmeliğe uyum konusunun çoğunlukla sağlandığı, sorumluların aksi yönde hareket ederek hem olası menfi sonuçların müsebbibi olmak istemedikleri, hem de olası hukuki sonuçlarına muhatap olmak istemeyecekleri sonucuna ulaşılmıştır.

(6) “Kamu sektöründe çalışan bir iç denetim görevlisi olarak sosyal haklarınızın ve finansal imkanlarınızın yeterli olduğunu düşünüyor musunuz? Hayırsa bu sizi özel sektörde iş arayışına itiyor mu?”

Bilindiği üzere iç denetçilerin yetkinlik seviyelerine uygun bir ücret sistemi iç denetçilerin tarafsızlığını ve verimliliğini etkileyen bir unsurdur. Aksi durum iş tatminsizliğini ve verimsizliği beraberinde getirir. Denetimin kalitesini etkiler. Bu soru açık uçlu ve yoruma açık şekilde kurgulanmıştır. Denetçiler bu soruya ağız birliği edilmiş gibi aynı şekilde cevap vermişler ve *“denetlenen birimde çalışanların, kendilerini denetleyenlerden daha yüksek maaş aldığını”, “lisans eğitimine ilaveten sınavını kazanarak elde edilen bir statü olan denetim kadrolarının imkanlarının iyileştirilmesi gerektiği”* gibi serzenişlerde bulunmuşlardır. Bu durumla ilgili 21.07.2023 tarihinde Ankara’da yapılan ve sayıları yirmi bini aşan, devletin düzenleyici ve denetleyici fonksiyonunu icra eden kamu denetim elemanlarının eylemine atıfta bulunulmuş ve birkaç başlıkta ifade edilen şu geri bildirimler alınmıştır:

- Ücret ve tazminat katsayılarında iyileştirme,
- Denetim tazminatı ve makam tazminatı hakkı verilmesi,
- Denetim kadrolarına tanımlanan ek gösterge rakamının asgari 7.200’e çıkartılması,
- Derece-kademeye ilaveten denetim mesleği içinde şahsi başarıya göre derecelendirme,
- Denetçilerin kişisel gelişimlerine (yabancı dil ve bilişim teknolojileri) teşvik edilmesi.

Mülakatta; açıkça kendilerinin istifa etmek gibi niyetlerinden bahsetmemekle birlikte dolaylı ifadelerle meslektaşlarının genelde düşük ücret nedeniyle görevden istifa ettiklerini söylemişlerdir. Bu bağlamda maaş, tazminat, ek gösterge ve yetersiz özlük hakları anlamında benzer öneme sahip diğer mesleklere kıyasla geride kalmış kamu iç denetim kadrolarından istifa ederek, mesleklerinin en verimli dönemlerinde özel sektöre geçen meslektaşları olduğu gibi; halihazırda kamuda çalışmaya devam edenlerin bir kısmının ise refahını artırmak için kariyer arayışı içinde olduklarını belirterek kamunun yetişmiş ve kalifiye denetçileri kadrosunda tutmakta zorlandığını; ayrıca yakın gelecekte kamudaki denetim kadrolarının artık kariyer mesleği olmaktan çıkacağı görüşünde olduklarını ifade etmişlerdir.

(7) “Çalışmakta Olduğunuz Kurumun Etik Değerlere Bakış Açısı Nedir?”

Bilindiği üzere iç denetimde etik olgusu dürüstlük, tarafsızlık, gizlilik ve yeterlilik olmak üzere 4 temel kavramdan oluşmaktadır (IIA, 2024). Kurum genelinde bir etik anlayış iç denetimin etik kodlarına yaklaşımı da etkiler. Bu soruda belirleyici faktör, kurumun oturmuş bir iç denetim biriminin olup olmamasıyla paraleldir. İç denetimin daha eskiye dayanan bir geçmişinin olduğu kurumlarda görev yapan katılımcıların bu soruya net bir şekilde olumlu yanıt verdikleri gözlemlenmiş olup bu katılımcılar denetimin daha değerlere önem verdiğini belirtmişlerdir. Bunun yanında iç kontrol sisteminin ve iç denetim kadrolarının yeni yeni oturtulduğunun belirtildiği kurumlardaki kadrolarının yeni kurum genelinde etik değerlerin iyi anlaşılmadığını ifade etmişlerdir. Etik kavramının yönetimin tavrını yansıttığı ve kurumlarda oluşmasının süreç aldığı düşünüldüğünde, ulaşılan sonuçların gerçeği yansıttığı söylenebilir.

(8) Denetim uygulamalarınızda teknolojinin imkanlarını ve yapay zekâ uygulamalarını kullanıyor musunuz?

Günümüzde iş süreçleri özellikle kamuda büyük ölçüde elektronik ortama taşınmıştır. İç denetimin bu gelişmelere ayak uydurması ve hem bu süreçleri denetleyecek hem de teknolojiyi denetim süreçlerinde kullanabilecek bir yetkinlikte olması beklenir.

Bu soruya alınan cevaplar özetle aşağıdaki gibidir.

- Kurumlar bazında irdelediğimizde; teknolojik sistemlerin edinilmesi ve sürdürülmesi, bütçesel anlamda kaynak gerektirmesi nedeniyle cevaplar olumsuz gelmiştir. Örneğin ağ tabanlı denetim programlarının veya suistimal tespit/destek programlarının satın alınamaması.
- Denetçi bazlı değerlendirdiğimizde; denetim kadrolarının teknoloji okuryazarlık seviyesinin yüksek olması, yapay zekâ uygulamalarına kişisel merakı, veri tabanındaki işlenmemiş verilere uygulanan basit tablo formülleri ile edinilen istatistiki metotlar sayesinde kısmen olumlu cevaplar gelmiştir.

(9) İç denetim mesleğini icra eden biri olarak, denetim mesleğinin geleceği hakkında öngörüleriniz nelerdir?”

Yine açık uçlu ve yoruma yönelik olarak yöneltilen bu sorunun geri bildirimlerinde genel kanı olarak katılımcılar; klasik denetim anlayışının sonuna gelindiği, teknoloji ve bilişim uygulamalarının denetim faaliyetlerine entegre edildiği bir çağın başladığını ifade etmişlerdir.

Burada klasik denetim anlayışından kasıt, bir denetim memurunun fiziki mali defter incelemesi; teknoloji/bilişim çağı ise bilgisayar sistemleri, robotlar, sensörler, yapay zekâ uygulamalarını ve ötesini vurgulamaktadır. Bu soruya cevap veren katılımcılar iç denetim mesleğinin kamuda da danışmanlığa evrileceğini ve iç denetçilerin ileri seviyede yetkinliklere sahip olmasının gerekeceğini söylemişlerdir. Bunun yanında uluslararası standartlara uygun sivil bir mesleki kuruluş olan Türkiye İç Denetim Enstitüsü ve Kamu İç Denetçileri Derneği'nin varlığının öneminin altını çizen katılımcılar bu kuruluşların üyelerine sağladığı eğitim imkanları sayesinde iç denetçilerin mesleki gelişimlerine değer katma imkânı bulduklarını belirtmişlerdir. Aynı bağlamda özel sektörde olduğu gibi kamu sektöründe de iç denetime olan ihtiyacın gelecekte artarak devam edeceği görüşünde olduklarını söyleyen katılımcılar bu ihtiyaçla birlikte iç denetime verilen önemin de artacağına inandıklarını ifade etmişlerdir.

Sonuç ve Genel Değerlendirme

Önceki bölüm ışığında, mülakat sorularına alınan cevaplarla ilgili genel değerlendirme ve sonuçlar aşağıda özetlenmiştir:

- (1) Araştırmamıza konu İstanbul ilindeki kamu kuruluşlarında görev yapan iç denetçilerin kanunun ve mesleğin gerektirdiği yetkinlik seviyelerini belgeleyen mesleki sertifika ve unvanlara çoğunlukla sahip oldukları anlaşılmaktadır. Bu durumun söz konusu kuruluşlarda yürütülen iç denetim faaliyetinin kalitesine olumlu etkisinin olacağı açıktır.
- (2) Araştırmamıza konu kamu kuruluşlarında hem yapısal hem de uygulamada açık bir bağımsızlık ve dolayısıyla tarafsızlık zafiyeti bulunmaktadır. Önemli bir sorum

olarak gördüğümüz bu durum denetimin kalitesini sorgulamamızı gerektirir. Yapılan denetime güvenin seviyesini düşürür.

- (3) Araştırmamıza konu iç denetçiler, denetimlerde ortaya çıkarttıkları suiistimaller ve kayıplar için; kurum yönetimlerince ekseriyetle gerekli disiplin mekanizmalarının işletildiğini, bunun kendilerinin yaptığı işin yönetimce önemsendiğinin bir göstergesi olduğunu, diğer yandan bunda denetim yaptıkları kuruluşlarda yöneticilerin sık sık değişmesinin de etkisi olduğunu söylemişlerdir.
- (4) Araştırmamıza konu kuruluşlarda iç denetçiler, kurum içi bağımsızlık konusunda zafiyetler bulunduğunu belirtmekle birlikte söz konusu iç denetçilerin verdiği cevaplardan kendilerinin bağımsızlık ve tarafsızlık konusundaki bilinç düzeylerinin yüksek olduğu söylenebilir. Hiç şüphesiz bu da denetimin kalitesine olumlu yönde etki eden bir sonuçtur.
- (5) İç denetçiler saha çalışmalarında bilgi ve belgeye erişimde kısıtlanmadıklarını; ancak kurumun bütçesel sorunlarından kaynaklanan kaynak kısıtlamalarından etkilendiklerini söylemişlerdir. Bu durum denetimin kalitesini olumsuz etkileyecektir.
- (6) İç denetçiler yönetmeliğe uyum konusunda yönetimle çoğunlukla bir sorun yaşamadıklarını belirtmişler ve bunun nedeni olarak da sorumluların aksi yönde hareket ederek hem olası menfi sonuçların müsebbibi olmak istemediklerini, hem de olası hukuki sonuçlarına muhatap olmak istemeyeceklerini ifade etmişlerdir.
- (7) İç Denetçilerin neredeyse tamamı özlük haklarının yetersiz olduğunu, yetkinlik seviyeleri ile ücret seviyesinin örtüşmediğini ve aldıkları ücretlerin denetledikleri birimlerin yöneticilerinin aldığı ücretten düşük olduğunu ifade etmişlerdir. Esasen düşük ücret tarafsızlığa dolayısıyla denetimin kalitesine olumsuz yönde etki eden önemli bir unsurdur. Her ne kadar kendilerinin ücret nedeniyle istifa edeceklerine ilişkin açık beyanları olmasa da diğer meslektaşlarının sırf bu nedenle kamu iç denetçiliğinden istifa ederek özel sektöre geçtiklerini belirtmişlerdir.

- (8) İç denetimin daha eskiye dayanan bir geçmişinin olduğu kurumlarda görev yapan iç denetçiler yönetimin kurum genelinde etik değerlere önem verdiğini belirtirken, iç kontrol sisteminin ve iç denetim kadrolarının yeni yeni oturtulduğunun belirtildiği kurumlardaki iç denetçiler; kurum genelinde etik değerlerin iyi anlaşılamadığını ifade etmişlerdir. Etik kavramının yönetimin tavrını yansıttığı ve kurumlarda oluşmasının süreç aldığı düşünüldüğünde, ulaşılan sonuçların gerçeği yansıttığı söylenebilir.
- (9) İç denetçiler kendi teknolojik bilgi seviyelerini kendileri geliştirmekte ancak görev yaptıkları kurumlarda bütçe kısıtı sebebiyle teknolojiye erişimde sıkıntı yaşamaktadırlar Özellikle yeni teknolojik sistemlerin edinilmesi ve sürdürülmesi talepleri, bütçesel kaynak kısıtları sebebiyle karşılanamamaktadır.
- (10) Kamu iç denetçilerine göre klasik denetim anlayışının sonuna gelinmiş olup teknoloji ve bilişim uygulamalarının denetim faaliyetlerine entegre edildiği bir çağ başlamıştır. İç denetim bu çağa ayak uydurmak zorundadır. İç denetime olan ihtiyaç gelecekte de giderek artacak ve iç denetim önemini korumaya devam edecektir.

Çıkar Çatışması

Yazar herhangi bir çıkar çatışması olmadığını bildirmiştir.

Finansal Destek

Yazar bu çalışma için herhangi bir finansal destek almamıştır.

Hakem Değerlendirmesi

Dış Bağımsız

Kaynakça

Samiole, R., Spence, C., & Toh, D. (2024). Auditor judgment in the fourth industrial revolution. *Contemporary accounting research*, 41(1), 498-528.

Zehir, C. & Karaboğa, T. (2020). Henry Fayol ve yönetim alanına katkıları üzerine bir inceleme. *IBAD Sosyal Bilimler Dergisi*, (7), 53-68.

Everett, J., & Tremblay, M. S. (2014). Ethics and internal audit: Moral will and moral skill in a heteronomous field. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(3), 181-196.

Wassie, F. A., & Lakatos, L. P. (2024). Artificial intelligence and the future of the internal audit function. *Humanities and Social Sciences Communications*, 11(1), 1-13.

Aksoy, T. (2006). Tüm yönleriyle denetim. *Yetkin Yayınları*, Ankara, 47.

INTOSAI GOV 9100 (2004), Guidelines for international control standarts for the public sector, *INTOSAI Professional Standarts Committe Scretariat*, Denmark.

Karcioğlu, R. & Yanık R. (2010). Uluslararası iç denetim standartları ve Türkiye'nin ilk 500 büyük sanayi kuruluşunda bir uygulama. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 24, Sayı: 4, 229-241.

Ilori, O., Nwosu, N. T., & Naiho, H. N. N. (2024). Advanced data analytics in internal audits: A conceptual framework for comprehensive risk assessment and fraud detection. *Finance & Accounting Research Journal*, 6(6), 931-952.

Barasa, K. (2015). Statistical analysis of the role of internal audit in promoting good governance in public institutions in Kenya. *Journal of investment and management*, 4(1), 38-46.

Öztürk, M. S. (2019). Uluslararası iç denetim standartları kapsamında iç denetim faaliyetlerinin değerlendirilmesi: Elektrik enerjisi üretimi yapan bir işletmede uygulama. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı: 56, 87-108.

Nedyalkova, P. (2020). *Quality of internal auditing in the public sector*. Springer International Publishing.

Ağcakaya, S. & Şal, H. (2022). Kamu mali yönetiminde bütçenin denetimi, seçilmiş ülke sayıştaylarının karşılaştırmalı analizi. *III. Uluslararası Akademik Çalışmalar Kongresi*, Sayı: 3, 227-245.

- Goodwin, J. (2004). A comparison of internal audit in the private and public sectors. *Managerial auditing journal*, 19(5), 640-650.
- Türedi, H. & Koban, A. (2016). COSO iç kontrol modelinde risk değerlendirme faaliyetleri. *Öneri Dergisi*, Cilt: 12, Sayı: 46, 155-178.
- Manoukian, J. G. (2021). What's the difference between internal audit & internal control? *Wolters Kluwer*, March-2021.
- Cömert, N. (2022). “Çok kutuplaşan Dünyada Jeoekonomik Stratejiler ve Denetim”, Uluslararası Akademik Forum, *Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları*, Yayın No:22, 23-25.
- Van Gansberghe, C. N. (2005). Internal Auditing in the Public Sector. *Internal Auditor*, 62(4).
- Topal, B. (2018). İnovasyonun iç denetime entegrasyonu ve çevik denetim anlayışı, *KİDDER Bülten*, Sayı:1, 1-14.
- The Institute of International Internal Auditors Standards and Guidance*, 2017, 1-29.
- Cömert, N. (2016). İşletmelerde kontrol ve denetim kavramlarının doğru kullanılması amacıyla yönelik kavramsal bir inceleme. *Marmara Üniversitesi Marmara Business Review*, Cilt: 1, Sayı:1, 1-20.
- Sawyer, L. B. (2016). İç denetçiler için rehber. Cilt: 2, *Türkiye İç Denetim Enstitüsü Derneği Yayınları*.
- Mermerci, U. (2011). Muhasebe denetimi, *Antalya Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası*, 1-41.
- Unegbu, A. O., & Kida, M. I. (2011). Effectiveness of internal audit as instrument of improving public Sector management. *Journal of emerging trends in economics and management sciences*, 2(4), 304-309.
- Korkmaz, U. (2007). Kamuda iç denetim. *Bütçe Dünyası Dergisi*. Cilt:2, Sayı:25.
- Dordevic, M., & Dukic, T. (2017). Independence and objectivity of internal auditors as determinants of their effectiveness. *Facta Universitatis, Series: Economics and Organization*, 231-242.

Türkdoğan, N. (2016). İç kontrol kavramı, unsurları ve bir kamu kurumunda iç kontrol sisteminin oluşturulmasına yönelik uygulama ve sistemin etkinliğinin değerlendirilmesi: Yalova Üniversitesi örneği.

Asare, T. (2009). Internal auditing in the public sector: Promoting good governance and performance improvement. *International Journal on Governmental Financial Management*, 9(1), 15-28.

Pınar, G. (2020). Örgütlerde gerçekleşen dolandırıcılık olayları, İstanbul Üniversitesi, *İnsan Kaynakları Yönetimi Tezli Yüksek Lisans Programı Seminer Dersi*

Chatterjee, D., & Bose, S. K. (2007). Corporate governance, risk management and internal audit: a case study. *Management and Labour Studies*, 32(4), 515-521.

Uzun, A. K. (2014). *Bağımsız Denetçiler İçin İtibar Yönetimi*, 343-359.

Yazid, H., & Wiyantoro, L. S. (2018). The effect of work experience, internal auditor competence, independence to due professional care and implications in internal audit quality. *Advanced Science Letters*, 24(4), 2565-2568.

Tufan, M., & Görün, M. (2013). Türkiye'deki kamu iç denetim sisteminin uluslararası iç denetim standartları çerçevesinde incelenmesi. *Sayıştay Dergisi*, (89), 115-135.

Almgrashi, A. & Mujalli, A. (2024). Sürdürülebilir Risk Yönetiminin Risk Tabanlı İç Denetimin Uygulanmasına Etkisi. *Sürdürülebilirlik (2071-1050)*, 16 (19).

<https://www.theiia.org/en/about-us/about-internal-audit/>

<https://www.sayistay.gov.tr/pages/213-uluslararasi-yuksek-denetim-kurumlari-tes>

https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/globalinternalauditstandards_2024january9_printable.pdf