TÜRKİYE'DEKİ KAMU İÇ DENETİM SİSTEMİNİN ULUSLARARASI İÇ DENETİM STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ

Mehri TUFAN*

Mustafa GÖRÜN**

ÖZET

Dünyada yönetim ve denetim anlayışında meydana gelen değişikliklerin Türkiye'de de etkisini gösterdiği bilinmektedir. Bu etkileşim paralelinde Türkiye'de iç denetim fonksiyonunun oluşturulmasına yönelik olarak düzenlenen ilgili mevzuat göz önüne alındığında, iç denetimin bağımsızlığını sağlamaya yönelik getirilen düzenlemelerin ve İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından oluşturulan standartların uluslararası standartlara uyumlu bulunması olumlu bir gelişme olarak değerlendirilebilir.

Bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanan iç denetim, kamu kurumlarının yönetim kalitesine ve sürdürülebilir büyümesine sağladığı katkılar nedeniyle gün geçtikçe daha fazla önem kazanmaktadır.

Çalışmada iç denetim sisteminin kamu kurumlarındaki algılanma düzeyi ile uygulamasının ne düzeyde olduğunun değerlendirilmesi amaçlanmaktadır. Kamu kurumları açısından bir genel durum değerlendirilmesi yapıldığı için araştırma yöntemi olarak anket yöntemi uygulanmıştır. Buna paralel olarak yürütülen uygulama sonunda, iç denetimin yönetim fonksiyonlarının icrasında önemli bir rol oynadığı tespit edilmiştir. İç denetçi istihdam eden kurumların büyük bir kısmında bağımsız bir iç denetim biriminin oluşturulduğu, bu birimlerde bazı sertifika ve belgelere sahip iç denetçilerin istihdam edildiği gözlenmiştir. İç denetçiler üst yönetimin desteğini alarak, bağımsız bir şekilde iç denetim faaliyetlerini icra ettikleri yönünde görüş bildirmişlerdir. Ayrıca gerçekleştirilen anket çalışması ile iç denetime verilen önemin boyutu, iç denetçilerin iç denetim tanımındaki unsurlara yaklaşımı, iç denetim sisteminin işleyişi ortaya konulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Kamu Yönetimi, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, İç Denetim, İç Denetim Sistemi, Uluslararası İç Denetim Standartları

ABSTRACT

Understanding of the impact of the changes in the management and controlin the world is well known that in Turkey. This interaction is in line with the legislation on the establishment of the internal audit function, given the arrangements introduced to ensure the independence of the internal audit and standards in line with international standards established by the Internal Audit Coordination Board have considered as a positive development.

* Kocaeli İl Özel İdaresi, İK ve Eğitim Müdürlüğü

** Doç. Dr., Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Öğretim Üyesi

Designed to add value and improve an organization's operations is an independent, objective assurance and consulting activity is defined as the internal audit, the quality of the management of public institutions, and for its contribution to sustainable growth is becoming more and more important.

Perception of public institutions in the study, with the implementation of internal control system is to evaluate to what extent. Assessment of the overall situation in terms of public institutions as a method of survey research method was used to made. Carried out in parallel, at the end of practice, plays an important role in the performance of the internal audit management functions have been identified. Institutions that employ a large part of the internal auditor is an independent internal audit unit was created, some of these units employ internal auditors with the certificate and the documents were also observed. Internal auditors with the support of senior management, independent in their activities in a way that they agree on the issue of internal audit. In addition, the survey size is the importance given to internal audit, internal auditors, internal audit approach to the definition of the elements, the functioning of the internal control system is introduced.

Keywords: Public Administration., The Public Financial Management and Control Law, Internal Audit, Internal Audit System, International İnternal Audit Standards.

GİRİŞ

Artan kamu ihtiyaçları, kamu yönetimini eldeki sınırlı kaynakları planlanan hedeflere ulaşmak için en ekonomik ve en faydalı şekilde değerlendirmeye zorlamıştır. Bu gelişmelerin getirdiği zorunluluk, yönetim anlayışında olduğu gibi denetim stratejilerinde de değişimlerin başlamasına neden olmuştur. Ayrıca mali ve uygunluk denetimlerinin zamanla kaynakların etkin kullanılıp kullanılmadığı hususu ile harcamaların sonuçlarını değerlendirmede yetersiz kalması, denetimin niteliğinde ve tekniklerinde yeni arayışların başlamasına sebep olmuştur. 2003 yılı sonu itibariyle yasalaşan ve bütün hükümleriyle ancak 2006 yılı başında yürürlüğe girebilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kamu idarelerindeki denetim anlayış ve metodolojisinde esaslı değişiklikler meydana getirmiştir.

5018 sayılı Kanun'un 2006 yılı başından itibaren tüm hükümleriyle yürürlüğe girmesinin ardından iç denetim sistemi, yeni bir denetim anlayışının sonucu olarak kamu yönetimimizde yerini almıştır. Anılan Kanun çerçevesinde, iç denetim faaliyetinin sağlıklı bir şekilde hayata geçirilmesi ve kamu idarelerinde uygulanabilmesi için gerekli çalışmalar yapılmış, gerek idari kapasitenin gerekse yasal altyapının oluşturulması noktasında önemli adımlar atılmıştır.

İç denetim, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek, geliştirmek yönünde sistematik, sürekli, disiplinli bir yaklaşım ile genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilen bir faaliyettir (Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Resmi Gazete, 2003). 5018 sayılı Kanun'la iç denetimin kaynakların verimli kullanım ilkeleri

ile hesap verebilirlik ve mali saydamlık anlayışı temelinde, uluslararası iyi uygulama örnekleri de dikkate alınarak, yeniden yapılandırılması öngörülmüştür.

Bu çalışmada kamuda denetim kavramı, iç denetim boyutuyla ele alınmıştır. İç denetim kavramının amacı, kapsamı ve unsurları teorik bir çerçevede incelenmiş ve uluslararası iç denetim standartları hakkında bilgi verilmiştir. Kamunun özel sektör standartlarında hizmet vermesi yaklaşımının ağırlık kazandığı günümüzde konu ile ilgili bir anket uygulaması yapılarak, iç denetim sisteminin kamu yönetimindeki mevcut durumu ve kamu iç denetçilerinin bu konudaki görüşleri tespit edilmeye çalışılmıştır.

1. İÇ DENETİM KAVRAMI

İç denetim, iç kontrol sisteminin kalitesini bağımsız olarak değerlendiren ve sistemin iyileştirilmesi yönünde yönetime öneri ve tavsiyeler sunan bir mekanizmadır (Özel, 2007: 161). Diğer bir ifadeyle iç denetim, bir kurum bünyesinde bulunan ve kurum yönetimi tarafından olası yolsuzlukları, hataları ve verimsiz uygulamaları en aza indirmek amacıyla, kurumun sistemlerini ve prosedürlerini kontrol etmek ve değerlendirmek üzere görevlendirilen birim faaliyetidir (Yörüker, 1999: 13).

Bu denetim biçimi; bir örgütte idari kontrolün etkin ve doğru biçimde sürdürülüp sürdürülmediği, kayıtlar ve raporların mali, muhasebe ve diğer konularda gerçek işlemleri yansıtıp yansıtmadığı, doğru ve çabuk sonuçlar verip vermediği, her hiyerarşik birimin sorumlu oldukları yöntem, politika ve planları uygulayıp uygulamadığı konularında birinci elden gözlemlere dayanarak, yönetim adına yaptığı bir seri araştırma, yol ve tekniklerden oluşur (Holmes ve Göktürk, 1975: 197).

Modern iç denetimin oluşumu 1941 yılında İç Denetçiler Enstitüsünün (Institute of Internal Auditors) kurulmasıyla gerçekleşmiştir. 1941 yılında kurulan ve sonrasında uluslararası nitelik kazanan İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors – IIA), iç denetimi şu şekilde tarif etmektedir (Pickett, 2003: 239): "İç denetim, kurumun faaliyetlerine değer katmak ve bunları geliştirmek amacıyla tasarlanmış bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir." Bu tarihten sonra iç denetim işletmenin faaliyet alanındaki bütün fonksiyonlarının değerlendirilmesi olarak kabul edilmiş olup (Sawyer 2003: 20); 1948 yılında yayınlanan Arthur H. Kents'e ait "Audits of Operations" isimli makale iç denetim alanındaki ilk makaledir (Singleton ve Cangemi, 2003: 72-76). Bu alanda bir başka önemli kurum da 1982 yılında kurulan ve 32 Avrupa ülkesindeki iç denetim enstitülerinin oluşturduğu Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonudur (European Confederation of Institutes of Internal Auditing). İç denetim ve mesleğinin standartları bu iki kurum tarafından belirlenerek yayımlanmakta ve iç denetimle ilgili toplantılar düzenlenerek uluslararası işbirliği sağlanmaktadır (Kiracı ve Çorbacıoğlu, 2008: 333).

Özel sektör kuruluşları tarafından yoğun bir şekilde kullanılan iç denetim faaliyeti, son yıllarda kamu iç mali kontrol sistemlerinin de ayrılmaz bir parçası haline gelmiştir. Özellikle Avrupa Birliği'ne aday ülkelerde, kamu yönetiminde hesap verebilirliğin ve mali saydamlığın sağlanması amacıyla etkili bir iç denetim sisteminin kurulması zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Bunun sonucu olarak iç denetim sistemi, bu ülkelerin çerçeve kanunlarında ve ikincil mevzuatlarında düzenlenmiştir. Ülkemizde de iç denetim kavramı 5018 sayılı Kanun'da yerini almıştır (T.C.Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, 2012).

5018 sayılı Kanun'a göre iç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile 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 (Aksoy, 2008: 77).

1.1. Amacı ve Kapsamı

Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu'na göre iç denetim, içsel sınırlamalara veya coğrafi kısıtlamalara bakmaksızın bir kurumun bütün faaliyetlerini kapsar (Gönülaçar, 2008: 20). İç denetim finansal denetimi, uygunluk denetimini ve faaliyet denetimini kapsamaktadır (Kepekçi, 2000: 3). Günümüzde iç denetim, daha geniş bir perspektifi kapsamakta ve finansal konularda olduğu kadar finansal olmayan konularda da verimlilik ve etkinlik çalışmaları yürütmektedir (Chun, 1997: 248). Bu kapsam dâhilinde iç denetim, sadece finansal bir denetim olmaktan çıkarak iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçmeye yönelik bir sistem haline gelmiştir (Hasdemir, 2004: 1).

İç denetim faaliyetinin diğer denetim faaliyetlerinden en büyük farkı, sağladığı güvence ve danışmanlık faaliyetlerini bir arada yürütmesidir. İç denetim, yönetimin bir parçası olduğu halde, fonksiyonel anlamda bağımsızlığa sahip bir mekanizma olarak faaliyette bulunmasıyla kurum ve kuruluşlarda yönetsel hesap verebilirliğin yerleşmesine katkı sağlamaktadır (Karaaslan, 2006: 25)

İç denetim faaliyetinin kapsamını, kuruluşun iç kontrol sisteminin verimliliği ve etkinliği ile performans kalitesinin incelenmesi ve değerlendirilmesi faaliyetleri oluşturmaktadır (Özeren, 2000: 2). Bu çerçevede iç denetim, özellikle amaç itibariyle diğer denetim türlerinden daha geniş kapsamlı ve bu denetim türlerini de içine alan bir denetim türüdür. Örgüt ile ilgili ve örgüt tarafından yerine getirilen her türlü denetim iç denetimin konusunu teşkil eder (Özer, 1997: 67). Örgüt varlıklarının her türlü zararlara karşı korunup korunmadığını, faaliyetlerinin saptanmış politikalarla uyum içinde yürütülüp yürütülmediğini araştırmak amaçları arasındadır (Güredin, 1994: 15). Bir başka değişle, iç denetimde amaç, işletmedeki (kamu idarelerindeki)

kontrollerin etkililiğini ölçmek ve bu kontrolleri değerlendirmektir (Güredin, 1998: 5). Yapılan tüm tanımlamalardan hareketle üst yönetimin kontrol mekanizması olarak iç denetimin kapsamını şöyle özetleyebiliriz (Venables ve Impey, 1988:7; Dittenhofer,2001:444):

· İç kontrolün yeterliliğini sağlamak,

· Kayıtların güvenilirliğini teftiş etmek,

· Yönetim kararlarını zorlayıcı kılmak,

· Hata ve hileleri ortaya çıkarmak ve önlemek,

· Üst yönetime bağlı olarak görev almak,

· Raporlama prosedürlerini yerine getirmek.

1.2. İç Denetimin Unsurları

İç denetimin unsurları iç denetimin kendinden bekleneni verebilmesi için taşıması gereken minimum şartlara dikkat çekmektedir. Örgüte katılan değer, sağlanan güvence, verilen danışmanlık hizmeti, evrensel standartlara uygunluk, kurumsal bağımsızlık, risk odaklı denetim ve meslek ahlak kuralları iç denetimin temel unsurlarını oluşturur (Gönülaçar, 2007: 7).

İç denetimde temel amaç; denetlenen birimlerde hata avcılığı yapmak ve sorumluları cezalandırmak olmadığından; organizasyonun daha işlevsel olması, verilen hizmetin kalitesinin arttırılması yönünde örgütle bütünleşen bir iç denetçi ve ortak gaye için faaliyet gösteren bir iç denetim kültürü ortaya çıkar. Yönetime rakip olmayan, kol kola omuz omuza yürüyen ve de kendini yönetimin üstünde görmeyen bir denetim felsefesi kesinlikle yapıcıdır ve bunun doğal sonucu kuruma değer katmasıdır (Yükseköğretim Kurumu, 2012).

i) Güvence Sağlama ve Danışmanlık

İç denetim faaliyetinin diğer denetim faaliyetlerinden en büyük farkı, sağladığı güvence ve danışmanlık faaliyetlerini bir arada yürütmesidir (Arcagök ve Yörük, 2004: 198). İdare içinde etkin bir iç denetim sisteminin var olduğuna; kurumun risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve işlem süreçlerinin etkin bir şekilde işlediğine; üretilen bilgilerin doğruluğuna ve tamlığına; varlıkların korunduğuna; faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğine dair kurum içine ve dışına yeterli güvencenin verilmesidir (Arcagök ve Erüz, 2006: 192).

Güvence hizmetleri, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetişim süreçlerine dair bağımsız bir değerlendirme sağlamak amacıyla bulguların objektif bir şekilde incelenmesidir. Mali yapıya, performansa, mevzuat ve düzenlemelere uyma, bilgi sistemleri güvenliğine ve ihtimam denetimine (ayrıntılı durum tespit çalışması) yönelik görevler bu kapsamdaki örneklerdir (Gönülaçar, 2007: 7).

İç denetimin danışmanlık fonksiyonu, kurumun faaliyetlerini iyileştirmeye, bu faaliyetlere değer katmaya, risk yönetiminin ve yönetim sürecinin etkinliğini değerlendirmeye ve arttırmaya yönelik değerlendirme ve önerilerde bulunulmasını gerektirmektedir. Bu kapsamda iç denetçinin denetlediği faaliyetlerden bağımsız olması ve böylece tarafsızlığını muhafaza edebilmesi bakımından, danışmanlık görevinin sadece denetim sonuçları ile sınırlandırılması önerilmektedir (Gösterici, 2006: 183) .

ii) Değer Katma

İç denetim faaliyeti, kuruma ve kurumla ilişkili olanlara karşı objektif güvence sağlamak ve yönetime danışmanlık yapmak suretiyle, kurumun amaçlarını gerçekleştirme fırsatlarını geliştirerek, faaliyetleri geliştirme imkânlarını belirleyerek ve/veya ortaya çıkabilecek riskleri azaltarak kuruma değer katmaktadır. Bu itibarla iç denetim, kurum içinde hata, yolsuzluk ve düzensizliklerin önlenmesi bakımından yönetimin elinde çok etkin bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır (Güredin, 1994: 176).

İç denetimin fonksiyonel olarak en önemli özelliği ve belki de klasik teftişten en başta gelen farklarından birisi, kurumun faaliyetlerin geliştirilmesinin ve kuruma değer katılmasının amaçlanmasıdır. Amaç bu olunca denetim faaliyetinin kapsamı, sadece mevzuata uygunluk olarak ya da geçmişte yapılmış hata, suistimal ve yolsuzlukların ortaya çıkarılması ile sınırlı kalmamakta kurumun tüm faaliyet, işlem, süreç, raporlama, idare ve operasyonlarının daha etkin ve verimli olarak gerçekleştirilmesine katkıda bulunması olarak genişlemektedir. İç denetim fonksiyonunun esas amacının kuruma değer katmak olduğu IIA tarafından da önemle vurgulanmaktadır (The Institute of Internal Auditors, 2011).

iii) Standartlara Uygunluk

Standartların amaçları iç denetim uygulamasını olması gerektiği gibi temsil eden temel ilkeleri tanımlamak; katma değer yaratan iç denetim faaliyetlerini teşvik etmeye ve hayata geçirmeye yönelik bir çerçeve oluşturmak; iç denetim performansının değerlendirilmesine uygun bir zemin oluşturmak ve gelişmiş kurumsal süreç ve faaliyetleri canlandırmaktır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2008).

Dolayısıyla denetimlerin planlanması, yürütülmesi, raporlanması ve değerlendirilmesi sürecinde ortak bir zemin yaratan denetim standartları, denetim faaliyetini yürütmesi bakımından denetçiye asgari ölçüde rehberlik sağlayan bağlayıcı bir ilkeler ve kurallar bütünüdür (Yükseköğretim Kurumu, 2012).

iv) Bağımsızlık ve Tarafsızlık

Bağımsızlık (independence); objektifliği veya objektiflik görüntüsünü bozabilecek şartların dışında olmaktır. Objektifliğe yönelik tehditlere karşı, hem kişisel olarak iç denetçi, hem de kurum seviyesinde mücadele edilmelidir. Objektiflik,

iç denetçilerin görevlerini, iş sonucunda çıkan ürüne dürüst bir şekilde inanacakları ve bu ürünün kalitesinden önemli bir taviz vermeyecekleri şekilde yapmalarını sağlayan tarafsız bir zihinsel tutumdur. İç denetim faaliyetinin bağımsızlığını garanti etmek için, iç denetim birimi başkanının işlevsel (fonksiyonel) olarak denetim komitesi gibi bir organa, idari açıdan ise kurumun İcra Başkanı düzeyinde bir kişiye bağlı olması gerekir. Yeterli kaynaklara sahip, yetkin personelle donatılmış, bağımsız bir iç denetim işlevi; kurumun yönetim süreçlerinin etkililiği ile operasyonel, teknik, mali ve idari riskler gibi her türlü riski iyi yönettiği konusunda güvence sağlayacaktır (Yükseköğretim Kurumu, 2010). Dolayısıyla bağımsızlık, denetçinin hazırladığı rapora güvenme olarak yansıyacaktır (Erdoğan, 2001: 4).

Söz konusu tanımın ikinci önemli unsuru ise tarafsızlıktır (objektiflik). Tarafsızlıktan kasıt, iç denetimi gerçekleştiren meslek profesyonellerinin iç denetim faaliyeti sırasında iç denetim standartlarına bağlı kalarak sübjektiflikten tamamıyla uzak durmaları, inceleme, yorum, değerlendirme ve önerilerde gereken tüm özen ve dikkat sarf edilerek yapıldığının güvence altına alınmasıdır (Murad Kayacan ve Erhan Yazgan, 2008:18).

v) Risk Odaklı Denetim

Riskler; kurumun hedeflerinin gerçekleştirilmesini engelleyebilecek her türlü olay veya durumdur. Risk, söz konusu etki ve olasılık cinsinden hesaplanır. Risk Yönetimi, kurumun amaçlarını gerçekleştirmek üzere makul bir güvence sağlamak amacıyla potansiyel olay ve durumları belirleme, değerlendirme, yönetme ve kontrol etme sürecidir (İç Denetçiler Portalı, 2012).

İç denetim, risk yönetimi, kontrol ve yönetişim süreçlerini değerlendirir. Risk yönetimi, kontrol ve yönetişim alanlarında güçlü sistemler oluşturamayan kurumlar, uzun vadede başarısız olacaklardır. Kurumun bu boyutları, en iyi iç denetçiler tarafından görülebilmektedir. Yıllık denetim programı risk odaklı olarak hazırlanır. Burada, denetim önceliklerinin belirlenmesi ve denetim kaynaklarının en riskli faaliyetlerden başlatılması hedeflenir. Üç yıllık olarak tasarlanan iç denetim planları, kurumun faaliyetlerinin ve karşı karşıya olduğu risklerin kapsamlı bir incelemesi ve analizi yapıldıktan sonra hazırlanır. Kurum için en yüksek riski oluşturan faaliyetler, coğrafi bölgeler, özel projeler, iş süreçleri ve iştirakler; düşük riskli alanlara göre iç denetimin dikkatinin daha çok olduğu alanlardır. Yüksek riskli alanlar, düşük riskli alanlara göre daha sık iç denetime tâbi tutulur. Ayrıca iç denetimin temel görevlerinden biri, risk yönetim süreçlerinin tam, etkili ve verimli olduğu konusunda üst yönetime objektif güvence sağlamaktır (Yükseköğretim Kurumu, 2012).

vi) Meslek Ahlak Kuralları

Meslek ahlâk kuralları, mesleğin serbestliğini ve bağımsızlığını zedelemeden herhangi bir etkiye veya baskıya maruz kalmadan denetim faaliyetinin layıkıyla yerine getirilebilmesini sağlayan değerler, prensipler ve yükümlülükler bütünüdür.

Bu kurallar doğal olarak meslekle bağdaşmayan hususları ve bazı kısıtlayıcı–yasaklayıcı unsurları içinde barındırmaktadır. İç denetim elemanları sorumluluklarını etkili biçimde yerine getirebilmek için yüksek seviyede davranış standartlarına tabi olmalıdırlar (Gönülaçar, 2007: 7). Meslek ahlâk kuralları; iç denetim mesleği ve uygulamasıyla ilgili 'İlkeler' ile iç denetçilerden beklenen davranış tarzını tanımlayan 'Davranış Kuralları'ndan oluşur (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2010).

2. ULUSLARARASI İÇ DENETİM STANDARTLARI

Denetim standartları bir yerde yapılan işin kalitesine ilişkin ölçütler bütünü olup, hem kişisel özellikleri itibariyle denetçiyi, hem de başından sonuna kadar tüm denetim sürecini kapsar. İyi bir denetim sistemi ise denetim standartlarına uyulmasıyla mümkündür (Koçberber, 2008: 65).

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditorts-IIA) tarafından 2003 yılında günümüzün risk yönetimi ve kurumsal yönetim gerekliliklerini karşılayacak şekilde ve danışmanlık faaliyetlerine ve görev sonuçlarının kurum dışı taraflara sunulması konularına temas edecek şekilde güncellenen iç denetim standartları, 2004 yılı başından itibaren bütün IIA üyeleri ve Uluslararası İç Denetçiler (CIA) için zorunlu standartlar haline gelmiştir (Kalender, 2008: 100).

Standartlar, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü Standartlar Kurulu tarafından belirlenmekte ve sürekli gözden geçirilerek geliştirilmektedir. Standartlar, iç denetim faaliyetinin güvence ve danışmanlık hizmetlerinin kalite garantisini sağlamaktadır. Standartlar, ilke odaklıdır ve uyulması zorunlu gerekliliklerdir (The Institute of Internal Auditors, 2011).

Standartların amacı (Yıldırım, 2009: 3)

- İç denetim uygulamasını olması gerektiği gibi temsil eden temel ilkeleri tanımlamak,

- Katma değerli iç denetim faaliyetlerini teşvik etmeye ve hayata geçirmeye bir çerçeve oluşturmak,

- İç denetim performansının değerlendirilmesine uygun bir zemin oluşturmak,

- Gelişmiş kurumsal süreç ve faaliyetleri canlandırmaktır.

İç denetimin tanımına uygun yerine getirilmesine yönelik olarak, iç denetim uygulamalarının temel ilkelerini tanımlamak, katma değerini ifade ve teşvik etmek, performansının değerlendirilmesine imkan sağlamak amacıyla Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından "Uluslararası İç Denetim Standartları" geliştirilmiştir. Bu standartlara uyum sağlamak esastır. Uyum sağlanamadığı durumlar özel durum açıklaması gerektirir (Uzun, 2008: 2).

Uluslararası İç Denetim Standartları, nitelik ve performans standartları olarak iki ana bölümden oluşmaktadır. İç Denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumluluklarının bir yönetmelikle tanımlanması, bağımsızlık ve objektiflik, mesleki yeterlilik, mesleki özen ve dikkat, sürekli mesleki gelişim, kalite güvence ve geliştirme programı nitelik standartlarını oluşturmaktadır. İç Denetim faaliyetinin yönetimi, işin niteliği, görev planlaması, görevin yapılması, sonuçların raporlanması, gelişmelerin izlenmesi, bakiye riskin yönetimce üstlenilmesi ise performans standartlarıdır. Söz konusu standartlar uygulama önerileri ile desteklenerek iç denetçilere çalışmalarında kılavuzluk sağlamaktadır (Uzun, 2008: 2).

Uluslararası İç Denetim Standartları, diğer standart tesis eden kurumların standartlarıyla kullanılırsa, iç denetim raporlamalarında diğer standartlara da gerektiğinde atıf yapılabilir. Bu durumda, IIA Standartları ile diğer kurumların standartları arasında bir çelişki ve uyumsuzluk olması halinde, iç denetçiler ve iç denetim faaliyeti IIA Standartlarına uymak zorundadır (ECIIA, 2005: 21-22).

3. TÜRKİYE'DEKİ KAMU İÇ DENETİM SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA

Çalışma, Türk Kamu Kurumlarındaki iç denetim uygulamalarını tespit etmek ve iç denetim sisteminin mevcut durumunu belirlemek açısından önem taşımaktadır. Türkiye açısından bir genel durum değerlendirmesi yapılması amaçlandığından çalışma, iç denetçi istihdam eden kamu kurumlarındaki iç denetçiler hedef alınarak yürütülmüştür.

3.1. Araştırmanın Amacı ve Yöntemi

İç denetim sisteminin kamu kurumlarındaki algılanma düzeyi ile uygulamasının ne düzeyde olduğunun değerlendirilmesinin amaçlandığı bu çalışmada; iç denetim sisteminin kamu yönetimi içerisindeki mevcut durumu tespit edilmeye çalışılmış olup; iç denetime yeterince önem verilip verilmediği, iç denetçilerin iç denetime bakış açılarının ne olduğu sorularına cevap aranmıştır.

Çalışmada veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Anketler, 01-31/03/2012 tarihlerini kapsayan bir aylık süreçte 150 iç denetçiye uygulanmıştır. Bu çerçevede kamuda iç denetim ve denetçileri ile ilgili ulaşılan bulgular, elde edilen bulguların değerlendirilmesi aşağıdaki kısımda yer almaktadır.

3.2. Araştırma Bulguları

Bu kısımda, anketi cevaplayan 150 iç denetçinin verdikleri cevaplara bağlı olarak kamu kurumlarına ve iç denetçilere ilişkin bulgular yer almaktadır. Bu çerçeve ile sınırlı olarak Türkiye'deki iç denetim sisteminin mevcut durumu ortaya konulmaya çalışılmıştır.

3.2.1. Kişisel Bilgiler

Ankete katılan iç denetçilerin cinsiyet, yaş, çalışma süresi ve mesleki sertifika ile ilgili bilgileri Tablo 1'de yer almaktadır.

Tablo 1: İç Denetçiler İle İlgili Bilgiler

		Sıklık (f)	Yüzde (%)	Birikimli Yüzde (%)
Cinsiyet	**Kadın**	17	11	11
	Erkek	133	89	100
	Toplam	150	100	
Yaş	**20-30**	-	-	
	31-40	57	38	38
	41-50	77	51	89
	50+	16	11	100
	Toplam	150	100	
Çalışma Süresi (Yıl)	**0-3**	-	-	
	3-5	110	73	73
	5-8	40	27	100
	8-10	-	-	
	10+	-	-	
	Toplam	150	100	
Mesleki Sertifika	**Yok**	60	40	40
	CIA	-	-	
	CCSA	-	-	
	CFSA	-	-	
	CFE	-	-	
	SMMM	13	9	49
	YMM	13	9	58
	Diğer	64	42	100
	Toplam	150	100	

Herhangi bir mesleki sertifikaya sahip olmayan katılımcılar ile seçenekler dışında herhangi bir sertifikaya sahip katılımcı yüzdelerinin birbirine çok yakın olduğu gözlenmektedir. %42 oranla diğer seçeneğini seçen katılımcılar arasında Muhasebe Yetkilisi ve Kamu İç Denetçi Sertifikası'na sahip olanlar ile sertifika adı belirtmeyen katılımcılar yer almaktadır.

3.2.2. Kurum İçi Bilgiler

Çalışılan kamu kurumuna ilişkin bilgi edinmek amacıyla yöneltilen sorulara katılımcıların verdikleri cevaplar Tablo 2'de yer almaktadır.

Tablo 2: Kurum Faaliyet Alanı, Personel ve İç Denetçi Sayısı, Raporlama Yapılan Birimler ve İç Denetim Raporu Sunma Sıklığının Dağılımı

Kurumun		Sıklık (f)	Yüzde (%)	Birikimli Yüzde (%)
Faaliyet Alanı	Finans	11	7	7
	Adalet	3	2	9
	Yerel Yönetim	63	42	51
	Ulaştırma	7	5	56
	Sağlık	-	-	
	Eğitim	36	24	80
	Diğer	30	20	100
	Toplam	150	100	
Çalışan Sayısı	100'den az	-	-	
	100-500	17	11	11
	501-1000	32	21	33
	1001-1500	11	7	40
	1500+	90	60	100
	Toplam	150	100	
İç Denetçi Sayısı	1-3	66	44	44
	4-6	27	18	62
	7-9	33	22	84
	10+	24	16	100
	Toplam	150	100	
Denetim Raporlarının Sunulduğu Mercii	Yönetim Kurulu		-	
	Bakan	-	-	
	Müsteşar	30	20	20
	Genel Müdür	11	7	27
	Başkan	46	31	58
	Diğer	63	42	100
	Toplam	150	100	
Denetim Raporlarının Yılda Sunulma Sıklığı	1	11	7	7
	2	30	20	27
	3	33	22	49
	4	43	29	78
	Diğer	33	22	100
	Toplam	150	100	

Denetim raporlarının sunulduğu merciiye ilişkin önermeye %42 diğer seçeneğini tercih eden katılımcıların detayına bakıldığında, %22,09'u valiye, %19,91'i rektöre rapor sunduğunu belirtmiştir.

Tablo 3: Üst Yönetimden Destek Alınması, Bağımsız Hareket Edebilme, İç Denetime Verilen Önemin Dağılımı

	Katılıyorum		Kısmen Katılıyorum		Katılmıyorum	
	Sıklık (f)	Yüzde (%)	Sıklık (f)	Yüzde (%)	Sıklık (f)	Yüzde (%)
Denetim çalışmalarında üst yönetimden yeterli düzeyde destek alıyorum	54	36	74	49	22	15
Denetim çalışmalarında yeterince bağımsız hareket edebiliyorum	87	58	50	33	13	9
Kurumda iç denetime yeterince önem verilmektedir	34	22	46	31	70	47

Üst yönetimden destek alınmasına ilişkin önermeye "Kısmen Katılıyorum" ve "Katılıyorum" cevabını verenlerin oranına bakıldığında toplamda %85 olduğu gözlenmektedir. Oranın bu şekilde yüksek olması olumlu değerlendirilmekle birlikte (iç denetim faaliyetinden en etkin biçimde yararlanabilmek amacıyla) bu oranın daha da artması arzu edilen durumdur.

3.2.3. İç Denetimin Unsurları, Önemi ve Etkinliği

Katılımcıların çalıştıkları kamu kurumlarındaki iç denetim uygulamalarını dikkate alarak, iç denetim tanımında yer alan unsurlara katılma düzeylerini tespite yönelik verdikleri cevaplar Tablo 4'te gösterilmiştir.

Tablo 4: İç Denetim Tanımında Yer Alan Unsurlara Katılma Oranlarının Dağılımı

	Kesinlikle Katılıyorum		Katılıyorum		Kısmen Katılıyorum		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum	
	Sıklık (f)	Yüzde (%)	Sıklık (f)	Yüzde (%)	Sıklık (f)	Yüzde (%)	Sıklık (f)	Yüzde (%)	Sıklık (f)	Yüzde (%)
Bağımsız bir fonksiyondur	46	31	33	22	54	36	6	4	11	7
Risk kaynaklı kayıpların azaltılmasında etkilidir	84	56	60	40	6	4	0	0	0	0
İş süreçlerinde verimliliği sağlar	80	53	67	45	3	2	0	0	0	0
Kuruma pozitif değer katmaktadır	77	51	73	49	0	0	0	0	0	0
Güvence ve danışmanlık işlevi görmektedir	77	51	67	45	3	2	0	0	3	2

Kurumlarda iç denetime verilen önemin ve iç denetimin etkinliğinin artması için katılımcılara, nelerin yapılabileceğini saptamak amacıyla yöneltilen önermelere katılma dereceleri sorulmuştur. Sonuçlar Tablo 5'te gösterilmiştir.

Tablo 5: İç Denetimin Etkinliği ve Öneminin Artması Yönünde Uygulamaların Dağılımı

		Kesinlikle Katılıyorum		Katılıyorum		Kısmen Katılıyorum		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum	
		Sıklık (f)	Yüzde (%)	Sıklık (f)	Yüzde (%)	Sıklık (f)	Yüzde (%)	Sıklık (f)	Yüzde (%)	Sıklık (f)	Yüzde (%)
İç Denetime Verilen Önemin Artması	İç denetim özendirilmelidir	110	73	24	16	13	9	0	0	3	2
	İç denetim birimleri oluşturulması yönünde yasal zorunluluk getirilmelidir	114	76	19	13	11	7	6	4	0	0
	Kurum içi eğitimler yaygınlaştırılmalıdır	90	60	44	29	13	9	0	0	3	2
İç Denetimin Etkinliği	İç denetimin tarafsızlığı ve bağımsızlığı güvence altına alınmalıdır	24	16	44	29	66	44	13	9	3	2
	Belgelere erişim kısıtlanmamalı ve çalışanların desteği sağlanmalıdır	84	56	60	40	3	2	3	2	0	0
	Profesyonel gelişim desteklenmeli ve uluslararası sertifika sahipliği özendirilmelidir	22	15	54	36	57	38	11	7	6	4

Verilen cevaplar Türkiye'de iç denetim sistemine gerektiği kadar hassasiyet gösterilmediğini ortaya koymaktadır. Katılımcılar önermelere büyük ölçüde katılmakla birlikte, iç denetime verilen önemin artması için iç denetimin özendirilmesi, iç denetim birimlerinin oluşturulması için yasal zorunlulukların getirilmesi, kurum içi eğitimlerin yaygınlaştırılması noktasında birleşmişlerdir.

3.2.4. Kurum- İç Denetim İşbirliği

Bu kısımda katılımcılara, iç denetim faaliyetinin etkinliğini sağlamak ve desteklemek için neler yapılması gerektiğini öğrenmek amacıyla dört önerme cümlesi yöneltilmiş ve bu önermelere katılma dereceleri sorulmuştur. Sonuçlar Tablo 6'da gösterilmiştir.

Tablo 6: İç Denetim İle İlgili Unsurlara Katılma Oranının Dağılımı

	Kesinlikle Katılıyorum		Katılıyorum		Kısmen Katılıyorum		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum	
	Sıklık (f)	Yüzde (%)	Sıklık (f)	Yüzde (%)	Sıklık (f)	Yüzde (%)	Sıklık (f)	Yüzde (%)	Sıklık (f)	Yüzde (%)
İç denetim süreci etkin bir şekilde yürütülmelidir	24	16	44	29	66	44	13	9	3	2
Bulguların düzenli raporlanmalıdır	84	56	60	40	3	2	3	2	0	0
Raporlar üst yönetimce dikkate alınmalıdır	22	15	54	36	57	38	11	7	6	4
Yeni planlarda iç denetim raporları dikkate alınmalıdır	13	9	34	22	30	20	60	40	13	9

Bu cevaplar da göstermektedir ki, kurumlarda iç denetim süreci, modern iç denetim tanımı bünyesinde yer alan unsurlara büyük ölçüde bağlı kalınarak yürütülmektedir.

3.2.5. İç Denetçi Görüşü Açısından İç ve Dış Denetim Bağıntısı

Katılımcıların iç ve dış denetim arasındaki ilişkiye bakış açılarını ölçmek amacıyla sunulan önermelere iç denetçilerin büyük ölçüde katıldıkları görülmektedir. Sonuçlar Tablo 7'de gösterilmiştir

Tablo 7: İç ve Dış Denetim İlişkisi Açısından İç Denetçilerin Önermelere Katılma Oranlarının Dağılımı

	Kesinlikle Katılıyorum		Katılıyorum		Kısmen Katılıyorum		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum	
	Sıklık (f)	Yüzde (%)	Sıklık (f)	Yüzde (%)	Sıklık (f)	Yüzde (%)	Sıklık (f)	Yüzde (%)	Sıklık (f)	Yüzde (%)
Koordinasyon ve işbirliği içinde olmalıdır	107	71	27	18	13	9	0	0	3	2
İç ve dış denetim raporlarının birlikte değerlendirilmelidir	101	67	40	27	6	4	0	0	3	2
Koordinatör bulunmalıdır	36	24	40	27	36	24	27	18	11	7

İç ve dış denetim arasındaki koordinasyon ve işbirliğinin gerekliliği ile denetim raporlarının birlikte değerlendirilmesi yönünde belirtilen iki önermeye de büyük ölçüde katılmakla birlikte katılımcılar arasında, iç denetim birimlerinde koordinatör bulundurulması konusunda görüş ayrılıkları olduğu gözlenmiştir.

GENEL DEĞERLENDİRME

Türk Kamu Kurumlarındaki iç denetim uygulamalarını tespit etmek ve iç denetim profilini belirlemek açısından önem taşıyan çalışma çerçevesinde, kamuda iç denetim ve denetçileri ile ilgili ulaşılan bulgular, elde edilen bulguların değerlendirilmesi aşağıdaki kısımda yer almaktadır:

- Anketi cevaplayan katılımcıların büyük bir kısmının 3–8 yıllık tecrübeye sahip olması iç denetçilik mesleğinin deneyim gerektirmesi nedeniyle olumlu bir gelişmedir.

- Katılımcıların %38'i 31–40 yaş aralığında ve %51'i 41–50 yaşları arasındadır. Bu durum dinamizm ile tecrübenin bir arada yer aldığını göstermektedir.

- Katılımcılardan %9'u SMMM ve YMM belgesine sahip iken, %18'inin herhangi bir sertifikaya sahip olmadığı saptanmıştır. Katılımcıların sahip oldukları mesleki sertifikaları öğrenmeye yönelik soruda uluslararası sertifika seçeneklerinden herhangi birinin seçilmemiş olmasından da yola çıkarak (Tablo 4); mesleki yeterlilik açısından, uluslararası bir veya iki sertifikanın (CIA, CGAP, CFSA gibi) şart olarak koyulması, iç denetçilerin uluslararası uygulamalara uyumunu ve gerçekleştirilecek denetimlerin kalitesini teminat altına almak bakımından önemlidir.

- Katılımcıların çalıştıkları kurumların yarısından fazlası (%66) yerel yönetim ve eğitim alanında faaliyet göstermektedir. Arzu edilen, bu durumun diğer kurumlarda da olmasıdır. Bu durum yerel yönetimlerde iç denetimin önemli ve gerekli bir uygulama olması nedeniyle olumludur. Türkiye'de son yıllarda önemi artan bir meslek olması nedeniyle, ilerleyen yıllarda iç denetim departmanına sahip kurum sayısının daha da artacağı düşünülmektedir.

- Modern organizasyonlarda iç denetim faaliyetleri, güvence sağlama ve danışmanlık etme şeklinde iki önemli işlevi yerine getirmek suretiyle kuruma artı değer katmaktadır. Organizasyondaki süreçler, sistemler ve diğer konularla ilgili objektif değerlendirmeler yapabilmesi ve iç denetçilerin görüşlerini yönetime bağımsız bir şekilde sunabilmesi güvence altına alınmalıdır. Katılımcıların bu konudaki görüşlerine bakılacak olursa, cevapların yarıdan fazlası (%58 "Katılıyorum", %%33 "Kısmen Katılıyorum") denetim çalışmalarında bağımsız hareket edilebildiği yönündedir.

- Uluslararası İç Denetim Standartları'na göre iç denetçi, iç denetim faaliyetinin amacı, yetkileri, görev ve sorumlulukları ve mevcut plana kıyasla kurum performansı konularında, üst yönetime dönemsel raporlar sunmalıdır. Bu faaliyet raporları, görevle ilgili önemli tespit ve tavsiyeleri içermelidir. Bu raporlamaların karşılığında yönetimin görevi ve sorumluluğu, önemli tespit ve tavsiyeleri dikkate alarak alınması gereken tedbirler hakkında kararlar almaktır. Bu durumu tespit etmek amacıyla sorulan soruda, katılımcıların %29'unun üç aylık periyotlarla, %24'ünün dört aylık periyotlarla yönetim kuruluna ve denetim komitesine iç denetim raporları sundukları gözlenmiştir. Bu gözlem, üst yönetime raporlama yapılması ve raporlama sıklığının çok uzun periyotlarda olmaması açısından son derece önemli ve olumludur. Yine, iç denetçilerin tamamına yakın bir kısmı (%89) raporlarının üst yönetim tarafından dikkate alındığını belirtmişlerdir. İç denetçi istihdam eden kamu kurumlarındaki katılımcıların büyük bir kısmının iç denetim faaliyetlerinde üst yönetimin desteğini alarak, bağımsız bir şekilde iç denetim faaliyetlerini sürdürebildikleri görülmektedir.

-"Kurumumuzda planlar revize edilirken ve yeni planlar hazırlanırken, iç denetim birimince hazırlanan raporlar dikkate alınmaktadır" önermesine %40 "Katılmıyorum" ve %9 "Kesinlikle Katılmıyorum" şeklinde cevap verilmesi, bu araştırmanın sadece iç denetçi istihdam eden kurumlara yönelik yapılmış olması da dikkate alındığında, olumsuz bir durumdur. Kamuda kurumsallaşma derecesinin artması ve planların revize edilmesinde iç denetim raporlarının dikkate alınma düzeyinin artması ile birlikte iç denetim uygulamalarından yararlanma eğiliminin de artacağı düşünülmektedir.

- Uluslararası iç denetim standartlarına göre; iç denetim faaliyeti bağımsız olmalı ve iç denetçiler görevlerini yaparken tarafsız davranmalıdırlar. İç denetçiler her türlü bilgi ve belgeye erişebilmeli, inceleyebilmeli ve her seviyede çalışan ile

görüşebilmelidir. İç denetçilerin sorumluluklarını yerine getirmesine imkân sağlayan bir yönetim kademesine bağlı olması ve bu kademe tarafından desteklenmesi de gerekmektedir. Anketi cevaplayan katılımcıların önemli bir kısmı, iç denetim faaliyetlerinde bağımsız bir şekilde hareket edebildiklerini (%91) ve üst yönetimden yeterli düzeyde destek aldıklarını (%85) belirtmişlerdir. Oranın bu şekilde yüksek olması olumlu değerlendirilmekle birlikte (iç denetim faaliyetinden en etkin biçimde yararlanabilmek amacıyla) bu oranın daha da artması arzu edilen durumdur.

- Ankete katılanlar, çalıştıkları kurumlardaki iç denetim uygulamalarını dikkate alarak cevaplamaları istenilen iç denetim tanımında yer alan unsurlara, büyük ölçüde katıldıkları yönünde görüş bildirmişlerdir. Bu sonuç, iç denetçiler tarafından iç denetimin doğru bir şekilde kavrandığını göstermektedir.

- Ankete katılanların %96'sı kurumlarda iç denetim birimlerinin oluşturulması yönünde, yasal düzenlemeler getirilmesinden yana olduğunu belirtirken ve %4'ü de böyle bir zorunluluğun olmaması gerektiğini savunmuştur. Görüldüğü gibi, ankete katılan iç denetçilerin neredeyse hepsi kurumlarda etkin bir iç denetim birimi kurulmasından yanadır.

- Katılımcılar, iç denetimin daha önemli bir hale gelmesi için kurum içi düzenlemelerde iç denetimin özendirilmesi ve kurum içi eğitimlerin artırılması önermelerine büyük oranda katılmışlardır. Bu sonuçlardan hareketle iç denetimin öneminin artması için işin yasal boyutundan ziyade, eğitime ağırlık verilerek, bilincin artırılması yönünde ortak bir görüşün olduğu söylenebilir.

- "Türkiye'de iç denetime yeterince önem verilmekte midir?" sorusuna iç denetçilerin %31'i katılmıyorum cevabını vermiştir. Bu durum iç denetimin öneminin iç denetçiler tarafından biliniyor olmasına karşın, genel olarak kurumlar ve yöneticiler açısından yeterince kavranamadığını göstermektedir. Hatta ABD ve AB ülkeleri ile mukayese edildiğinde, gerek yasal ve hukuki düzenlemeler gerekse iç denetim uygulamaları açısından geri kalındığı gözlenmektedir. Ancak 5018 sayılı Kanun uyarınca, iç denetim ile ilgili bir dizi düzenlemenin yapıldığı ve yapılmakta olunduğunu görmek hukuki çerçeve açısından sevindiricidir.

- İç ve dış denetçiler denetim planlamalarını yaparken, denetime dair verileri toplarken ve denetim sonuçlarına ulaşırken birbirlerinin raporlarından ve bulgularından faydalanabilirler. Böylece denetimlerde zaman ve maliyet tasarrufu sağlanabilecektir. Ankete katılanların büyük çoğunluğu (%98) bağımsız denetçiler ile işbirliği ve koordinasyon içerisinde olunması ve raporların birlikte değerlendirilmesi gerektiğini belirtmiştir. Katılımcılar, "Dış Denetiminin daha etkin olabilmesi amacıyla İç Denetim kuruluşlarında (iç ve dış denetim arasındaki bağlantının sağlanması için) bir koordinatör yer almalıdır" önermesine %25 oranında katılmamışlardır. İç ve dış denetim arasındaki koordinasyon ve işbirliğinin gerekliliği ile denetim raporlarının birlikte değerlendirilmesi yönünde belirtilen iki önermeye de büyük ölçüde katılmakla

birlikte katılımcılar arasında, iç denetim birimlerinde koordinatör bulundurulması konusunda görüş ayrılıkları olduğu gözlenmiştir.

- Kamu kuruluşları açısından da "İç Denetim Koordinasyon Kurulu" şeklinde bir yapılanmanın oluşturulmuş olması ilerisi açısından ümit verici olarak değerlendirilmektedir. Ayrıca Türkiye İç Denetim Enstitüsü –TİDE tarafından gerçekleştirilen seminerler, eğitim ve sertifika programları ve yayınlar ile Türkiye'de "İç Denetim" bilincinin ve uygulamalarının artmasında önemli katkıları olacağı öngörülmektedir.

Bir bütün olarak değerlendirildiğinde, geçmişte sadece uygulamaların kontrolünden ibaret bir süreç olan iç denetim sistemi, günümüzde yaşanan gelişmelerle proaktif bir rol üstlenmeye başlamıştır. Bu bağlamda iç denetçiler vizyonlarını genişletmeli, iç denetim fonksiyonunun uluslararası standartlara uygun olarak gelişmesi yönünde katkıda bulunmalı, etkililik ve verimliliği teşvik ederek sunulan hizmetlere artı değer kazandırmalıdır. Buna ilave olarak, iç denetim faaliyetlerinin bağımsız olarak ve yetkin kişilerce yürütülmesi, yönetim ile iç denetim birimi arasında işbirliği ve güçlü iletişim kanallarının oluşturulması, iç denetim biriminin faaliyetlerinin ve bağımsızlığının üst yönetim tarafından desteklemesi ve yeterli önemin gösterilmesi, bu alanlarda çözüm ortaklarından yararlanılması gerekmektedir. Kamu kurumlarında, uluslararası standartlarda iç denetim faaliyetinin yapılabilmesi için yönetimin iç denetim bilincinin artırılması, uygulamalarda yönetimden destek alınması gereği de kamu kurumları tarafından en kısa zamanda anlaşılmalıdır.

Bütün bu analizler ışığında bu çalışmadan elde edilen verilerin, iç denetim birimleri bulunan tüm kamu kurum ve kuruluşlarında, iç denetim sisteminin daha sağlıklı bir şekilde işlemesine, etkin bir şekilde yürütülmesine yardımcı olması beklenmektedir.

KAYNAKÇA

Aksoy, Tamer (2008), "Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim", Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara.

Arcagök, M. Sait, Ertan Erüz (2006), Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul.

Arcagök, M. Sait, Bahadır Yörük (2004), "Yönetim Kontrolü/İç Kontrol", Maliye Dergisi, Sayı 145 (Ocak-Nisan).

Cangemi, Michael, Tommie Singleton (2003), Managing the Audit Function: A Corporate Audit Department Procedures Guide, John Wiley & Sons, New Jersey.

Chun, Cai (1997), "On the functions and objectives of internal audit and their underlying conditions", Managerial Auditing Journal, Vol.12, No 4-5.

Dittenhofer, Mort (2001), "Internal Auditing Effectiveness: An Expansion of Present Methods", Managerial Auditing Journal, 16/8, 443-450.

ECIIA- Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (2005), Avrupa'da İç Denetim Durum Raporu (Şubat).

Erdoğan, Melih (2001), Denetim, Eskişehir.

Gönülaçar, Şener (2008), "Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim", <http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/Turk_kamu_yonetiminde_ic_denetim_2008.pdf>, (Erişim Tarihi: 13.04.2012).

Gönülaçar, Şener (2007), "İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler", Mali Hukuk Dergisi, Sayı 130-131, Ankara (Temmuz- Ağustos).

Gösterici, Hüseyin (2006), "Kamu İç Mali Kontrol Sisteminde İç Denetimin Bağımsızlığı-Fonksiyonel Bağımsızlık", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 295, Ankara (Mart).

Güredin, Ersin (1994), Denetim, Beta Yayınları, İstanbul.

Güredin, Ersin (1998), Denetim, Beta Yayınları, İstanbul.

Hasdemir, Özlem Aykaç (2004), "Denetimde Üst Yönetimin İradesi Şart", Actıveline Gazetesi (Eylül).

Holmes, Arthur, S. Owemyer Wayne (1975), " Muhasebe Denetimi Standartları ve Yöntemleri", (çev. Oğuz Göktürk), Bilgi Yay. Der. Cilt 1, Yayın No 5, Ankara.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu (2010), "Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları", http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetcileriMeslekAhlakKurallari.aspx (Erişim Tarihi: 10.04.2012).

İç Denetçiler Portalı (2012), "İç Denetimin Tanımı ve Unsuları", http://www.icdenetciler.net/2009–10–22/ic-denetimin-tanimi-ve-unsurlari/ (Erişim Tarihi: 10.04.2012).

Kalender, İsmail (2008), "Türk Kamu İdaresinin Yeni Yönetim ve Denetim Sistemleri", Türk İdare Dergisi, Sayı 460, Ankara (Eylül).

Karaaslan, Erkan (2006), "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa Göre Denetim", Mali Hukuk, Sayı 121 (Ocak-Şubat).

Kayacan, Murad, Erhan Yazgan (2008), "Gelişmekte Olan Ülkelere Yönelik Uluslararası Sermaye Hareketlerini Etkileyen Unsurlar: Kurumsal Yönetim ve İç Denetim" http://bandirma.balikesir.edu.tr/bildiriler/23_Murad_Kayacan_Erhan_Yazgan.doc (Erişim Tarihi: 13.04.2012)

Kepekçi, Celal (2000), Bağımsız Denetim, Siyasal Kitabevi, 4. Baskı, Ankara.

Kiracı, Murat, Sıtkı Çorbacıoğlu (2008), "Kamu Bankalarında İç Denetimin Yeniden Yapılandırılması: Ziraat Bankası Teftiş Kurulunda Yaşanan Örgütsel, Teknik ve Kültürel Değişim", CÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 32, No 2 (Aralık).

Koçberber, Seyit (2008), "Dünyada ve Türkiye'de Denetim Etiği", Sayıştay Dergisi, Sayı 68.

Özel, Kamile (2007), "İyi Uygulama Örnekleri Çerçevesinde Kamu Mali Yönetiminde Toplam Kalite Uygulamaları Ve Türkiye İçin Bir Model Önerisi", Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu (Mayıs).

Özer, Mevlüt (1997), Tek Düzen Muhasebe Sistemi Sermaye Piyasası Mevzuatı ve 3568 Sayılı Kanun Kapsamında Denetim 2, Özkan Matbaacılık, Ankara.

Özeren, Baran (2000), "İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları", http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/aras08icdenetimstandart.pdf, (Erişim Tarihi: 14.04.2012).

Pickett, Spencer (2003), The Internal Auditing Handbook, John Wiley&Sons Ltd, İngiltere.

Sawyer, B. Lawrence, Mortifer Dittenhofer, James Scheiner (2003), "Sawyer's Internal Auditing, The Institute of Internal Auditors, (The IIA Research Foundation), Florida.

The Institute of Internal Auditors (2011), "Uluslararası İç Denetim Standartları", https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Standards_2011_Turkish.pdf (Erişim Tarihi: 14.04.2012).

T.C. Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı (2012), "İç Denetim Nedir, Amacı, Özellikleri Nelerdir?", http://icdenetim.sanayi.gov.tr/ServiceDetails.aspx?dataID=152 (Erişim Tarihi: 14.04.2012).

Türkiye Cumhuriyeti Başbakanlık Resmi Gazete (2003), Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Sayı 25326.

Türkiye Cumhuriyeti Başbakanlık Resmi Gazete (2011), "Kamu İç Denetim Standartları", Sayı 28027.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (2011), "Performans Standartları", http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=performans_standartlari (Erişim Tarihi: 12.04.2012).

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (2008), "Meslekî Uygulama Çerçevesi Terimler Sözlüğü", http://tide.org.tr/TIDEWEB/IcSayfa.aspx?kodal=293 (Erişim Tarihi: 03.04.2012).

Uzun, Ali Kamil (2008), "İç Denetim Nedir?", Deloitte.

Uzun, Ali Kamil (2008), "İşletmelerde İç Denetim Faaliyetinin Rolü ve Katma Değeri", Deloitte.

Venables, Julian, Ken Impey (1988), Internal Audit, Butterworths, London.

Yıldırım, Özay (2009), "İç Denetim Sistemlerinde Uygunluk Denetimi", Mali Kılavuz Dergisi, Sayı 38, Ankara.

Yörüker, Sacit (1999), Türkçe-İngilizce-Fransızca Denetim Kavramları, Sayıştay Yayınları, Ankara.

Yükseköğretim Kurumu (2012), "İç Denetim", http://www.yok.gov.tr/content/view/597/250/lang,tr/ (Erişim Tarihi: 10.04.2012).