

**MİLLÎ EĞİTİM BAKANLIĞI İÇ DENETİM SİSTEMİNİN
DEĞERLENDİRİLMESİ
Yüksek Lisans Tezi**

Gürkan Gökhan TÜRKER

Eskişehir, 2018

**MİLLÎ EĞİTİM BAKANLIĞI İÇ DENETİM SİSTEMİNİN
DEĞERLENDİRİLMESİ**

Gürkan Gökhan TÜRKER

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Muhasebe Bilim Dalı
Danışman: Prof. Dr. Saime ÖNCE**

**Eskişehir
Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Şubat, 2018**

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Gürkan Gökhan TÜRKER'in "MEB İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi" başlıklı tezi 05 Şubat 2018 tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yürürlüğü'nün ilgili maddeleri uyarınca toplanan İşletme (Muhasebe) Anabilim Dalında, yüksek lisans tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

İmza:

Üye (Tez Danışmanı) : Prof.Dr.Saim ÖNCE

Üye : Prof.Dr.Birol YILDIZ

Üye : Yrd.Doç.Dr.Sezen ULUDAĞ

Prof.Dr.Emel SIKLAR
Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

ÖZET

MİLLÎ EĞİTİM BAKANLIĞI İÇ DENETİM SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Gürkan Gökhan TÜRKER

Muhasebe Bilim Dalı

Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Şubat, 2018

Danışman: Prof. Dr. Saime ÖNCE

Bu çalışmanın amacı, iç denetim sisteminin Millî Eğitim Bakanlığı'nda nasıl algılandığının ve uygulandığının değerlendirilmesi, uygulama sürecinde yaşanan sorunların tespit edilmesidir. Araştırmada nitel araştırma yöntemlerinden olgubilim (fenomenoloji) deseni kullanılmıştır. Araştırmanın evrenini Millî Eğitim Bakanlığı'nda görev yapan iç denetçiler oluşturmaktadır. Araştırma verileri, araştırmacı tarafından mevcut alanyazın ve konu bağlamı göz önünde bulundurularak oluşturulmuş yarı yapılandırılmış görüşme formu yoluyla toplanmıştır. Görüşme formu, 'Kişisel Bilgiler' ve 'Millî Eğitim Bakanlığı'nda İç Denetim Sistemine İlişkin İç Denetçilerin Görüşleri' ile ilgili açık uçlu sorular içeren iki bölümden oluşmaktadır.

Mülakatların analizi sonucunda elde edilen bulgulara göre, Millî Eğitim Bakanlığında görev yapan iç denetçilerin görüşleri doğrultusunda iç denetimin Millî Eğitim Bakanlığındaki uygulamalarına ve algısına yönelik dört ana temaya ulaşılmıştır. Bu temalar: (i) iç denetimin Millî Eğitim Bakanlığı nezdindeki algısına ilişkin görüşler, (ii) iç denetimin katkılarına ilişkin görüşler, (iii) iç denetimin güçlendirilmesi adına yapılan ve yapılması önerilen çalışmalar, (iv) karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri olarak sıralanabilir.

Araştırma sonucunda, Millî Eğitim Bakanlığı'nda iç denetim konusundaki farkındalığın artırılması ve iç denetimin daha etkin bir yapıya kavuşması adına çalışma sonuçlarına dayanarak iç denetimin tanıtım faaliyetlerinin artırılmasına ve iç denetimin teşkilatlanmasına yönelik çeşitli düzenlemeler önerilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Denetim, İç denetim, İç denetçi, İç kontrol, Kamu mali yönetimi.

ABSTRACT

THE EVOLUTION OF THE INTERNAL AUDIT SYSTEM IN MINISTRY OF NATIONAL EDUCATION

Gürkan Gökhan TÜRKER

Department of Accounting

Anadolu University, Graduate School of Social Sciences, February, 2018

Supervisor: Prof. Dr. Saime ÖNCE

The purpose of this study is to evaluate how the internal audit system is perceived and implemented in the Ministry of National Education and to determine the problems experienced during the implementation process. Phenomenology, one of the qualitative research methods, is used in the research. The population of the research is the internal auditors who work in the Ministry of National Education. The research data were collected with the semi-structured interview form developed by the researcher, which was based on the current literature and subject context. The interview form consists of two parts, which include open questions about 'Personal Information' and 'Interviews of Internal Auditors on the Internal Audit System in the Ministry of National Education'.

According to the findings obtained from the analysis of the interviews, four main themes related to the perceptions and implementations of the internal audit in the Ministry of National Education were reached in line with the opinions of the internal auditors working in the Ministry of National Education. These are the themes: (i) the opinions of the internal audit on the perception of the Ministry of National Education, (ii) opinions on the contributions of internal audit, (iii) the activities suggested for the strengthening of internal audit, (iv) problems and solutions.

As a result of the research, based on the results of the study, various arrangements have been proposed to increase the internal auditing promotion activities and to strengthen the internal audit structure in order to increase the awareness of internal audit in the Ministry of National Education and to have a more effective structure of internal audit.

Keywords: Audit, Internal audit, Internal auditor, Internal control, Public financial management.

ÖNSÖZ

Kamu yönetiminde klasik yönetim anlayışından yönetişime doğru gerçekleşen paradigma değişimi ile hesap verebilirlik, şeffaflık, hukukun üstünlüğü, istikrar, eşitlik, kapsayıcılık ve geniş tabanlı katılım gibi kavramlar önem kazanmaya başlamıştır. Bu bağlamda, kurumların faaliyetlerini geliştirmek ve faaliyetlere değer katmak amacıyla bağımsız ve objektif güvence ve danışmanlık hizmetlerini sağlamak için iç denetim birimleri kurulmuştur.

İç denetim kavramı 1999 yılında Avrupa Birliği'ne aday ülke statüsünü kazanmamız ve 2003 yılında çıkarılan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile ülkemiz gündemine girmiştir. Devam eden süreçte bakanlıklar ile kamu kurum ve kuruluşlarında iç denetim birimleri kurularak bu birimlere iç denetçi atamaları yapılmıştır. Buradan hareketle, iç denetçiler kamu yönetiminde yeni paradigmaya uygun olarak çalışmalarını yürütmek, kaynakların etkin, ekonomik ve verimli kullanımını sağlamak üzere idareye makul güvence sağlamakta ve danışmanlık hizmeti sunmaktadır.

Bu çalışma ile Millî Eğitim Bakanlığında görev yapan iç denetçilerin görüşleri ışığında MEB'in iç denetim sistemine ve faaliyetlerine bakışı değerlendirilmeye çalışılmıştır. Çalışmanın, MEB'de iç denetim konusundaki farkındalığın arttırılmasına katkıda bulunması hedeflenmektedir.

Araştırma sürecinde gösterdiği anlayış, katkı ve desteğinden dolayı sevgili eşim Meltem TÜRKER'e, araştırmanın her aşamasında katkı sağlayan ve desteğini esirgemeyen değerli hocam Prof. Dr. Saime ÖNCE'ye, görüşmeler sırasında içtenlikle görüşlerini paylaştığı ve araştırmaya katkı sağlayan Millî Eğitim Bakanlığı'nda görev yapan iç denetçilere teşekkür ederim.

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

Bu tezin bana ait, özgün bir çalışma olduğum; çalışmamın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu olmak üzere tüm aşamalarında bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmamın Anadolu Üniversitesi tarafından kullanılan "bilimsel intihal tespit programı"yla tarandığını ve hiçbir şekilde "intihal içermediğini" beyan ederim. Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçları kabul ettiğimi bildiririm.

Gürkan Gökhan TÜRKER

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
BAŞLIK SAYFASI.....	i
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ	v
ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ	vi
İÇİNDEKİLER	vii
TABLolar DİZİNİ	ix
ŞEKİLLER DİZİNİ	x
KISALTMALAR DİZİNİ	xi
1.GİRİŞ	1
1.1. Sorun	1
1.2. Amaç	2
1.3. Önem	3
1.4. Varsayımlar	3
1.5. Sınırlılıklar	4
1.6. Tanımlar	4
2.ALANYAZIN	5
2.1. Kamu Mali Yönetiminde İç Kontrol	5
2.1.1. İç kontrolün tanımı	5
2.1.2. İç kontrolün amaçları	8
2.1.3. İç kontrolün yapısı ve unsurları	10
2.2. Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim	13
2.2.1. Denetim kavramı	14
2.2.2. İç denetimin tanımı	15
2.2.3. İç denetimin özellikleri	17
2.2.4. İç denetimin amacı ve kapsamı	20
2.2.5. İç denetimin tarihsel gelişim süreci	23
2.2.6. İç denetim türleri	27
2.2.7. İç denetim süreci	28
2.2.8. Uluslararası standartlar	31
2.3. İç Denetim İç Kontrol İlişkisi	32

2.4. Dış Denetim ve İç Denetim	34
2.5. Teftiş ve İç Denetim	36
2.6. MEB’de İç Denetim	39
2.7. İlgili Araştırmalar	40
2.7.1. Yurt içinde yapılan araştırmalar	40
2.7.2. Yurt dışında yapılan araştırmalar	42
3.YÖNTEM	44
3.1. Araştırma Modeli	44
3.2. Evren ve Çalışma Grubu	45
3.3. Veri Toplama Tekniği ve Aracı	46
3.4. Veri Analizi	48
4. BULGULAR VE YORUM	50
4.1. İç Denetimin Millî Eğitim Bakanlığı Nezdindeki Algısına İlişkin Görüşler	52
4.2. İç Denetimin Katkılarına İlişkin Görüşler	57
4.3. İç Denetimin Güçlendirilmesine İlişkin Görüşler	63
4.3.1. İç denetçilere yönelik	63
4.3.2. Sisteme yönelik	65
4.4. İç Denetime İlişkin Sorunlar ve Öneriler	69
4.4.1. İç denetime ilişkin sorunlar	69
4.4.2. İç denetime ilişkin öneriler	71
5. SONUÇ VE ÖNERİLER	74
5.1. Sonuç	74
5.2. Öneriler	76
KAYNAKÇA	78
EKLER	
ÖZGEÇMİŞ	

TABLULAR DİZİNİ

	<u>Sayfa</u>
Tablo 2.1. İç Kontrol Bileşenleri Açıklamaları.....	11
Tablo 3.1. Çalışma Grubuna İlişkin Bilgiler.....	45

ŞEKİLLER DİZİNİ

	<u>Sayfa</u>
Şekil 2.1. İç Kontrol Bileşenleri.....	10
Şekil 2.2. Uluslararası Standartlar.....	32
Şekil 3.1. Veri Analizi Süreci.....	49
Şekil 4.1. Nitel Bulgulara İlişkin Tema ve Kategoriler.....	51
Şekil 4.2. İç Denetim Algısına İlişkin Tema ve Kategoriler.....	56
Şekil 4.3. İç Denetimin Katkılarına İlişkin Tema ve Kategoriler.....	62
Şekil 4.4. İç Denetimin Güçlendirilmesine İlişkin Tema ve Kategoriler.....	68
Şekil 4.5. İç Denetime İlişkin Sorun ve Önerilere Ait Tema ve Kategoriler.....	73

KISALTMALAR DİZİNİ

AB	:Avrupa Birliği
AET	:Avrupa Ekonomik Topluluğu
CIA	:Certified Internal Auditor (Sertifikalı İ Denetçi)
COSO	:Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Treadway Komisyonu Sponsor Organizasyonlar Komitesi)
İDKK	:İ Denetim Koordinasyon Kurulu
KİMK	:Kamu İç Mali Kontrol
İIA	:The Institution of Internal Auditors (İ Denetçiler Enstitüsü)
INTOSAI	:International Organization of Supreme Audit Institutions (Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü)
MEB	:Millî Eğitim Bakanlığı
TİDE	:Türkiye İ Denetim Enstitüsü

1. GİRİŞ

Bu bölümde araştırmaya ilişkin sorun, araştırmanın amacı, araştırmanın önemi, varsayımlar, sınırlılıklar ve tanımlar yer almaktadır.

1.1. Sorun

Kamu yönetimi ve kamu mali yönetimi alanında meydana gelen gelişmeler sonucunda iç denetim kamu kurum ve kuruluşları için vazgeçilmez bir araç haline gelmiştir. Modern iç denetim uygulamaları 1940'lı yıllarda gündeme gelmiş ve tüm dünyada gelişerek yükselişini günümüze kadar sürdürmüştür. Ekonomik krizlerden siyasi süreçlere kadar çok çeşitli etmenin doğrudan etkisiyle değişimini sürdüren iç denetim uygulamaları, süreç içinde uygulama birliği sağlama adına oluşturulan standartlar ve mevzuat düzenlemeleri aracılığıyla çerçevesinin çizildiği profesyonel bir uygulama alanı haline gelmiştir. Böylece, iç denetim geleneksel denetim yapısından çok daha geniş alanda faaliyet gösteren modern anlamdaki denetim süreçlerine kavuşmuştur.

İç denetimdeki bu değişim, geleneksel iç denetim faaliyetlerini de sürdürmenin yanı sıra iç denetim faaliyetlerinin risk odaklı iç denetim ve güvence sağlama fonksiyonlarıyla daha zengin bir perspektifte yürütülmesi ile sonuçlanmıştır. Küreselleşen dünyada uluslararası alanda faaliyet gösteren özel sektör işletmeleri için adeta bir zorunluluk haline gelen ve küçük büyük her işletmede yavaş yavaş yer edinen iç denetim faaliyetleri, 2003 yılından itibaren 5018 sayılı kanun çerçevesinde ülkemiz kamu idarelerinde de uygulanmaya başlamıştır (Şengül Çelikay, 2012, s. 33-34). Kamu ve özel sektör kuruluşlarında temelde güvence sağlama ve danışmanlık hizmetlerini yerine getirmekle birlikte iç denetimin verdiği hizmetler kurumdan kuruma değişiklik gösterebilmektedir. Bu farklılığa neden olan temel faktörler mevzuat, üst yönetimin iç denetime bakışı, kurumdaki iç denetim algısı ve kurumun risk yönetimi sisteminin olgunluk seviyesi olarak sıralanabilir (İşgüden, 2012, s. 3).

Avrupa Birliği'ne (AB) tam üyelik sürecinde, dünyadaki değişimleri takip etmekle birlikte yerel ihtiyaçları ve farklılıkları da göz önünde bulundurabilen, kurumların çalışmalarına değer katan ve kurumlara makul güvence sağlayan risk odaklı denetim ilke ve teknikleri önem kazanmıştır. Buradan hareketle kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını sağlamaya yönelik kamu mali iç kontrol ve denetim sistemlerinin kurulması ihtiyacı doğmuştur. Bu ihtiyaca binaen iç denetim alanında yapılan bilimsel çalışmalarda da bir artış meydana gelmiştir.

İç denetimin önem kazanmasıyla iç denetim süreci de yakından incelenmeye başlanmıştır. Denetçilerin çalışma prensipleri, kurumlardaki iç denetim uygulamaları, iç denetimin iç kontrol ile ilişkisi, iç denetimin dış denetim ile ilişkisi, iç denetimin özellikleri, iç denetimin fonksiyonları gibi konular uzun süredir alanyazında tartışılır ve pek çok araştırmanın temelini oluşturur hale gelmiştir.

Kamu mali yönetiminin bir parçası olarak iç kontrol ve iç denetim sistemimizin modern yaklaşımlara uygun, uluslararası standartlar ve AB mevzuatı ile uyumlu biçimde yeniden yapılandırılması için gerekli yasal düzenlemelerin yapılarak uygulanmasıyla birlikte çeşitli kurumlarda iç denetim uygulamalarının araştırılması ve değerlendirilmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır. Tüm bunlar göz önüne alındığında, Millî Eğitim Bakanlığı'nda iç denetim uygulamalarının mevcut durumu, kurumdaki iç denetim algısının ve iç denetimin kuruma katkıları gibi hususların belirlenmesi büyük önem taşımaktadır. Bu bağlamda, Millî Eğitim Bakanlığında iç denetçi görüşleri aracılığıyla iç denetim uygulamalarının mevcut durumu, kurumdaki iç denetim algısı ve iç denetimin kuruma katkılarının belirlenmesi gerekliliği bu araştırmanın problemini oluşturmaktadır.

1.2. Amaç

Araştırmanın temel amacı iç denetim sisteminin Millî Eğitim Bakanlığı'nda nasıl algılandığının ve uygulandığının değerlendirilmesi, uygulama sürecinde yaşanan sorunların tespit edilmesidir. Bu amaçla Millî Eğitim Bakanlığı'nda İç Denetim Sistemine İlişkin İç Denetçilerin Görüşleri yapılan görüşmeler yolu ile belirlenmiş ve konuya ilişkin derinlemesine bir analiz gerçekleştirilmiştir. Ayrıca bu çalışmada tespit edilen sorunlara çözüm önerileri sunulurken iç denetim konusundaki farkındalığın artırılmasına katkıda bulunulması hedeflenmiştir.

Bu çalışma, iç denetim sisteminin Millî Eğitim Bakanlığı'ndaki algısının ve uygulamalarının belirlenmesiyle birlikte, iç denetçilerce uygulamalara ilişkin yaşanan sorunların tespit edilmesi ve bu sorunlara çözüm önerileri sunulurken iç denetim konusundaki farkındalığın artırılmasına katkıda bulunulması amacıyla gerçekleştirilen nitel bir çalışmadır. Çalışmada nitel araştırma yöntemlerinden olgubilim (fenomenoloji) deseni, veri toplama aracı olarak ise görüşme yöntemi kullanılmıştır.

Bu kapsamda aşağıda belirtilen araştırma soruları üzerine çalışılacaktır:

- 1- İç denetçilerin, iç denetimin Millî Eğitim Bakanlığı'ndaki algısına ilişkin görüşleri nelerdir?

- 2- İç denetçilerin, iç denetimin katkılarına ilişkin görüşleri nelerdir?
- 3- İç denetçilerin, iç denetimin güçlendirilmesine ilişkin görüşleri nelerdir?
- 4- İç denetçilerin, iç denetimin işleyişine ilişkin sorun ve çözüm önerileri nelerdir?

1.3. Önem

Yönetim ve denetim anlayışında meydana gelen değişikliklerle birlikte Türk Kamu Mali Yönetimi de bir değişim, dönüşüm süreci içine girmiştir. 1999 yılında Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne aday ülke olarak kabul edilmesiyle birlikte AB uyum süreci kapsamında 2003 yılında çıkarılan "5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu" ile ülkemizde iç denetim sisteminin temelleri atılmıştır. İç denetimin kamu idarelerinin faaliyetlerine getirdiği yeni bakış açısı ve iç denetimden beklenen katma değerinin büyüklüğü günümüzde iç denetimi kamu idareleri için vazgeçilmez bir araç haline getirmiştir.

Kamu mali yönetimine, uluslararası standartlara sahip bir anlayışla, kamu kurumlarının çalışmalarına değer katmak ve bu çalışmalarını iyileştirmek amacıyla kaynakların etkililik, ekonomiklik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirme ve üst yöneticiye danışmanlık yapma amacıyla getirilen iç denetim sisteminin Millî Eğitim Bakanlığı'na katkılarını, MEB'deki uygulamaları, bu uygulamalar sırasında karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerilerini belirleyecek bu araştırma ayrı bir önem taşımaktadır.

Bu çalışma ile iç denetçilerin MEB'de yürütülen iç denetim faaliyetleri, bu faaliyetlerin kuruma katkıları ve iç denetim süreçlerinin güçlendirilmesine ilişkin görüşleri değerlendirilmiştir. Ayrıca, iç denetim sürecinde yaşanan aksaklıklar sorgulanarak bu sorunların çözümüne yönelik çeşitli öneriler ortaya konmuştur. Çalışma sonunda MEB, hali hazırda yürütülen iç denetim faaliyetlerinin katkıları ve önemine ilişkin değerlendirmeler yapabilecek ve uygun görüldüğü takdirde sürece ilişkin çeşitli iyileştirmeler planlayabilecektir.

1.4. Varsayımlar

Bu çalışmada aşağıdaki varsayımlardan hareket edilmiştir.

1- İç denetçilerin araştırmada kullanılan ölçme aracına içten ve doğru cevaplar verdikleri,

2- İç denetçilerin bağımsız değerlendirme görüşlerini yansıttığı varsayılmıştır.

1.5. Sınırlılıklar

1- Araştırma, Millî Eğitim Bakanlığı'nda görev yapan ve çalışmaya katılmaya istekli olan iç denetçilerden elde edilen veriler ile sınırlıdır.

2- Araştırma, araştırmacı tarafından geliştirilen ölçme aracından elde edilen verilerle sınırlıdır.

1.6. Tanımlar

Dış Denetim: “Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır (5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, m. 68).”

İç Denetim: “Kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir (5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, m. 63).”

İç Kontrol: “İdarenin 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, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür (5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, m. 55).”

2. ALANYAZIN

Bu bölümde, kamu yönetimi bağlamında iç denetime yönelik kavramsal çerçeve ile yurt içinde ve yurtdışında yapılan araştırmalara yer verilmiştir. İlk kısımda iç kontrolün tanımı, amaçları, yapısı ve unsurları; ikinci kısımda ise denetim kavramı, iç denetimin tanımı, özellikleri, amacı ve kapsamı, tarihsel gelişimi, iç denetim türleri, süreci ve standartları sunulmuştur. Ayrıca, iç denetim ve iç kontrol ilişkisi, dış denetim ve iç denetim, teftiş ve iç denetim ile MEB’de iç denetim konuları ele alınmıştır.

2.1. Kamu Mali Yönetiminde İç Kontrol

Kamu yönetiminde klasik yönetim anlayışı 1990’lı yıllardan itibaren yerini tüm aktörlerin karşılıklı iş birliği ve uzlaşmasına dayalı olan yönetişime bırakmıştır. Yönetişim kavramı; hesap verebilirlik, şeffaflık, hukukun üstünlüğü, istikrar, eşitlik, kapsayıcılık ve geniş tabanlı katılımı sağlamak için tasarlanan yapı ve süreçlere atıfta bulunur. Yönetişim aynı zamanda kamu hizmetlerinin şeffaf, katılımcı, kapsayıcı ve hesap verebilir şekilde yürütülmesini sağlayan normları teminat altına alır. Geniş anlamda yönetişim, idarenin yönetimde karar alırken tek aktör olmadığı, vatandaşların ve paydaşların yönetime katıldığı bir kültürü ve kurumsal yaklaşımı ifade eder (UNESCO, 2017).

Türkiye’deki iç kontrolün geçmişi Avrupa Birliği’ne uyum süreciyle yakından ilişkilidir. Bu bağlamda iç kontrolün Türkiye’deki ilk uygulamaları 2003 yılında yasalaşan “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” ile olmuştur. Bahsi geçen süreç içinde Türkiye’de geleneksel kamu yönetimi anlayışından çağdaş kamu yönetimi anlayışına geçme yönünde adımlar atılmıştır. Bu adımlar yatay bir örgüt yapısına yönelik olup sonuç ve hedef odaklı, katılımcı ve paylaşımcı, şeffaf ve hesap verebilen, hızlı karar alabilen bir yönetim yapısı oluşturmak amacıyla gütmektedir.

2.1.1. İç kontrolün tanımı

Alanyazında iç kontrole ilişkin çeşitli tanımlar bulunmakla beraber bu tanımlar, örgütten örgüte değişiklik gösterebilmektedir. İşletme bilimi kökenli olan örgütsel kontrol, iç kontrol tanımının da kaynağını oluşturmaktadır. Örgütsel kontrol, hedeflenen örgüt amaçlarına ulaşmada, standartlar ve planlarla belirlenmiş konuların, uygulamaya ilişkin örgütsel faaliyetlerle uyumlaştırılmasını sağlayan faaliyetler bütünüdür. Kontrol,

örgütteki tüm çalışanların yürüttüğü işler dolayısıyla karşı karşıya kalabileceği bir sonuçtur.

İç kontrol, temel bir çerçeve belge olan “Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)” raporundaki tanıma göre, “Bir kurumun yönetim kurulu, yönetim ve diğer personelin, işletme faaliyetleri, raporlama ve uygunluk ile ilgili hedeflerin gerçekleştirilmesine ilişkin makul güvence sağlamak üzere tasarlanan bir süreçtir.” (COSO, 2013, s. 3).

Tanımda bazı temel kavramlar vurgulanmıştır. Buna göre iç kontrol:

- hedeflerin bir veya daha fazla kategoride (işlemler, raporlama ve uyumluluk) gerçekleştirilmesi amacıyla düzenlenmiştir.
- kendi başına bir amaç olmamakla birlikte örgütü bir amaca götüren görev ve faaliyetlerden oluşan bir süreçtir.
- sadece politika ve kılavuzlar, sistemler ve formlarla ilgili değildir. Aynı zamanda insanların örgütün her kademesindeki faaliyetlerinden etkilenir.
- örgütün üst düzey yöneticilerine mutlak güvence sağlamamakla birlikte makul bir güvence sağlar.
- örgütün tamamına ya da bir kısmına (bölüm, işletme birimi, işletme süreci) uyarlanabilir esnekliğe sahiptir.

İç kontrol, “riskleri belirlemek ve kurumun misyonunu gerçekleştirmek üzere makul bir güvence sağlamak amacıyla bir örgütün yönetimi ve personeli tarafından yürütülen bir süreçtir” (International Organization of Supreme Audit Institutions [INTOSAI], 2016, s. 5). Bu sürecin etkili bir şekilde işlemesi için INTOSAI de COSO gibi iç kontrolün belli nitelikler taşıması gerektiğine vurgu yapmıştır. Bu niteliklere aşağıda yer verilmektedir (INTOSAI, 2016, s. 5-8):

- İç kontrol tamamlayıcı bir süreçtir. İç kontrol bir olay veya durum değildir. Bir örgütün faaliyetlerinin tamamına etki eden bir takım eylemlerden oluşur. Bunlar örgütün faaliyet gösterdiği süreçte devamlı olarak ortaya çıkar. İç kontrol sisteminin etkili olması, bir örgütün faaliyetleriyle iç içe geçmiş, kurumun altyapısına dâhil edilmiş ve örgütün özünün ayrılmaz bir parçası haline gelmiş olmasına bağlıdır. İç kontrol, faaliyetlerden ayrı yürütülmekten ziyade faaliyetlere entegre edilmelidir. İç kontrol örgüt faaliyetleriyle bütüncül bir şekilde yönetim süreçlerinin bir parçası olur ve örgüt faaliyetlerinin tamamlayıcı bir unsuru olur.

- İç kontrol, yönetim ve diğer personel tarafından yürütülür. Örgütün faaliyetleri çalışan personel tarafından gerçekleştirilir. Personel, rollerini ve sorumluluklarını ve otoritenin sınırlarını bilmelidir. Yönetim, gözetim sağlarken aynı zamanda kurumun hedeflerini belirler. Yönetim, örgütün hedefleri bağlamında riskin anlaşılmasına yardımcı olmak için gerekli mekanizmaları sağlayan iç kontrol faaliyetlerini yerine getirir, bunları izler ve değerlendirir. İç kontrolün uygulanması noktasında, yönetimin diğer personelle önemli ölçüde etkileşimi ve iletişimi olmalıdır. İç kontrol, yönetim tarafından kullanılan ve kurumun hedefleri ile doğrudan ilgili olan bir araç olduğundan örgütün önemli bir unsurudur. Bununla birlikte, örgütteki tüm personel iç kontrolün gerçekleşmesinde önemli birer etkidir.
- İç kontrol örgütün hedeflerini ve misyonunu gerçekleştirmeye yöneliktir. Her örgüt öncelikle kendi amaçlarını gerçekleştirmeye odaklanır. Kamu sektöründe hizmet sunan örgütler genelde bir hizmet sunumuyla ve kamu yararına sonuçlar elde etmek için kurulur. İç kontrol, birbirinden ayrı fakat birbiriyle ilişkili bir dizi genel amacın başarılmasına yöneliktir. Genel amaçlar birçok özel alt hedef, işlev, süreç ve etkinlik yoluyla uygulanmaktadır. Genel hedefler; düzenli, etik kurallarına uygun, ekonomik, verimli ve etkin biçimde gerçekleştirilir. Bu genel hedefler ayrıca örgütün misyonuyla da tutarlı olmalıdır.
- İç kontrol riskleri belirler. Her örgütün amaçlarını gerçekleştirirken karşılaştığı riskler vardır. Yönetimin görevi, kurumun misyonuna ulaşma amacıyla riskleri tanımlamak ve bunlara önlem almaktır. İç kontrol bu riskleri belirlemeye yardımcı olarak örgütün amaç ve hedeflerini gerçekleştirmek adına makul bir güvence sağlayabilir.
- İç kontrol örgüte makul güvence sağlar. İç kontrol ne kadar iyi tasarlanırsa tasarlanırsa ve ne kadar iyi işlese işlesin, örgütün amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesi için yönetime mutlak bir güvence veremez. Bunun yerine makul güvence seviyesini kabul eder. Makul güvence, kimsenin geleceğe ilişkin kesin olarak tahmin edemeyeceği belirsizlik ve riskin olduğu fikrini yansıtır. Ayrıca, örgütün kontrolü veya etkisi dışındaki faktörler amaç ve hedeflere ulaşma becerisini etkileyebilir.

“İç Denetçiler Enstitüsü’nün (The Institute of Internal Auditors-IIA)” tanımına göre ise iç kontrol, “Yönetim kurulunun ve üst yönetimin kurum içindeki kontrol sisteminin önemliliğine ilişkin tavır ve davranışlarıdır. Kontrol çevresi, iç kontrolün temel amaçlarının gerçekleştirilmesi için gerekli disiplini ve ortamı sağlar ve etik ve dürüstlük ilkeleri, yönetim felsefesi ve biçimi, örgüt yapısı, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi, insan kaynakları politikaları ve uygulamaları ve personelin yeterliğinden oluşur.”

“5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”nun 55. maddesi iç kontrolü tanımlamıştır. Buna göre “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 bütünüdür.

Görev ve yetkileri çerçevesinde, malî yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemler Maliye Bakanlığı tarafından, iç denetime ilişkin standartlar ve yöntemler ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından belirlenir, geliştirilir ve uyumlaştırılır. Bunlar ayrıca, sistemlerin koordinasyonunu sağlar ve kamu idarelerine rehberlik hizmeti verir.”

2.1.2. İç kontrolün amaçları

5018 sayılı kanuna göre “iç kontrolün amaçları:

- Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini,
- Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini,
- Her türlü malî karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini,
- Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini,
- Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını

sağlamaktır.”

COSO (2013, s. 3)'ya göre iç kontrolün amaçları; faaliyetlerle ilgili amaçlar, mali raporlamayla ilgili amaçlar ve uygunluk amaçları şeklinde sınıflandırılabilir. Aşağıda söz konusu amaçlar kısaca açıklanmıştır:

- Faaliyet amaçları: Bu amaçlar operasyonel ve mali performans hedefleri de dâhil olmak üzere örgüt faaliyetlerinin etkililiği ve verimliliği ve varlıkların kaybına karşı korunmasıyla ilgilidir.
- Raporlama amaçları: Bu amaçlar iç ve dış mali ve mali olmayan raporlama ile ilgilidir. Mali raporlama örgütün iç ve dış paydaşlarına doğru, güvenilir, zamanlı, yeterli ve açık bilgi sağlamak amacıyla yapılır. İç kontrol, güvenilir mali raporlamayı gerçekleştirecek şekilde oluşturulur. Etkin bir iç kontrol, her bilgi kullanıcıya nitelikli bilgi sağlayabilmelidir.
- Uygunluk amaçları: İç kontrol, örgütün yürürlükteki yasalara, yönetmeliklere ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini amaçlar.

İç kontrolün amaçlarını INTOSAI (2016, s. 9-11) ise şu şekilde ifade etmiştir: “İç kontrolün amaçları:

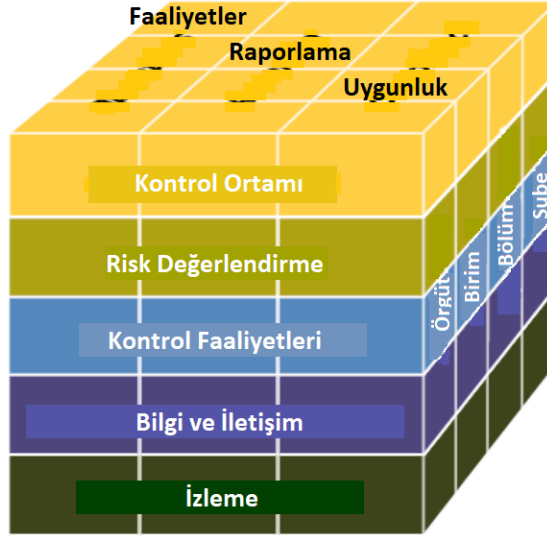
- Düzenli, etik kurallara uygun, etkin, ekonomik ve verimli operasyonlar yürütmek,
- Hesap verebilirlik yükümlülüklerini yerine getirmek,
- Yürürlükteki mevzuata uymak,
- Kaynakları kayıplara, kötü kullanıma ve hasarlara karşı korumaktır.”

Özetle iç kontrol, kurumda başlıca dört amaca hizmet eder (Selimoğlu, ve diğerleri, 2012, s. 37). Bunlar:

- Şirket güvenilirliğinin artması,
- Mevzuata uyumun sağlanması,
- Doğru ve zamanlı mali raporlama,
- Operasyonel verimliliğidir.






2.1.3. İç kontrolün yapısı ve unsurları

İç kontrolün birbiriyle bağlantılı beş unsuru vardır. Bu unsurlar, “kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izlemedir” (INTOSAI, 2016, s. 13). İç kontrole ilişkin unsurlar ve bunlar arasındaki ilişkileri simgeleyen gösterim Şekil 2.1’de, açıklamalar ise Tablo 2.1’de sunulmuştur.



Şekil 2.1. İç kontrol bileşenleri (COSO, 2013, s. 6)

Tablo 2.1. İç kontrol bileşenleri açıklamaları (COSO, 2013)

				
Kontrol Ortamı 1-Örgüt, bütünlük ve etik değerlere bağlılık göstermektedir. 2-Yönetim kurulu, yönetimden bağımsızdır ve iç kontrolün gelişimini ve performansını denetler. 3-Yönetim, yönetim kurulunun gözetiminde yapıları, raporlama çerçevelerini ve yetki ve sorumlulukları belirler. 4-Örgüt, yetkin bireyleri örgüt bünyesine katmak, yetiştirmek ve örgüt bünyesinde tutmak için taahhütte bulunur. 5-Örgüt, bireyleri hedeflere yönelik olarak kendi iç kontrol yükümlülüklerind en sorumlu tutar.	Risk Değerlendirme 6-Kurum, hedeflerle ilgili risklerin tanımlanması ve değerlendirilmesi ni sağlayacak net hedefler belirler. 7-Kurum, hedeflerine ulaşılmasına yönelik riskleri tanımlar ve risklerin nasıl yönetileceğini belirlemek için riskleri analiz eder. 8-Kurum, amaçlara ulaşmada usulsüzlük potansiyelini dikkate alır. 9-Kurum, iç kontrole ciddi biçimde etki edebilecek riskleri tanımlar.	Kontrol Faaliyetleri 10-Örgüt, hedeflerin kabul edilebilir seviyelere ulaşmasına yönelik risklerin azaltılmasına katkıda bulunan kontrol faaliyetlerini seçer ve geliştirir. 11-Kurum, hedeflere ulaşılmasını desteklemek için genel kontrol faaliyetleri seçer ve geliştirir. 12-Örgüt, kontrol faaliyetlerini, beklentileri belirleyen politikalar ve politikaları eyleme döken prosedürler vasıtasıyla yürütür.	Bilgi ve İletişim 13-Kurum, iç kontrolü süreçlerini güçlendirmek için edindiği veya ürettiği nitelikli bilgiyi kullanır. 14-Kurum, iç kontrol işlevini desteklemek için gerekli olan hedefleri ve sorumlulukları da içeren bilgiyi kurum içinde dolaştırır. 15-Kurum, iç kontrol işlevini etkileyen konularda dış paydaşlarla iletişim kurar.	İzleme 16-Kurum, iç kontrol bileşenlerinin mevcut ve işler durumda olup olmadığını belirlemek için devam eden değerlendirme faaliyetlerini seçer, geliştirir ve gerçekleştirir. 17-Örgüt, iç kontrol eksikliklerini değerlendirir ve üst yönetim ve yönetim kurulu da dahil olmak üzere düzeltici önlemi almaktan sorumlu taraflara uygun bir şekilde bildirir.

Kontrol ortamı, iç kontrol sisteminin temelini oluşturmaktadır. Etkili bir iç kontrolde yönetimin belirlediği strateji ve hedefler son derece önemlidir. Yönetim, bu amaçlara ulaşmak için gerekli insan kaynağı ve kaynak planlamasını yaparak kontrol

ortamını destekler. Disiplin sağlayan ve yapı oluşturan kontrol ortamı iç kontrolün diğer unsurlarının temelidir.

Risk değerlendirme, örgütün hedeflerini gerçekleştirmeindeki engellerle ilgili risklerin tanımlanması ve değerlendirilmesi ile bu risklere uygun tedbirlerin belirlenmesi sürecidir. Risk değerlendirme süreci riskleri tanımlama, gerçekleşme olasılıklarını değerlendirme, örgütün risk kapasitesini ortaya koyma, risklerin sebeplerini ve etkisini tahmin etme ile risklere uygun tedbirleri belirleme aşamalarından oluşur.

Örgüt çevresi doğası gereği sürekli değişim içinde olduğu için risk değerlendirmesi belirli aralıklarla tekrarlanması gereken bir süreçtir. “Örgütün hedeflerini gerçekleştirebilmesi konusunda iç kontrol sadece makul güvence verebilir. İç kontrolün bir unsuru olarak risk değerlendirme, garantiyi sağlayacak uygun kontrol faaliyetlerinin seçilmesinde kilit rol oynar (INTOSAI, 2016, s. 26).”

Kontrol faaliyetleri, örgütün hedeflerinin kabul edilebilir seviyelere ulaşmasına yönelik risklerin azaltılmasına katkıda bulunur. Örgüt, kontrol faaliyetlerini, beklentileri belirleyen politikalar ve politikaları eyleme döken prosedürler vasıtasıyla yürütür. Kontrol faaliyetleri hedeflere uygun olmalı, planlandığı şekilde sürdürülmeli, uygun maliyetli, kapsamlı ve kontrol hedefleriyle direkt ilintili olmalıdır.

Bilgi ve iletişim, iç kontrolün amacına ulaşması açısından hayati önem taşımaktadır. Etkin bir iç kontrol için bir örgütün bütün kademelerinde bilgiye ihtiyaç vardır. Yönetimin karar alma kapasitesi örgütün çeşitli kademelerinde üretilen bilginin niteliğinden etkilenir. Örgüt iç kontrol işlevini desteklemek için gerekli olan güncel ve doğru bilgiyi zamanında ve uygun şekilde kurum içinde aktarır (Akyel, 2010a, s. 174).

“İç kontrol, örgütün karşılaştığı risklere ve değişikliklere sürekli olarak uyum göstermesi gereken dinamik bir süreç olduğundan iç kontrolün değişen hedeflere, ortama, kaynaklara ve risklere uyum sağlaması için sürecin devamlı olarak izlenmesi gerekir (INTOSAI, 2016, s. 6).” Örgüt, iç kontrol bileşenlerinin mevcut ve işler durumda olup olmadığını belirlemek için devam eden değerlendirme faaliyetlerini seçer, geliştirir ve gerçekleştirir. Bunun sonucunda iç kontrol eksikliklerini değerlendirir ve yönetim kademesine ve düzeltici önlemleri almaktan sorumlu tüm taraflara raporlar.

Ayrıca, iç kontrol sürecinin yapısı ve işleyişine 5018 sayılı kanunun 57. maddesinde “Kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrol sistemleri; harcama birimleri, muhasebe ve malî hizmetler ile ön malî kontrol ve iç denetimden oluşur. Yeterli ve etkili bir kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için; meslekî değerlere ve dürüst yönetim

anlayışına sahip olunması, malî yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesi, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanması, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi ve kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanması bakımından ilgili idarelerin üst yöneticileri ile diğer yöneticileri tarafından görev, yetki ve sorumluluklar göz önünde bulundurulmak suretiyle gerekli önlemler alınır.” ifadeleriyle yer verilmiştir.

Diğer taraftan, iç kontrolün izleme değerlendirmesi ve üst yöneticiye makul güvence sağlanması iç denetimin fonksiyonlarından biridir. İç denetim, kurumun iç kontrol sisteminin bir ögesidir. Bununla birlikte iç denetim faaliyetleri sadece mali kontrolü içermemekte, iç kontrolün bütün yönlerini kapsamaktadır (Yörüker, 2004, s. 8). İç kontrol ise, “süreçlerin denetimi, kurum içinde üretilen her türlü bilginin tamlığı, doğruluğu ve güvenilirliği; operasyonların etkililiği ve verimliliği; hukuka ve iç mevzuata uyum ve kurum varlıklarının korunmasını” ifade etmektedir (Gönülaçar, 2007, s. 13).

2.2. Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim

İç denetim bir kurumda yürütülen faaliyetleri geliştirmek, faaliyetlere değer katmak amacıyla yapılan bağımsız ve tarafsız güvence ve danışmanlık çalışmalarıdır. Kurumlar iç denetimin güvence sağlama fonksiyonu ile mali yapıya, performansa, mevzuat ve düzenlemelere uyuma ve bilgi sistemleri güvenliğine katkı sağlaması yönüyle iç denetime ihtiyaç duyarlar. Ayrıca, danışmanlık fonksiyonu ile kurumun katma değerinin artırılması ve muhtemel hatalardan kaynaklanacak risklerin azaltılması hedeflenir.

Son yıllarda meydana gelen gelişmeler ve bu gelişmeler neticesinde ortaya çıkan rekabet ortamı daha önce sınırlı olarak algılanan ve uygulanan iç denetimin öneminin artmasına ve faaliyet alanının genişlemesine neden olmuştur. İç denetim hali hazırda kurumun amaçlarını gerçekleştirmesinde yönetim tarafından kullanılan önemli araçların başında gelmektedir.

Bu bölümde denetim kavramından yola çıkılarak iç denetimin mevzuat ve uluslararası düzenlemelerdeki tanımına yer verilmiştir. Ayrıca, iç denetimin özellikleri, amacı ve kapsamı, tarihsel gelişimi, iç denetim türleri, iç denetim süreci ve uluslararası standartlar, yurt içi ve yurt dışı kaynaklar incelenerek sunulmuştur.

2.2.1. Denetim kavramı

Türk Dil Kurumuna göre denetleme kavramı, “bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırma, denetim, bakı, teftiş, murakabe, kontrol” olarak tanımlanmaktadır. Geleneksel yaklaşımda denetim, “yapılmış iş ve işlemlerin, daha önceden belirlenmiş, ölçü, standart veya mevzuata uygun olarak yapılıp yapılmadığının kontrol edilerek sonuçların ilgili birim veya kişilere bildirilmesi” şeklinde ifade edilmesine rağmen, günümüzde daha kapsamlı bir yapı olarak değerlendirilmektedir (Mallı, 2013, s. 41).

Alanyazında klasik anlamda denetim, “bir kurum veya kuruluşun ya da belirli bir plan, program veya projenin yapısı, işleyişi ve çıktılarının önceden belirlenmiş standartlara uygunluk derecesinin, araştırma, gözleme, sorgulama gibi yöntemlerle tespit edilmesi ve elde edilen bulguların objektif ve sistematik bir biçimde değerlendirilerek ilgili taraf veya taraflara iletilmesi süreci” olarak tanımlanmaktadır (Gürkan, 2009, s. 6). Güncel denetim kavramı, “belirli bir amaç etrafında para, insan gücü ve malzeme gibi araçların zamansal ve mekânsal kullanma yönteminin belirlenmesine yönelik planlama, biçimsel ve rasyonel bir yapı etrafında örgütlenme çalışmalarının psikolojik, ekonomik ve toplumsal gerekçelerle motivasyonu, örgüt içi çalışma düzenine ilişkin sürekli ve düzenli bilgi akışı, iş bölümü ve işbirliği etkinliğini yükseltecek bağlantı amaçlı eşgüdüm, örgütün planlanan amaçlar doğrultusunda gerçekleştirdiği faaliyetlerin sürekli bir denetimi gibi iş ve işlemler yönetsel etkinliğin bütünüleyici parçası” şeklinde ifade edilmektedir (Akıncı, 1999, s. 47).

Yönetimin yaşamsal önemdeki bileşenlerinden birisi olan denetim, kamusal eylem ve işlemlerin amaca ve hukuka uygunluğunu sağlamaktadır. Yönetim ve denetim birbirine bağlı iki olgudur. Yönetimin kalitesini belirleyen denetimin kalitesidir (Uluğ, 2004, s. 98).

Kurumun faaliyetlerinin sürekli gözetilmesi ve denetlenmesi, kaynak kullanımının verimli olup olmadığının belirlenmesi ve kurum etkinliğinin artmasına yönelik önlemler almak elzemdir. Bu nedenle denetim faaliyetlerinin yaşamsal bir önemi bulunmaktadır (Akpınar, 2006, s. 14).

Denetim faaliyetleri eski dönemlerden bugüne irili ufaklı tüm örgütlerde, toplumlarda ve devletlerde uygulanagelmıştır. Devlet işleyişinde bir düzenin sağlanması, işleyişin düzenli olarak sürdürülmesi için yürütülen faaliyetlerin denetimi ve kontrolü yapılmalıdır (Alçın, 2009, s. 1). “Denetim, belli bir ekonomik birime ve bir döneme ait

bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini saptamak amacıyla, bu bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini tarafsızca araştıran ve sonuçlarını değerlendirerek ilgili kullanıcılara bir rapor halinde sunmayı esas alan sistematik bir süreçtir (Alptürk, 2008, s. 3).”

Denetim faaliyeti tüm örgütlerde bulunmanın yanında faaliyetlerin uygulanışı, süreçleri ve adı değişebilmektedir. Bu değişim denetim faaliyetlerinin yürütüldüğü örgüte, zamana ve hedeflere göre belirlenmektedir. Denetim, teftiş, kontrol kavramları bu adlandırmalardan bir kaçıdır (Alçın, 2009, s. 1). Denetim ya da denetleme kavramı yasal olarak, “gerek devlet daire ve teşkilatının ve gerek özel hukuk hükümlerine göre kurulmuş işletmelerin kamu menfaati noktasından kanun, tüzük, yönetmelik, statü ve benzeri mevzuat hükümlerine göre çalışıp çalışmadıklarının incelenmesidir” (Akşam, 2005, s. 3).

2.2.2. İç denetimin tanımı

İç denetim sisteminin uygulandığı AB üyesi ülkeler ve diğer ülkelerde iç denetim, “kurumun her türlü etkinliğini geliştirmek, iyileştirmek ve kuruma değer katmak amacıyla, bağımsız ve tarafsız bir şekilde güvence ve danışmanlık hizmeti veren bir faaliyet” olarak tanımlanmaktadır. Buna göre, iç denetime ilişkin kabul edilen genel nitelikler doğrultusunda çeşitli iç denetim tanımları bulunmaktadır (Gürkan, 2009, s. 14).

İç denetim alanında önemli bir yere sahip olan İç Denetçiler Enstitüsü’nün tanımına göre iç denetim, “bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşımla kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur” (IIA, 2017).

“5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”nun 63. maddesinde 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 faaliyeti” olarak tanımlanmıştır. Ayrıca, söz konusu kanunda iç denetim faaliyetlerinin, “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 gerçekleştirileceği” hükmüne bağlanmıştır. Kanunla ayrıca iç denetimin, “iç denetçiler tarafından yapılacağı ve kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınarak, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabileceği” belirlenmiştir.

İç denetim, kurum faaliyetlerinin incelenmesi ve değerlendirilmesi için kurum içinde örgütlenen objektif bir değerlendirme fonksiyonudur (Özeren, 2000, s. 1). İç denetim kurum çalışanlarının görevlerini etkin biçimde ifa etmelerini sağlamak üzere çalışanlara yürüttükleri görevlere ilişkin çeşitli bilgiler sağlar. Ayrıca yapılan inceleme ve değerlendirmelerin neticelerini iletir ve öneriler sunar. İç denetimin amacı, uygun maliyetle kontrol faaliyetlerinin etkililiğini artırmayı da kapsar (Pickett, 2005, s. 551).

“Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi”nde iç denetim, “Kontrol, öz değerlendirme, danışmanlık veya yolsuzluk/suistimal incelemesi görevleri ya da gözden geçirme faaliyetlerinden oluşur. İç denetim faaliyeti, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.” şeklinde tarif edilmiştir (Türkiye İç Denetim Enstitüsü [TİDE], 2008).

Söz konusu tanımlar ışığında, iç denetimin çeşitli amaçlar doğrultusunda ve çeşitli niteliklere sahip bir değerlendirme fonksiyonu olduğu söylenebilir. Buna göre iç denetimin en önemli amacı kuruma değer katmaktır. Bunun yanında kuruma güvence sağlamak ve danışmanlık yapmak etkin bir iç denetimin hedeflerindedir. Son olarak, standartlara uygun denetim yapmak, denetlenen kurumun faaliyetleri hakkında değerlendirme yapmak ve bir yargıya ulaşmak iç denetim faaliyetlerinin diğer amaçları arasında sayılabilir. Tüm bu amaçlar doğrultusunda, iç denetimin sahip olması gereken en önemli nitelik ise bağımsız bir şekilde icra edilebilmesidir. Burada ifade edilen iç denetçinin görevini bağımsız olarak sürdürmesidir. Bir başka deyişle, iç denetim kapsamında ortaya konan değerlendirme ve önerilerin iç denetçi tarafından hiçbir etkiye maruz kalmadan rapor edilebilmesi ve iç denetimin fonksiyonel bağımsızlığının sağlanmasıdır.

2.2.3. İç denetimin özellikleri

“İç Denetim Meslekî Uygulama Standartları”na göre, iç denetim faaliyeti, “kurum içinde, uygun ahlaki kuralları ve değerleri teşvik etmesi, etkin kurumsal performans yönetiminin ve hesap verilebilirliğin sağlanması, kurumun uygun bölümlerine risk bilgileri ile kontrol bilgilerinin iletilmesi, faaliyetlerin etkili bir şekilde koordine edilmesi ve yönetim kurulu, iç ve dış denetçiler ile yönetim arasında bilginin iletilmesini sağlamak üzere yönetim sürecinin geliştirilmesi için değerlendirme yapmalı ve uygun önerilerde bulunmalıdır” (IIA, 2017).

İç denetimin temel özellikleri, “kurum faaliyetlerine değer katma, güvence sağlama ve danışmanlık hizmeti, fonksiyonel bağımsızlık, standartlara uygunluk, risk odaklı denetim ve meslek ahlak kuralları” olarak sıralanabilir.

İç denetimin esas amacı, iç denetim uygulamasının yürütüldüğü birim personelinin hatalarının tespit edilmesi ve bu hatalara sebep olanlara ceza verilmesi değildir. Denetimin asıl amacı kurum faaliyetlerinin etkinliğinin artırılmasıdır. Bununla birlikte iç denetim örgütsel faaliyetlerin plan ve icrasında başlangıçta amaçlanan politikalara ilişkin çerçeveye sadık kalınmasının, etkin, ekonomik ve verimli kaynak kullanımının, bilgi güvenliğinin sağlanmasının ve bilginin zamanında raporlanmasının sağlanmasını hedefler. Denetim faaliyetiyle, söz konusu amaçlara ulaşılması bakımından idarenin faaliyetleri belirli standartlar ve teknikler çerçevesinde incelenir ve değerlendirilir (Aksoy, 2008’den aktaran Mallı, 2013, s. 53).

Denetimin makul güvence sağlanması, kurumda yürütülen işlemlerde yasal düzenlemelere uyulduğu, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli olarak elde edildiği ve kullanıldığı, kurumda iç kontrol faaliyetlerinin ve risk yönetiminin etkin olarak yürütüldüğü, kurumun iç kontrol işleyişini desteklemek için edindiği ya da ürettiği bilginin güvenilirliğinin sağlandığı, kurumsal kaynakların gözetildiği konularında kurum içi ve kurum dışına güvence verilmesini ifade eder (Gönülaçar, 2007, s. 8-9).

İç denetimin danışmanlık hizmeti; yönetimin, örgütün hedeflerini gerçekleştirmesini sağlamak üzere uygulamaya koyduğu politikaların, prosedürlerin ve faaliyetlerin sistemli ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirmeye yönelik tavsiyelerde bulunulması yoluyla iç denetim becerilerinden yararlanır. Bu tür danışmanlık çalışması iç denetimin risk yönetimi, kontrol ve yönetim hakkında sunduğu görüşe katkıda bulunur (Mallı, 2013, s. 54).

“Bağımsızlık, 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 gerçekten ve dürüst bir şekilde inanacakları ve bu ürünün kalitesinden önemli bir taviz vermeyecekleri şekilde yapmalarını sağlayan tarafsız bir tutumdur. Objektiflik, iç denetçilerin, denetim konularına ilişkin karar ve yargılarını, başkalarınıninkilere bağlamamalarını gerektirir (TİDE, 2008, s. 27-28).”

İç denetim standartları; nitelik standartları, performans standartları ve uygulama standartlarından oluşmaktadır. Nitelik Standartları, iç denetim faaliyetlerini yürüten taraf ve kurumların özelliklerine yöneliktir. Performans Standartları, iç denetim faaliyetlerinin doğasını açıklar ve bu hizmetlerin performansını değerlendirmekte kullanılan kalite kriterlerini sağlar. Nitelik ve Performans Standartları tüm iç denetim hizmetlerine uygulanırken, Uygulama Standartları belirli görev türlerine uygulanır. Uygulama Standartları güvence ve danışmanlık faaliyetleri için oluşturulmuştur (Gönülaçar, 2007, s. 9).

Risk yönetimi, bir kurumda zarar olasılığının tespit edilmesi, analizi, tasnif edilmesi ve ihtiyaç halinde bu olasılıklara karşı tedbirlerin alınması hususunda kurumun kapasitesinin belirlenmesi ve bir takım önerilerde bulunulmasıdır (Başpınar, 2006, s. 26). Risk odaklılık, denetim faaliyetinin odak noktasının geçmiş faaliyetlerden geleceğin yönetilmesine çevrilmesinin günümüzdeki ifadesidir. Riskler, oluşma sıklıklarına ve yaratacakları hasara göre ölçülürler ve uygun iç kontrol önlemleriyle minimize edilirler. Risk yönetimi, her türlü riskin tanımlanması, ölçülmesi ve giderilmesini kapsayan sistematik bir yönetim uygulamasıdır. Ayrıca, denetim kaynaklarının sınırsız olmadığı, denetlenecek birim faaliyetlerinin farklı risklerle karşı karşıya olduğu ve göreceli olarak farklı önem derecesine sahip olduğu varsayımlarına dayanır (Gönülaçar, 2007, s. 11).

Meslek ahlâk kuralları; iç denetim mesleği ve uygulamasıyla ilgili ‘İlkeler’ ile iç denetçilerden beklenen davranış tarzını tanımlayan ‘Davranış Kuralları’ndan oluşur. “Meslek ahlâk kuralları, iç denetim hizmeti veren iç denetim birimi ve iç denetçileri bağlar. Kamu iç denetçi sertifikasına sahip olan veya iç denetçi adayı olanlar için bu kuralların ihlali, Kurulun yönetmelik ve idari düzenlemelerine göre değerlendirilir ve sonuçlandırılır. Olumsuz bir davranışın meslek ahlâk kurallarında açıkça yasaklanmamış olması, o davranışın kabul edilebilir veya doğru olarak değerlendirilmesi sonucunu doğurmaz. İç denetçiler, davranışlarını meslektaşlarıyla işbirliği ve iyi ilişkileri

destekleyecek şekilde yönlendirmelidir” (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2017). İç denetçilerin aşağıdaki ilke ve davranış kurallarına uymaları beklenir (IIA, 2017).

- *“Dürüstlük*

İç denetçilerin dürüstlüğü güven verir ve böylece vardıkları kanaat ve değerlendirmelere itimat edilmesine zemin oluşturur.

İç denetçiler,

- Çalışmalarını doğruluk, dikkat ve sorumluluk duygusuyla yaparlar,
- Hukuku gözetir ve hukukun ve mesleğin gerektirdiği özel durum açıklamalarını yaparlar,
- Kanun dışı bir faaliyete bilerek ve isteyerek taraf olmaz veya iç denetim mesleği ve kurum açısından yüz kızartıcı eylemlere girişmezler,
- Kurumun meşru ve etik amaçlarına saygı duyar, katkıda bulunurlar.

- *Tarafsızlık, Nesnellik, Bağımsızlık*

İç denetçiler, yaptıkları denetimlerle ilgili bilgi toplarken, değerlendirirken ve raporlarken en üst düzeyde mesleki tarafsızlık sergiler. İç denetçiler ilgili tüm şartların değerlendirmesini adil ve önyargısız bir şekilde yapar ve kendisi veya diğerlerinin menfaatlerinden etkilenmez.

İç denetçiler,

- Değerlendirmelerinin tarafsızlığına zarar verebilecek veya zarar vereceği varsayılabilir herhangi bir ilişkiye ve faaliyete katılmazlar; bu katılım, kurumun çıkarlarıyla çatışan ilişki ve faaliyetleri de içerir,
- Meslekî muhakemelerini zayıflatabilecek veya zayıflatacağı varsayılabilir herhangi bir şeyi kabul etmezler,
- Tespit ettikleri ve açıklanmadığı takdirde gözden geçirdikleri faaliyetlere ilişkin raporları bozacak tüm önemli bulguları açıklarlar.

- *Gizlilik*

İç denetçiler, denetim esnasında elde ettikleri bilgilerin gizliliğine saygı gösterir, hukuki ve mesleki zorunluluk olmadıkça bunları yayınlamaz ve açıklamaz.

İç denetçiler,

- Görevleri sırasında elde ettikleri bilgilerin korunması ve kullanımı konusunda ihtiyatlı olurlar,
- Sahip oldukları bilgileri kişisel menfaatleri için veya hukuka aykırı olarak veya kurumun meşru ve etik amaçlarına zarar verebilecek tarzda kullanmazlar.

- *Yetkinlik (Ehil olma)*

İç denetçiler, iç denetim hizmetlerinin yürütülmesinde gereken bilgi, beceri ve tecrübeyi ortaya koyarlar.

İç denetçiler,

- Sadece görevin gerektirdiği bilgi, beceri ve tecrübeye sahip oldukları işleri üstlenmelidirler,
- İç denetim hizmetlerini, Uluslararası İç Denetim Standartlarına uygun bir şekilde yerine getirirler,
- Kendi yeterliliklerini ve hizmetlerinin etkinlik ve kalitesini devamlı geliştirirler.”

2.2.4. İç denetimin amacı ve kapsamı

İç denetimin ana amaçları, kurumun faaliyetlerini gerçekleştirmede “kanun, yönetmelik ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyulup uyulmadığının tespiti, iç kontrol sisteminin etkinliği ve verimliliği ile risk yönetim sürecinin değerlendirilmesi, amaç ve faaliyetlerin gerçekleştirilmesi” yolunda kuruma değer katan ve kurumu geliştiren bir takım önerilerde bulunulmasıdır (Mallı, 2013, s. 50-51).

Bununla birlikte iç denetimin bir diğer amacı ise üst yönetime yardımcı olmaktır. Günümüzde işletme kapasitelerinin artması ve bilgi iletişim teknolojilerinin gelişmesi neticesinde üst yönetimin karar almasını güçlendirme noktasında iç denetimin önemi artmıştır. Bu gelişmelerle iç denetim önem kazanmış ve iç denetimle süregelen kontrol faaliyetlerinin etkinliğinin artması, olası risk unsurlarının belirlenerek önlenmesi amacıyla öneriler getirilmesi ve işletme faaliyetlerin değerlendirilerek işletme misyonunun gerçekleştirilebilmesi için etkinliklerin geliştirilmesi hususunda üst yönetime öneriler sunulması konuları önem kazanmıştır (Kepekçi, 1982, s. 41).

Ayrıca, iç denetimin misyonu İç Denetçiler Enstitüsü tarafından “risk bazlı, objektif güvence sağlayarak ve tavsiye ile öngörülerle kurumsal değeri korumak ve geliştirmek” olarak ifade edilmiştir (IIA, 2017).

Bağımsız bir güvence ve danışmanlık hizmeti olarak iç denetim bir örgütte çeşitli hizmetler sunmaktadır. İç denetim hizmetleri; güvence ve danışmanlık sağlama olarak iki alanda toplanabilir. İç denetim güvence hizmetleri olarak, “mali denetim, etkinlik ve verimlilik denetimi, sistem denetimi” gibi hizmetler sağlarken; “kontrollerin geliştirilmesi gibi konularda üst yönetime danışmanlık hizmeti verilmesi” de iç denetim hizmetleri kapsamında yer almaktadır (Anderson, 2003, s. 98).

İç denetimin sağladığı güvence hizmetleri geleneksel iç denetim faaliyetleridir. İç denetimin güvence hizmetleri genel anlamda “mali raporlama, faaliyet, iç kontrollerin etkinlik ve verimliliği ile risk yönetim süreçlerindeki etkinlik ve verimliliğinin denetlenmesi”ni kapsamaktadır (Albrecht, 2007, s. 2-8). Güvence sağlama, klasik iç denetim faaliyetleri kapsamında iken danışmanlık hizmetleri iç denetimin gelişmesinden sonra iç denetimin faaliyetleri arasında yerini almıştır. “Danışmanlık hizmetleri özellikle işletmenin yeni bir faaliyet alanına girmesi veya değişen işkolu ya da iktisadi koşullara uyum sağlamak amacıyla yapılacak değişikliklerin, işletme risk yönetiminde meydana getireceği muhtemel etkileri ile ilgili yönetim tarafından yapılan değerlendirmelerden oluşmaktadır (Anderson, 2003, s. 106).”

Güvence sağlama hizmeti iç denetçinin; örgütteki süreçler, sistemler ve diğer konularla ilgili objektif değerlendirmeler yapmak suretiyle görüşlerini yönetime bağımsız bir şekilde sunmasını kapsamaktadır (Sarens & De Beelde, 2004, s. 27). İç denetçinin değerlendirmeleri ve görüşleri, örgütteki süreçlerin nasıl işlediği hakkında yöneticilere güvenli bilgiler sunmaktadır.

Yöneticiler, örgütteki süreçlerde meydana gelen problemlere çözüm bulunması, süreçlerin yeniden yapılandırılması ve sistemlerin geliştirilmesi gibi konularda iç denetçilerden öneriler almakta ve bu önerileri dikkate almak suretiyle ileride ortaya çıkması muhtemel sorunların da önüne geçme imkânı bulmaktadırlar (Sarens & De Beelde, 2004, s. 23). Verdiği danışmanlık hizmeti sayesinde, örgütteki amaçlara ve hedeflere ulaşılma noktasında, iç denetim yöneticilere dayanak olacak yardımlar sağlamaktadır.

“İç denetim, bir kurumda mevcut risklerin değerlendirilmesi yoluyla etkinlik ve verimliliğin artırılmasını ve bu yolla kuruma değer katmayı hedefleyen kurum içi denetim faaliyetleridir.” Bir kurumda üst yönetim; risk yönetimi, iç kontrol gibi faaliyetler ile kurumun belirlediği hedeflerine ulaşabilmesi bakımından etkinlik ve verimliliğin kalitesini arttırabilmek amacıyla genel olarak aşağıdaki değerlendirmelerde bulunur (The Institute of Internal Auditors, 2013, s. 2-3):

- “Kurumun stratejik hedeflerine ulaşmasında maruz kalabileceği risklerin değerlendirilmesi,
- Kurumda karar almada/vermede kullanılan bilginin ve bilgi üretim süreçlerinin tamlık ve doğruluğunun değerlendirilmesi,
- Kurumda kullanılan sistemlerin kurum politika ve planları ile kanun ve yönetmeliklere olan uyumunun değerlendirilmesi,
- Varlıkların korunması amacı ile yürütülen kontrollerin değerlendirilmesi,
- Kullanılan kaynakların etkinlik ve verimliliğinin değerlendirilmesi,
- Faaliyet ve programların tasarlandıkları şekilde kurum amaçlarına uygun yürütülüp yürütülmediğinin değerlendirilmesi,
- İdari süreçlerin izlenmesi ve değerlendirilmesi,
- Bağımsız denetçilerin denetim faaliyetlerinin etkinliğinin ve bu faaliyetlerin iç denetim ile uyumunun değerlendirilmesi,
- İşletme yönetimine, risk yönetimi ve kontroller konusunda danışmanlık sağlanması,
- İç denetimin amacı, sorumlulukları ve iç denetim faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğine ilişkin periyodik değerlendirmeler yapılması,
- İşletmenin riske maruz kalması veya hile riski ve idari düzensizlik gibi bir kontrol zafiyeti bulunması halinde konunun ilgili kurullara rapor edilmesi.”

İşletmede üst yönetimin kontrol mekanizması olarak iç denetimin kapsamına giren faaliyetleri aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (Dittenhofer, 2001, s. 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.

İç denetim kurumda üst yönetime yol göstererek, işletme körlüğü nedeniyle tespit edilemeyen bir takım hataları açığa çıkararak hataların düzeltilmesine yönelik çeşitli öneriler ortaya koymaktadır (Memiş, 2007, s. 463). Risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim bilgi sistemlerinin ölçülmesinde ve raporlanmasında anahtar rol oynayan iç denetim süreçleri, uluslararası arenada rekabet eden kurum ve kuruluşların piyasalardaki itibar ve imajının da bir göstergesi niteliğine bürünmüştür (Memiş, 2007, s. 463). Uzun (2005, s. 17), bir kurumda iç denetimin varlığının ve gelişmişlik düzeyinin kurumdaki kültürünün ifadesi, aynası olarak değerlendirilebileceğini ifade ederek, iç denetimin önemini vurgulamıştır.

İç denetim faaliyeti, mali denetim ve performans denetimi olmak üzere iki tür denetimi içermektedir. Mali denetim, uygunluk testleriyle bütçesel ve mali sistemlerin denetimidir. Mali denetimler genellikle her bir dairenin çok yıllık bir dönem içerisinde en az bir defa denetlenmesini sağlayan yıllık bir plan temelinde gerçekleştirilmektedir. Performans denetimi, yıllık bir planın parçasıdır ve bakanlıkların veya kuruluşların belirledikleri hedefleri veya özel programları hangi düzeyde gerçekleştirdiklerini veya uyguladıklarını tespit eden bir faaliyettir. Performans denetimi bu tespiti yaparken bunların içerdiği risklere göre, hangi maliyetle, kaynakların doğru ve zamanında minimum kullanımı ile ne ölçüde yerine getirildiğini hesaba katar (Arcagök & Yörük, 2004, s. 6-7).

Ayrıca iç denetim faaliyetinin amacı ve kapsamı, “İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik”te şu şekilde düzenlenmiştir:

“İç denetim faaliyeti; kamu idarelerinin faaliyetlerinin amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara, performans programlarına ve mevzuata uygun olarak planlanmasını ve yürütülmesini; kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını; bilgilerin güvenilirliğini, bütünlüğünü ve zamanında elde edilebilirliğini

sağlamayı amaçlar. İç denetim faaliyeti sonucunda, kamu idarelerinin varlıklarının güvence altına alınması, iç kontrol sisteminin etkinliği ve risklerin asgariye indirilmesi için kamu idaresinin faaliyetlerini olumsuz etkileyebilecek risklerin tanımlanması, gerekli önlemlerin alınması, sürekli gözden geçirilmesi ve mümkünse sayısallaştırılması konularında yönetime önerilerde bulunulur.

İç denetim, nesnel güvence sağlamanın yanında, özellikle risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini geliştirmede idarelere yardımcı olmak üzere bağımsız ve tarafsız bir danışmanlık hizmeti sağlar. Danışmanlık hizmeti, idarenin hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin ve işlem süreçlerinin sistemli ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunulmasıdır.

Nesnel güvence sağlama; kurumun risk yönetimi ile kontrol ve yönetim süreçlerinin etkin bir şekilde işlediğine, üretilen bilgilerin doğruluğuna ve tamlığına, faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğine, varlıklarının korunduğuna dair kurum içine ve kurum dışına yeterli güvencenin verilmesidir.

İç denetim faaliyetinin kapsamı şu şekildedir; Kamu idarelerinin yurt dışı ve taşra dâhil tüm birimlerinin işlem ve faaliyetleri, risk esaslı denetim plan ve programları kapsamında sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla denetim standartlarına uygun olarak iç denetime tabi tutulur.”

2.2.5. İç denetimin tarihsel gelişim süreci

Denetimin ortaya çıkışı eski çağlara kadar uzanmaktadır. “Avrupa’da denetim uygulamalarına yönelik ilk bulgulara antik Roma’da rastlanmıştır ve hileli girişimleri önlemek amacıyla yapılan ticari faaliyetlerin kayıtlarının doğrulanmasına yönelik çalışmalar ilk denetim çalışmaları olarak ortaya çıkmıştır (Türedi, Zor, & Gürbüz, 2015, s. 3)” Yapılan araştırmalarda, hata ve hileyle kişiler ve/veya işletmelerce sağlanan vergi avantajlarını engelleme ihtiyacının, denetimin ortaya çıkmasında ana unsur olduğu değerlendirilebilir.

Geçmişten günümüze süregelen iç denetim uygulamaları değerlendirildiğinde, günümüzdeki iç denetimin, yeni yaklaşımlar doğrultusunda, denetimin kurumsallaşması ve bağımsız bir denetim yapısının kurulmasının sonucu olarak 19. yüzyılda ortaya çıktığı söylenebilir (Sprackman, 2001, s. 19). İlk iç denetim çalışmaları, mesafesi birbirine çok

uzak coğrafyalarda faaliyette bulunan demir yolu şirketlerinin faaliyetlerini denetleme amacıyla ABD ve İngiltere'deki demir yolu işletmelerinde ortaya çıkmıştır. Söz konusu şirketlerin faaliyet alanlarının genişlemesi ve buna bağlı olarak mali işlem hacimlerinin artması, bu işletmelerde bağımsız bir denetim biriminin kurulmasını ve işletmelerin mali işlemlerini denetlemesini elzem hale getirmiştir (Ramamoorti, 2003, s. 3-4).

İç denetimin yukarıda bahsedilen tüm gelişmeleri bünyesine taşıması, standartları ve genel kabul görmüş uygulama metotlarıyla günümüzdeki çağdaş yönetim felsefesine uygun profesyonel bir meslek haline gelmesi, 1941 yılında ABD'de kurulan İç Denetçiler Enstitüsü (IIA - Institute of Internal Auditors) ile gerçekleşmiş ve böylece iç denetim kurumsal kimlik kazanmıştır. IIA'nın faaliyet göstermeye başlamasıyla birlikte iç denetim; standartları, etik kuralları ve sistematik uygulamaları olan bir meslek olarak gelişmeye ve önem kazanmaya başlamıştır. Sertifikalı İç Denetçi (Certified Internal Auditor, CIA) sınavlarının ilk olarak 1974'te yapılması ve 1978'de IIA'nın iç denetim standartlarını geliştirmesi, iç denetimin gelişmesi ve yaygınlaşmasında önemli bir kilometre taşıdır (Yurtsever, 2015, s. 91).

İç denetimin ilk uygulamalarında odaklandığı konuların muhasebe ve maliye alanlarıyla sınırlı olduğu söylenebilir. IIA'nın 1978 yılında iç denetim standartlarını geliştirmesiyle, iç denetimin faaliyet alanı iç kontrolü ve işletme faaliyetlerinin denetimini de içerecek biçimde yeniden tanımlanmıştır (Anderson, 2003, s. 97).

Günümüzde uygulanan iç denetimin (risk odaklı iç denetim) gelişim aşamaları şu şekilde özetlenebilir (Türedi, Zor, & Gürbüz, 2015, s. 4).

- “1950’li yıllarda varlıkların korunması,
- 1960’lı yıllarda kurum bilgilerinin güvenilirliğinin sağlanması,
- 1970’li yıllarda uygunluk denetimi,
- 1980’li yıllarda kurum etkinliğinin (performans) denetlenmesi,
- 1990’lı yıllarda kurum amaçlarına ulaşılmasının denetlenmesi,
- 2000’li yıllarda ise risk odaklı denetimlerin gerçekleştirilmesi.”

İç denetim, 1980’li yıllara kadar kontrol odaklı süreçlerle yürütülmüştür. Kontrol odaklı denetim sürecinde iç denetim; varlıkların korunması, finansal tablolar ve muhasebe kayıtlarının doğruluğu, hukuki düzenlemelere ve kurum misyonuna uyulup uyulmadığı konularına odaklanmaktadır. Bu denetim yaklaşımına geleneksel iç denetim de denmektedir.

İç denetimin gelişim sürecinde ticaret ve endüstride meydana gelen değişimler, denetim yaklaşımına da etki ederek iç denetimin değişmesine sebep olmuştur. Geleneksel yaklaşımda iç denetimin amacı kurum için olası riskleri tespit etmek ve bunlara önlem almaktır. Bir diğer deyişle, iç denetim kurumda yürütülen faaliyetlerin belirlenen normlar, politikalar ve amaçlar doğrultusunda gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini kontrol eden bir yapıdır (Yurtsever, 2015, s. 91).

Son dönemde her alanda yaşanan büyük değişimler ve artan rekabet ortamı, önceleri çok dar ve sınırlı olarak algılanıp, değerlendirilen ve uygulanan iç denetim fonksiyonunu da önemli oranda değiştirmiş, iç denetim kurumun amaçlarına ulaşmasında yönetimin en temel yardımcılarından birisi haline gelmiştir. Dünün işlem ve hata odaklı iç denetim yaklaşımı, bugün süreç odaklı, işin etkinliğinin artırılmasına yönelik stratejik akıl ortaklığına doğru değişim ve gelişim göstermiştir (Yurtsever, 2008, s. 13).

İç denetim 1980’li yıllardan bu yana işletme faaliyetlerinin performans ve verimliliğini inceleyerek kuruma değer katma misyonunu üstlenmektedir. Bu dönemde yaşanan finansal skandalların etkisiyle iç denetim faaliyetleri kurum risklerini öngörmeye, önlemeye ve bunlara yönelik tedbirler almaya odaklanmıştır (Türedi, Zor, & Gürbüz, 2015, s. 4).

Öte yandan Türkiye, 1959’da “Avrupa Ekonomik Topluluğu’na (AET) üyelik başvurusu yapmış ve 1963’te tam üyelik hedefiyle AET ile Ankara Antlaşması imzalanmıştır. Bu anlaşmadan 40 yıl sonra 1999’da Türkiye’nin AB adaylığı onaylanmıştır. Yaşanan bu gelişme, Türkiye ile AB ilişkileri açısından yeni bir dönemin kapısını aralamış ve bu sürecin Türk bürokrasisine de bir takım etkileri olmuştur.

Avrupa Birliği, aday ülkelerle yapılacak müzakerelerde bazı temel şartları aramaktadır. Mali kontrol konusunda da müzakerelerin açılabilmesi için kamu gelir ve giderlerini bütünüyle kapsayan kamu iç mali kontrol (KİMK) prensiplerinde yeterli düzeyde ilerleme sağlanması, iç denetimin fonksiyonel bağımsızlığının yeterli düzeyde garanti edilmesi, ön kontrol mekanizmaları, harcama birimlerinde iç denetim hizmetleri ve merkezi düzeyde kontrol ve denetim metodolojisinin varlığı aranmaktadır. Müzakerelerin kapatılabilmesi için ise kamu iç mali kontrol sistemine ilişkin birincil ve ikincil mevzuatın kabul edilmesi, tatmin edici ön mali kontrol mekanizmaları, harcama birimlerinde iç denetim hizmetlerinin sağlanması ve merkezi uyumlaştırma birimlerinin kurulması ile ilgililerin eğitim programına tabi tutulması şartları aranmaktadır. İzlemeye alınacak temel konular ise birincil ve ikincil mevzuatın uygulamaya konulması, ön

kontrol mekanizmaları, iç denetim hizmetleri ve merkezi uyumlaştırma birimlerinin çalışmaya başlaması, kontrol ve denetim rehberlerinin tamamlanması, katılım öncesi yardımlar için genişletilmiş merkezi olmayan uygulama sisteminin kabul edilmesi olarak sıralanmaktadır (Gönülaçar, 2008, s. 4).

AB üyelik sürecinde iç denetim, Mali Kontrol başlığı altında müzakere edilmektedir. AB'nin Türk Mali Kontrol Sistemine yönelik ilk çalışması, 13-14 Nisan 2000 tarihlerinde Ankara'da gerçekleştirilmiştir. Çalışmada, "Türkiye'deki Kamu İç Mali Kontrol Sistemi'nde kavramsal ve işlevsel düzeyde eksiklikler olduğu ve bu alana ilişkin yasal bir çerçevenin var olmadığı" tespit edilmiştir (Acar P. , 2001, s. 9).

Türkiye'de iç denetim 1995 yılında "Türkiye İç Denetim Enstitüsü"nin kurulmasıyla kurumsallaşmaya başlamıştır. Günümüzde kullanılan kamu iç denetim sisteminin temeli 2003 yılında kabul edilen "5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu" ile atılmıştır. Bu Kanununun 63 ila 67. maddelerinde, iç denetimle ilgili hususlardan bahsedilmiştir. Söz konusu maddeler uyarınca, kamu idarelerinin iç denetim faaliyetlerini takip etmek, bağımsız ve tarafsız hizmet sunmak amacıyla İç Denetim Koordinasyon Kurulu 30 Haziran 2004 tarihinde göreve başlamış olup, kurulun sekretarya ve ofis işleri Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü bünyesinde yer alan İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Dairesince yürütülmektedir. Kamu idarelerinin iç denetim programları, yıllık olarak iç denetçiler tarafından hazırlanır. İç denetim, iç denetim birimi tarafından hazırlanan ve üst yönetici tarafından onaylanan risk odaklı denetim plan ve programlarına göre yürütülür. İç denetim faaliyeti sistemli, süreklilik arz eden, disipline dayalı şekilde, fonksiyonel bağımsızlık ilkesine uygun olarak yerine getirilir (Uyar, 2009). Modern iç denetim anlayışına uygun olarak iç denetimin güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetlerini de yerine getirmesi öngörülerek iç denetime önemli görevler yüklenmektedir (Erdoğan, 2009, s. 142).

Avrupa Birliği ile Türkiye arasındaki uzun soluklu bu ilişkide Türkiye'nin iç denetim alanında kat ettiği mesafe ve geliştirmesi gereken yönler ilerleme raporlarında da kendine yer bulmuştur. 2016'da yayınlanan AB ilerleme raporunda mali kontrole ilişkin şu ifadeler yer almaktadır (Avrupa Komisyonu, 2016, s. 93):

"Türkiye mali kontrol alanında oldukça hazırlıklıdır. AB'ye Katılım İçin Ulusal Eylem Planı'nın, mali kontrole, merkezi uyumlaştırma birimlerinin metodolojik rehberliğinin geliştirilmesine ve uluslararası denetim sertifikasyonlarının sayısının artırılmasına ilişkin taahhütleri içerecek şekilde güncellenmesiyle bazı ilerlemeler

kaydedilmiştir. Ancak, Komisyonun kamu iç mali kontrolü sistemine ilişkin 2015 raporundaki tavsiyelerinden hiçbiri uygulanmamıştır. Kamu iç mali kontrol sisteminin, yönetimin her seviyesinde ve kamu iktisadi teşebbüslerinde uygulanması için daha fazla çaba gösterilmesi gerekmektedir. Gelecek yıl, Türkiye'nin özellikle: - gecikmiş KİMK politika belgesini güncellemesi, - güncellenmiş bir KİMK eylem planı için resmi bir izleme ve raporlama mekanizması sağlaması, - AB'ye Katılım İçin Ulusal Eylem Planı doğrultusunda Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nda planlanan değişiklikleri uygulaması gerekmektedir.”

2.2.6. İç denetim türleri

Kamu idarelerinde gerçekleştirilecek iç denetim faaliyetinin uygulanacağı beş temel alan bulunmaktadır. Bunlar, “uygunluk denetimi, performans denetimi, mali denetim, bilgi teknolojisi denetimi ve sistem denetimi”dir (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006, m. 8).

“Uygunluk denetimi kamu idarelerinin faaliyet ve işlemlerinin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun incelenmesidir (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006, m. 8/a).” Diğer bir ifade ile uygunluk denetimi kurumun finansal işlemler dâhil tüm faaliyetlerinin iç denetim yöntem ve teknikleri kullanılarak kurum politikalarına ve mevzuata uygunluğunun denetlenmesidir (Alptürk, 2008, s. 22-23).

“Performans denetimi, yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesidir (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006, m. 8/b).” INTOSAI denetim standartlarında yer alan performans denetimi bileşenleri aşağıdaki gibidir (Mallı, 2013, s. 64):

- “Yönetim faaliyetlerinin tutumluluğunun yönetim ilkeleri, uygulamaları ve politikalarına göre denetimi
- Yönetim bilgi sistemleri, performans ölçümleri, izleme sistemi ve iç kontrolleri de içeren insan kaynağı, mali ve diğer kaynakların kullanımındaki verimliliğin denetimi

- Denetlenen kuruluşun hedeflerinin başarılmalarıyla ilişkili performans etkinliğinin ve istenen etkilerle gerçekleşen etkilerinin karşılaştırılmasının denetimi”

“Mali denetim; gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun; mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006, m. 8/c).” Mali denetim, kamu kaynaklarının elde edilmesi, korunması ve kullanımında belirlenen politikalar, yasal düzenlemeler ve bütçe esaslarına uyulup uyulmadığının değerlendirilmesidir (Kesik, 2005, s. 102).

“Bilgi teknolojisi denetimi, denetlenen birimin elektronik bilgi sistemlerinin sürekliliğinin ve güvenilirliğinin değerlendirilmesidir. İşlemlerini büyük ölçüde bilgi teknolojilerine dayalı olarak gerçekleştiren kamu kurumlarının, bilgi teknolojileri kullanımından kaynaklanan riskleri değerlendirebilmesi, bilgi teknolojilerine ilişkin iç kontrollerin etkinliği hakkında bir değerlendirmede bulunabilmesi ve ayrıca mali, performans ve uygunluk denetimlerinden daha anlamlı sonuçlar elde edebilmesi amacıyla bilgi teknolojileri denetim yöntemlerinden yararlanılmaktadır (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2014, s. 7).”

“Sistem denetimi, denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006, m. 8/d).” Sistem denetiminde kurum faaliyetlerinin kanunlara ve alt mevzuata uygun biçimde yürütülüp yürütülmediği, varlıkların ve kaynakların etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığı, olası risklerin belirlenmesi ve hataların önlenmesi yönünde gereken önlemlerin alınıp alınmadığı, raporlama ve bilgi akışının zamanında ve doğru olarak sağlanıp sağlanmadığına ilişkin konular iç denetimin hedeflerine ulaşması yönünde dikkat edilmesi gereken hususlardır (Mallı, 2013, s. 61).

2.2.7. İç denetim süreci

İç denetim süreci “planlama, denetimin yürütülmesi, raporlama ile izleme ve değerlendirme” olarak dört adımdan meydana gelmektedir. Planlama aşamasında, iç denetim faaliyetlerine yönelik planlar ve programlar belirlenir. Ardından faaliyetin

kapsamı, metodolojisi ve kullanılacak araçlar tespit edilir. Denetimin yürütülmesi adımı ise denetim çalışmaları yürütülür. Bu aşamada kurumun iç kontrol, risk yönetimi ve kurumsal yönetim sistemlerine ilişkin analizler ve test çalışmaları yapılır, eksiklikler ve aksayan yönler belirlenir. Belirlenen eksiklik ve aksaklıklar üst yönetime raporlanır. Son olarak, belirlenen aksaklıkların düzeltilip düzeltilmediği izlenir. Düzeltilmeyen eksiklik ve aksaklıklar üst yöneticiye bildirilerek bu aksaklıkların giderilmesi sağlanır (Yurtsever, 2015, s. 92).

Kamu iç denetiminde ilk aşama, iç denetime hazırlık ve planlama sürecidir. Bu süreç; denetim evreninin tanımlanması, denetim alanlarının belirlenmesi, risk kriterlerinin tanımlanması ve risklerin derecelendirilmesi, denetim alanlarının öncelik sırasına konulması, denetim kaynaklarının tahsis edilmesi, planın hazırlanması ve onaylanması ile iç denetim programının hazırlanması ve onaylanması aşamalarından oluşur. Denetim planının amacı, denetim konusunu denetim alanlarına ayırmak, denetçileri denetim alanları arasında dağıtarak görevlendirmek, her bir denetim alanında uygulanması öngörülen denetim yöntem ve işlemlerini belirleyerek denetim faaliyetini zamanlamaktır. İç kontrol sisteminin yetersizliği durumunda denetim kapsamının ve işlemlerinin genişletilmesi zorunluluğu ortaya çıkabilir. Denetim planlaması aşamasındaki ikinci adım, planlanan denetim faaliyetlerinin ayrıntılı ve yazılı olarak programlanmasıdır. Bu programda her bir denetim sahası için uygulanacak denetim işlemleri sıralanır (Gücenme, 2004, s. 62).

Kamu iç denetiminin ikinci aşaması, iç denetimin yürütülmesidir. Bu aşama aşağıdaki adımlardan oluşur (Akçay, 2013, s. 57):

- “Ön çalışma ve bireysel çalışma planı,
- Çalışma kağıtları ve formların hazırlanması,
- Denetim amaçlarının belirlenmesi,
- Bilgi toplama/ön araştırma,
- Açılış toplantısı,
- Potansiyel sorunlu alanların belirlenmesi (risk değerlendirmesi),
- Bireysel çalışma planının hazırlanması,
- Saha çalışması,
- Denetim testlerinin uygulanması,
- Bulguların elde edilmesi ve önerilerin geliştirilmesi,
- Bulguların denetlenen birimle paylaşılması,

- Kapanış toplantısı”

Üçüncü aşama ise, raporlamadır. Denetim faaliyetlerine ilişkin raporlama, kurulca çıkarılan “Kamu İç Denetim Raporlama Standartları”na göre yapılır. Bu aşamada aşağıdaki faaliyetler yer almaktadır (Akçay, 2013, s. 57):

- “Taslak denetim raporunun hazırlanması ve gönderilmesi,
- Nihai denetim raporunun hazırlanması ve sunumu,
- Raporların gözden geçirilmesi,
- İç denetim raporlarının düzenlenmesi,
- İnceleme raporlarının düzenlenmesi,
- Yıllık iç denetim faaliyet raporu hazırlanması”

İç denetçilerin iletişim becerisi kapsamında raporlamaya ayrı bir önem vermesi gerekir. Çünkü iç denetim raporları, iç denetim ile üst yönetim arasındaki en temel iletişim kaynağıdır. Raporlar, raporlama tekniğine uygun olarak açık ve anlaşılabilir olmalı, sadece problemi ortaya koyan değil, çözümünü de sunan bir tarzda olmalıdır. Etkin bir raporlama, daha önce yapılan gözden geçirme, inceleme ve değerlendirme faaliyetlerinin kalitesine bağlıdır. Raporlamanın iyi yapılmaması yapılan denetim çalışmasının amacına ulaşmasına engel olabilir. Bu yüzden raporlama süreci iç denetimin en önemli aşamalarındandır (Erkazan, 2004, s. 32).

İDKK raporlamaya ilişkin bir takım standartlar belirlemiştir. Bu kapsamda iç denetçi tarafından iç denetim sürecinde hazırlanması öngörülen raporlar “Kamu İç Denetim Raporlama Standartları Yönetmeliği”nde belirtilmiştir.

Bu raporlar:

- “Denetim Raporu
- İnceleme Raporu
- Birim Faaliyet Raporu”dur.

İç denetimin dördüncü ve son aşaması ise izlemedir. Denetim sonuçlarının izlenmesi, “Kamu İç Denetim Raporlama Standartları Yönetmeliği” çerçevesinde yürütülür. Buna göre izleme aşamasında aşağıdaki faaliyetler bulunmaktadır (Akçay, 2013, s. 57):

- “Denetim sonuçlarının izlenmesi,
- Denetimin değerlendirilmesi,
- Denetçinin değerlendirilmesi”

2.2.8. Uluslararası standartlar

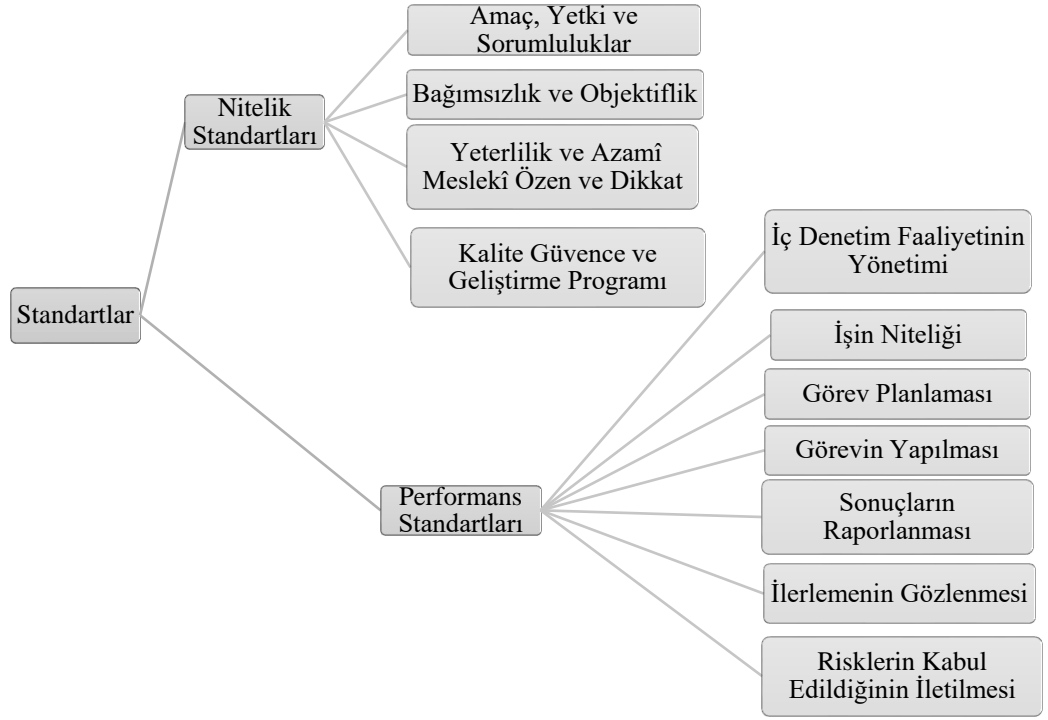
İç denetimin uluslararası standartlarına yönelik ilk belge 1947 yılında yayımlanan “İç Denetimin Sorumlulukları Bildirgesi”dir. Söz konusu belge süreç içinde iç denetim standartlarına dönüşmüş ve 1978 yılında ilk “Genel Kabul Görmüş İç Denetim Standartları” yayımlanmıştır.

“İç denetim faaliyetleri, çok çeşitli hukukî ve kültürel ortamlarda; amacı, boyutu, karmaşıklığı ve yapısı çok farklı kurumlarda, kurum içinden ve dışından kişiler tarafından gerçekleştirilmektedir (TİDE, 2017, s. 1).” İç denetim faaliyetlerinin çok farklı ortamlarda ve koşullarda uygulanabilmesi amacıyla oluşturulan “Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartları”, iç denetçilerin görevlerini yerine getirmesinde ve iç denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesinde büyük önem taşımaktadır.

Standartların amaçları şunlardır (IIA, 2017, s. 1):

1. Uluslararası Meslekî Uygulama Çerçevesi'nin zorunlu unsurları ile uyuma kılavuzluk etmek.
2. Geniş bir yelpazedeki katma değerli iç denetim hizmetlerini teşvik etmeye ve hayata geçirmeye yönelik bir çerçeve sağlamak.
3. İç denetim performansının değerlendirilmesine uygun bir zemin oluşturmak.
4. Gelişmiş kurumsal süreç ve faaliyetleri teşvik etmek.

Standartlar iki temel kategoriden oluşmaktadır: “Nitelik ve Performans Standartları.” Nitelik Standartları, iç denetim faaliyetlerini yürüten kurumların ve kişilerin özelliklerine yöneliktir. Performans Standartları ise iç denetimin tabiatını açıklar ve bu hizmetlerin performansını değerlendirmekte kullanılan kalite kıstaslarını sağlar. Nitelik ve Performans Standartları tüm iç denetim hizmetlerine uygulanır. Standartlar ana hatlarıyla Şekil 2.2’de özetlenmiştir.



Şekil 2.2. Uluslararası standartlar (IIA, 2017)

2.3. İç Denetim İç Kontrol İlişkisi

İç denetim, iç kontrol ile kurumun hedeflerine ulaşma düzeyinin tespit edilmesinin ardından uygulanan ve bu uygulamanın etkililiğinin ve verimliliğinin değerlendirilmesi amacıyla yapılan planlı ve sürekli faaliyetlerdir. Bu ifadeden anlaşılacağı üzere iç kontrol faaliyetleri, iç denetim öncesinde hedeflere ulaşmak için alınan bazı önlemlerdir. İç denetim ise bu hedeflere ulaşma düzeyinin ve hedeflere ulaşmada meydana gelen aksaklıkların tespit edilmesi sürecidir. İç kontrol sisteminin kurum amaçlarına uygun olarak işleyip işlemediği iç denetim birimi tarafından denetlenir.

İç kontrol sistemi, kurumsal politikaların, amaç ve hedeflerin gerçekleşmesine yönelik riskleri belirleyen, analiz eden ve değerlendiren ve bu riskleri etkili, ekonomik ve verimli şekilde yöneten ve de devamlılık arz eden bir sürece dayanır. İç kontrol sisteminin politika, amaç ve hedefler doğrultusunda iyi işleyip işlemediğinin değerlendirilmesi noktasında güvence sağlayan iç denetim, kurumun iç kontrol sisteminin bir parçasıdır. Yani iç denetim, kurumun iç kontrol sisteminin unsurudur. Çünkü iç denetim, esas olarak üst yönetimin halka, kamuoyuna ve yetkili mercilere karşı tanımlanmış olan hesap verme sorumluluğunun gereği olarak üst yöneticiler adına icra edilmektedir. Denetim sonuçlarını içeren raporlama da, üst yöneticilere yapılmaktadır (Aksoy, 2008, s. 87).

İç denetim, kurumda yürütülen faaliyetlerin önceden belirlenen politikalara, hedeflere ve mevzuata uygunluğunu değerlendirerek, iç kontrol sisteminin doğru bir şekilde yürütülüp yürütülmediğini tespit eder. İç denetim, kurumdaki iç kontrol süreçlerinin etkililiğini ölçtüğünden iç kontrol aracı olarak da değerlendirilmelidir. Kısacası, yönetimin sorumluluğunda yürütülen iç kontrol sisteminin etkinlik ve verimliliğini değerlendirme görevi iç denetime aittir (Ağca, 2016, s. 38).

İç denetim, iç kontrolün önemli ancak farklı bir boyutunu oluşturmaktadır. İç kontrol, bir kurumun, kuruma ait politikaların ve hükümet programlarının istenilen sonuçlara ulaşması; bu programlar için kullanılan kaynakların, belirlenen amaç ve kurum hedefleriyle uyumlu olması; programların israf, hile ve kötü yönetimden korunması; güvenilir ve zamanında bilginin elde edilmesi, rapor edilmesi ve gerektiğinde karar alma mekanizmalarında kullanılması amacıyla oluşturulan politika, yol ve yöntemler bütünüdür. Ne kadar ayrıntılı ve özenli bir biçimde tasarlanmış olursa olsun, hiçbir iç kontrol mekanizması hataların ortaya çıkarılması ve önlenmesi bakımından yüzde yüz güvence sağlamaz. Bu nedenle, yönetimin iç kontrol yapısının etkinliğini düzenli bir biçimde izlemesi ve gözden geçirmesi gerekir. Yöneticiler iç kontrollerin kalitesi hakkında bilgiyi, iç kontrol yapısının bir parçası olarak oluşturulan iç denetim biriminin raporlarından edinebilirler (Tek & Çetinkaya, 2004, s. 6).

İç denetim, iç kontrolün verimliliğini değerlendirir. İç denetim doğru bir şekilde yapılırsa iç kontrol sisteminin etkinliği tescil edilmiş olur. Kurumun iç kontrol sistemi etkinse kurum, hedeflerini gerçekleştirme olanağını elde eder. Buradan hareketle, etkin bir iç kontrol sisteminin, etkin bir iç denetim sisteminin varlığı ile mümkün olduğu ifade edilebilir (Akçay, 2013, s. 52).

5018 sayılı Kanununun 63. maddesinde yer alan “İç denetim kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile mali 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...” ifadesiyle iç denetimin iç kontrolün bir parçası olduğu ve iç kontrol ile uyumlu olarak yürütülmesi gerektiği vurgulanmaktadır.

Diğer taraftan “İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin” 11. maddesinde de, iç kontrolün iç denetimle ilişkisine şu şekilde değinilmiştir: “İç denetim, iç kontrol sisteminin yeterliliği, etkinliği ve işleyişiyle ilgili olarak yönetime bilgiler sağlar, değerlendirmeler yapar ve önerilerde bulunur. İç denetçiler, iç kontrol sisteminin düzenlenmesi ya da uygulanması süreçlerine ve iç kontrol tedbirlerinin seçimine dâhil edilemez. Kamu idaresinde etkin bir iç kontrolün kurulması ve sürdürülmesinden üst yönetici sorumludur. Üst yönetici iç denetçilerden, iç kontrol ilkelerine ve iç kontrol sisteminin oluşturulmasına yönelik görüş alabilir.”.

Sonuç olarak, iç denetim ve iç kontrolün temel farkları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Mallı, 2013, s. 79):

- “İç denetim belirli sürelerde gerçekleştirilen bir faaliyettir. İç kontrol ise sürekli olarak izlenmesi ve gözetilmesi gerekli bir süreçtir.
- İç denetim idari faaliyetlerden bağımsız olarak icra edilen bir faaliyettir. İç kontrol idari faaliyetlerle uyum içinde gerçekleştirilmelidir, idari iş ve işlemlerden bağımsız olarak düşünülemez.
- İç denetim idarenin bakiye risklerini değerlendirerek öneriler geliştirirken iç kontrol yapısal riskleri değerlendirir ve öneriler geliştirir.
- İç kontrol idarelerin bilgi sistemlerini kurarak, çalışma yöntemlerini belirlerken, iç denetim idarenin amaç ve hedefleri doğrultusunda işlemlerin gerçekleşip gerçekleşmediğini ve bilgi sistemlerinin etkili, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığını inceler.”

2.4. Dış Denetim ve İç Denetim

İç ve dış denetim, kurumsal düzeydeki mali yönetim ve kontrol sistemlerinin ve ülke düzeyindeki kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin yeterlilik ve etkinlik seviyesinin geliştirilmesi ve gerekli tedbirlerin alınması konularında birbirini tamamlayan denetim fonksiyonlarıdır. İç denetimin öngörüldüğü biçimde işlemesi, fonksiyonlarını yerine getirerek amaçlarına ulaşması ve idarelerin dış denetim karşısındaki hesap verme sorumluluklarını en iyi şekilde yerine getirmesine katkı sağlanması iç denetim ve dış denetim arasında işbirliği ve uyumu gerekli kılmaktadır. Bununla birlikte dış denetimin işlevlerini daha etkili bir şekilde yürütebilmesi, idarelere

iç kontrol sistemleri ve iç denetim uygulamalarının işleyişi konusunda güvence verilmesi yine aynı gerekliliği doğuran etmenlerdendir (Candan, 2009, s. 11).

İç denetçiler, kurumdaki iç kontrolünün izlenmesinin yanı sıra, dış denetçilerle iş birliği yaparak dış denetim çalışmalarına da katkı sağlar (Akyel, 2010b, s. 9). Güvenilir ve etkin bir iç denetim, dış denetim için en önemli ön şartı oluşturur. Gerekli niteliklere sahip bir iç denetimin varlığı, dış denetimi kolaylaştırabileceği gibi, dış denetim bazen de iç denetim ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ve güvenilirliğini esas alan bir incelemeyi yeterli görebilir. Dış denetçi, iç kontrol sistemini başlıca denetim kanıtları arasında değerlendirebilir ve mali durum ve faaliyet sonuçları üzerinde rahatlıkla görüş belirtebilir (Korkmaz, 2007, s. 9).

Dış denetim, idareden bağımsız görev yapan, idare ile doğrudan doğruya bağlantısı olmayan bir denetçi eliyle yürütülen denetim faaliyetidir. “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”na göre iç denetim görevini iç denetçiler yürütürken dış denetim görevi Sayıştay Denetçileri eliyle yürütülmektedir.

“Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin temel amacı; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır.

Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak;

- Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin mali denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin mali işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,
- Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi,

suretiyle gerçekleştirilir.

Dış denetim sırasında kamu idarelerinin iç denetçileri tarafından düzenlenen raporlar, talep edilmesi halinde Sayıştay denetçilerinin bilgisine sunulur.

Sayıştay, denetim raporları ve bunlara verilen cevapları dikkate alarak düzenleyeceği dış denetim genel değerlendirme raporunu Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar. Sayıştay tarafından hesapların hükme bağlanması; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider ve mal hesapları ile bu hesaplarla ilgili işlemlerinin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığına karar verilmesidir.”

“Kamu İç Denetim Birim Yönergesi”ne göre “denetimin planlanması ve koordinasyonu, mükerrer denetimin önlenmesi, denetimde verimliliğin artırılması, ortak eğitim olanakları gibi hususlar ile karşılıklı olarak denetim faaliyetine ilişkin çalışma bilgilerine ulaşılması konularında iç denetim birimi yöneticisince Kurulun belirlediği

politikalar çerçevesinde dış denetimle gerekli işbirliği sağlanır. İç Denetim Birimi ve Sayıştay arasındaki ilişkiler aşağıdaki çerçevede yürütülür:

- Sayıştay ile iç denetim birimi arasındaki iletişim ve koordinasyon iç denetim birimi yöneticisi tarafından sağlanır.
- İçeriklerinin hassas olma ihtimali nedeniyle, iç denetim biriminin çalışma kâğıtları ancak özel olarak Sayıştay başkanı tarafından talep edildiği takdirde Sayıştay'a verilir.
- İç denetim birimi tarafından hazırlanarak üst yöneticiye sunulan raporların sorumluluğu üst yöneticiye aittir. Sayıştay tarafından bu tür raporlara erişim talep edildiğinde bu talep doğrudan üst yöneticiye yönlendirilir.”

2.5. Teftiş ve İç Denetim

“Millî Eğitim Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığı'nın İnceleme-Soruşturma ve Ön İnceleme Rehberi”ne (aktaran Gönülaçar, 2010, s. 3) göre teftiş, “bir kurumun kuruluş amacı doğrultusunda yasa, yönetmelik ve ilgili mevzuata uygun, işlem-eylem yerindeliği, verimlilik, etkinlik ve hizmet kalitesinin sağlanması ile varsa usul ve esaslardan sapmalar ve bunların nedenlerini tespitle, çözüm önerileri sunmak, madde ve insan kaynaklarının örgütün amacı doğrultusunda en rasyonel şekilde kullanılmasını sağlamak ve yardımcı olmak, kısaca kamu adına ve yararına uygulama ve davranışların mevzuata uygunluğunu kontrol etme işlevi” olarak tanımlanmıştır.

İç denetim ise “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” olarak ifade edilmiştir. İç denetim faaliyetleri, kurumun idari yapıları ile finansal faaliyetlerinin risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin etkinliğini belirlemek ve iyileştirmek amacıyla sistemli bir şekilde belirli ilke ve standartlara uygun biçimde gerçekleştirilir.

Teftiş görevi, düzeltici ve yaratıcı bir görev olarak yürütülmelidir; Merkezi Hükümet teşkilatına bağlı alt birimlerin başında bulunanlar ve buralarda görev alanlar, yukarıdan aşağıya doğru idareyi belli amaçlara sevk edici, eksiklikleri giderici, yanlışları düzeltici bir gözetime ve denetime tabi tutulmamakta, teftiş görevi daha çok suç arayıcı ve cezalandırıcı amaçlar için kullanılmaktadır (TODAİE, 1966, s. 405).

Geleneksel teftişlerde insan merkezli ve güven esaslı olmayan, statükocu, değişime kapalı ve reaktif bir anlayışla salt mevzuat uygunluğunu esas alan ve örgüte değer katmaktan uzak, sistem yerine ısrarla insanların kusurlarına, hatalarına yoğunlaşan, geçmişe endeksli, aşırı merkezîyetçi, bürokratik ve hantal örgüt yapısını daha da tıkayan, çoklu veri kaynağına dayalı performans değerlendirmesi yerine ‘müfettiş kanaatini’ önceleyen, şekilci, aşırı kuralcı, rehberlikten ziyade soruşturma odaklı bir denetim kültürü hâkimdir (Gönülaçar, 2010, s. 4).

Kurumdan kuruma farklılaşmakla beraber, müfettişlerin görev alanına giren üç ana faaliyetten bahsedilebilir. Bu faaliyetler; denetim, soruşturma ve rehberliktir. Rehberlik, yapısı itibarıyla diğer iki faaliyetle çatışan bir özelliğindedir. Var olan denetim yapısının idareyi geliştirme yönündeki etkinliği oldukça sınırlıdır. Benzer şekilde, denetim faaliyetleriyle, çalışanlara rehberlik yapma rolü olması gerektiği şekilde yürütülememektedir (TODAİE, 1991, s. 22).

Klasik yaklaşımda teftiş, kurumun mali yapısına ve bu yapının işleyişindeki kontrollere yöneliktir. Klasik teftiş yaklaşımı ile iç denetimin farkları genel hatlarıyla aşağıdaki gibi ifade edilebilir (Doğmuş, 2010, s. 32-33):

- “İç denetim verimlilik, ekonomiklik ve etkililiği esas alan risk temelli denetimler gerçekleştirirken teftiş risk değerlendirmesi yapmaz, mali uygunluk denetimi yapar.
- Teftiş yanlış bir faturayı tespit ederken iç denetim tüm yanlış faturalara sebep olan sistem zayıflığını ortaya çıkarır.
- Teftiş hata (idarenin yanlışını) bulmaya odaklıyken iç denetim idareye güven sağlar ve tavsiyelerde bulunur.
- Teftiş “polis” olarak algılanırken iç denetim iç “danışman” ya da “kurumdaki paydaş” olarak algılanmaktadır.
- Teftiş kesin bir şekilde mali işlemlere odaklıyken iç denetim tüm faaliyetleri kapsar.
- İç denetim, denetimin kaynak maliyetini dikkate alırken teftiş, denetim maliyetini sorgulamaz.
- İç denetim sistematik ve sürekliyken teftiş sistematik değildir ve kesintilidir.
- İç denetim sistem ve süreç odaklıyken teftiş birey ve olay odaklıdır.
- İç denetim idareyi geliştirme amaçlıyken teftiş mevzuata uygunluk amaçlıdır.

- Teftiş genellikle uygunluk denetimi ile sınırlıyken iç denetim, denetimin tüm türlerini kapsar.
- Teftiş geçmişe dnken iç denetim geleceğe odaklıdır.
- Teftiş geleneklere bağlıyken iç denetimde yazılı kurallar bulunmaktadır.
- Teftiş yönetsel hesap verebilirliğin bir parçası iken iç denetim yönetim sorumluluğunu üstlenmez.
- İç denetimde katma değer daha yüksektir.
- İ denetim kurumu çok daha iyi tanır.
- Teftiş yolsuzluk ve usulsüzlüklerin soruşturulmasında rol alırken iç denetim yolsuzluğun ve usulsüzlüğün olmamasını garanti etmez.”

2016 yılı AB ilerleme raporuna göre, “Türkiye’de, bakanlıklar bünyesinde kapsamlı bir mali teftiş fonksiyonu bulunmaktadır. Her iki fonksiyonun da yasal uygunluğa odaklanması nedeniyle i denetimle teftiş arasında potansiyel örtüşmeler mevcuttur (Avrupa Komisyonu, 2016, s. 93).” Bu nedenle Türkiye’deki denetim yapısının etkin biçimde yrtlebilmesi amacıyla yasal bir çerçeveyle teftiş ve i denetim birimlerinin görev ve çalışma alanları netliğe kavuşturulmalı ve bu sayede birimler arasındaki ilişkiler açık bir Şekilde ortaya konmalıdır.

Bununla birlikte etkin bir denetim yapısının kurulması için KAYA (Kamu Yönetimi Araştırması) raporunda bir takım öneriler sıralanmıştır: “Denetimde rgtsel yapı ve işleyişe yönelik ortak kurallar saptanarak, denetim birimlerinin çalışma düzenleri, güçlü bir yasal temel üzerine oturtulmalıdır; denetim görevlerinin genel standartlar çerçevesinde yürütülmesi sağlanmalıdır; denetimin teknik düzeyi yükseltilmelidir; bu çerçevede, istatistik yöntemlerin geniş ölçüde kullanılması yoluyla, denetim verimliliği artırılmalıdır; kurumlarda etkililik denetimine önem verilmeli ve i denetim organları etkililik denetimi yapabilecek bir düzeye yükseltilmelidir (TODAİE, 1991, s. 23).”

Geleneksel teftiş anlayışının yerine sistem yaklaşımına sahip, güvence sağlayan bağımsız bir iç denetimin kurulması durumunda, hesap verebilirlik ve saydamlık kurumda etkin kılınır ve yönetimden yönetişime geçişte önemli bir kolaylık sağlanır (Gönülaçar, 2010, s. 4).

2.6. MEB’de İç Denetim

Millî Eğitim Bakanlığı İç Denetim Birimi Başkanlığı 2006 yılında kurulmuş olup, ilk iç denetçiler 2007 yılında atanarak görevlerine başlamışlardır. İç Denetim Koordinasyon Kurulu’nun 2007- 2008 yılları arasında düzenlediği periyodik kamu iç denetçilik sertifika eğitimleri sonrasında MEB’de fiilen iç denetim faaliyetlerine başlanmıştır. Hali hazırda birim, biri başkan olmak üzere toplam on iç denetçi ile faaliyetlerini sürdürmektedir.

Birimin misyonu “Bakanlığın faaliyetleri ile mali ve mali olmayan tüm kaynaklarını; bağımsız ve tarafsız iç denetçileri vasıtasıyla risk esaslı uygunluk, performans, mali, bilgi teknolojisi ve sistem denetimi uygulamalarıyla değerlendirmek ve yönetime yardımcı olmak suretiyle Türk eğitim sistemine değer katmaktır.” şeklinde belirlenmişken; vizyonu ise “Uluslararası standartlarda, çağdaş denetim tekniklerini kullanarak, dinamik ve değişime açık bir denetim anlayışıyla, Türk Millî Eğitim Sistemini daha iyiye doğru geliştirme kararlılığımızdayız.” şeklinde ifade edilmiştir.

Millî Eğitim Bakanlığı İç Denetim Yönergesinin 5. maddesi MEB’deki iç denetimin kapsamını şu şekilde tanımlamıştır: “Bakanlığın merkez, taşra ve yurt dışı teşkilatı dâhil tüm birimlerinin faaliyet ve işlemleri iç denetim kapsamındadır. İç denetim, faaliyet, süreç veya birimlerin risk düzeyi esas alınarak sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla iç denetim standartlarına uygun olarak yapılır.”

Yine aynı yönergeye göre birimin görevleri:

- “Bakanlık merkez, taşra ve yurt dışı dâhil tüm birimlerinin her türlü faaliyet ve işlemlerini Kanunla verilen görev, yetki ve sorumluluklar kapsamında denetlemek,
- Bakanlık kaynaklarının ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini, nesnel risk analizlerine dayalı olarak değerlendirmek ve danışmanlık yapmak,
- Yönetmelikte belirtilen uygunluk, mali denetim, sistem ve performans denetimi ile bilgi teknolojisi denetimi görevlerini yerine getirmek,
- İç denetim planı ve yıllık program onayına bağlı denetim ve danışmanlık faaliyetleri ile üst yönetici tarafından talep edilen ve görev alanına giren program dışı denetim ve danışmanlık faaliyetlerini yürütmek,
- Bakanlığın risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinlik ve yeterliliğini değerlendirmek,

- İlgili kanun, yönetmelik ve diğer mevzuatla verilen görevleri yürütmek.”

olarak tanımlanmıştır.

2.7. İlgili Araştırmalar

Bu bölümde, iç denetim ve iç kontrol alanlarında yurt içinde ve yurt dışında yapılan araştırmalara yer verilmiştir.

2.7.1. Yurt içinde yapılan araştırmalar

Memiş (2007), “Türkiye’deki İç Denetim Profiline İlişkin Bir Araştırma” gerçekleştirmiştir. Araştırma kapsamında işletmeler açısından ifade ettiği önem nedeniyle, Türkiye’deki iç denetim profili belirlenmeye çalışılmıştır.

Alçın (2009), “Kamuda İç Denetim ve Türkiye’deki Uygulamanın Değerlendirilmesi” isimli çalışmada ülkemizde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu kuruluşlarında uygulanmaya başlanan iç denetim faaliyetlerini incelemiştir. Bu kapsamda, ülkemizde, dünya çapındaki iç denetim mevzuatının paralelinde düzenlenmiş, kamu iç denetim mevzuatı; kanunlar, yönetmelikler, Bakanlar Kurulu Kararları, genelgeler, tebliğler doğrultusunda irdelenmiş ve çeşitli öneriler ortaya konmuştur.

Gönülaçar (2010) “Kamuda İç Denetçiler ile Müfettişler Arasındaki Görev Örtüşmesi Sorununa Bir Çözüm Önerisi: İngiltere Eğitim Sisteminde İç Denetim ve Teftişin Rol ve Sorumlulukları” isimli çalışmada Anglo Sakson kültürünün temsilcisi ve iç denetimin kaynağı konumundaki İngiltere’de, teftiş – iç denetim görev ayrışmasının nasıl sağlandığı, eğitim sisteminden hareketle ele alıp incelemiştir.

Tolga (2011), bir devlet üniversitesinde yapılan iç denetim uygulaması ile üniversitelerde gerçekleştirilen iç denetim faaliyetinin sağladığı yararlar ve karşılaştığı zorlukları ortaya koymak amacıyla bir çalışma yürütmüştür. Çalışma sonucunda, belirlenen üniversitenin iç denetim yapısına ilişkin bir takım değerlendirmelerde bulunmuştur.

Acar ve Akçakanat (2012), üniversitelerin muhasebe birimleri olan Strateji Geliştirme Daire Başkanlıklarının iç kontrol sistemine ilişkin mevcut uygulamalarını belirlemek amaçladıkları çalışmalarında 74 devlet üniversitesinin Strateji Geliştirme

Daire Başkanları ile anket uygulaması yapmışlardır. Anket çalışması sonucunda, iç kontrolü üniversitelerin daha çok ön mali kontrol olarak gördükleri, muhasebe sonuçlarını aylık ve üç aylık dönemlerde kamuoyuyla paylaşmadıkları ve iç kontrol eylem planındaki işlemleri genellikle gerçekleştirmedikleri sonuçlarına ulaşılmıştır.

Atmaca (2012), “Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi” adlı araştırmasında muhasebe skandallarının önlenmesinde iç kontrol sisteminin etkin biçimde işletmede işletilmesi ve işletmede kurumsal yönetim ile denetim olgusunu içeren uygulamaların bütünleştiği bir yapının oluşturulması gerekliliğini ele almış ve bu bağlamda muhasebe skandalları ile işletmelerde ön plana çıkan iç kontrol sisteminin bu tür skandalları önlemede etkin bir araç olarak kullanılmasına yönelik teorik çerçevede açıklamalara yer vermiştir.

Akçay (2013), kamu kurumlarında iç denetimin etkin çalışıp çalışmadığının tespit edilmesi amacıyla “Türkiye’de İç Denetim Sürecinin Kamu Kurumlarının Faaliyet Sonuçları Üzerindeki Etkinliği: Belediyeler Üzerine Bir Uygulama” adlı bir çalışma gerçekleştirmiştir. Çalışmada, iç denetim sürecinin kamu kurumlarının faaliyet sonuçları üzerindeki etkisi araştırılmıştır. Buna ek olarak, iç denetimin etkinliğini etkileyen faktörler incelenmiştir. Bu amaçla, belediyelerde görev yapan iç denetçilere bir anket uygulanmıştır. Araştırma sonucunda iç denetim sürecinin kamu kurumlarının faaliyet sonuçlarını nasıl etkilediği belirgin bir biçimde tespit edilmiştir.

Mallı (2013), “Kamu Mali Yönetiminde İç Denetimin Önemi ve Farklı Ülkelerde Uygulanan İç Denetim Modellerinin Karşılaştırılması” isimli bir yüksek lisans çalışması yapmıştır. Çalışma kapsamında özel sektörde uygulanmaya başlanan ve zamanla Avrupa ile beraber dünyanın pek çok ülkesinde etkin bir şekilde uygulanan iç denetim modelinin kamu mali yönetim sistemimiz üzerinde ne gibi bir etki oluşturduğunun analiz edilmesi ve farklı ülkelerde uygulanmakta olan iç denetim modellerinin ayrıntılı olarak açıklanması amaçlanmıştır. Çalışma sonucunda kamu mali yönetimi ve iç denetimle ilgili değerlendirmeler yapılmış ve çeşitli önerilerde bulunulmuştur.

Mantar (2013), özel sektör işletmelerinde ve kamu kesimindeki iç denetim faaliyetinin, iç kontrol unsurlarından kontrol faaliyetlerinin yeterliliği ve etkinliğini geliştirmedeki rolünü belirlemek amacıyla bir çalışma yürütmüştür. Çalışma kapsamında kamu iç denetim birimlerinin, iç kontrolün unsurlarından kontrol faaliyetlerini değerlendirmede ve geliştirmede ne kadar etkili olduğunu belirlemek amacıyla 156 adet kamu iç denetçisiyle anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Araştırma sonucunda kamu iç

denetim uygulamalarının iç kontrol unsurlarından kontrol faaliyetlerini geliştirmede yeterli düzeyde etkili olamadığı özellikle bilgi sistemleri kontrol faaliyetleri üzerinde bu etkinin çok daha düşük olduğu belirlenmiştir.

Türedi, Zor ve Gürbüz (2015)'e ait "Risk Odaklı İç Denetim" adlı çalışmada standart belirleyici kurumların yayınları ve genel kabul görmüş uygulama esasları bağlamında bir alanyazın taraması yapılarak risk odaklı iç denetimin kavramsal çerçevesi açıklanmıştır. Çalışmada, risk odaklı iç denetimin gelişimi, iç kontrol ve kurumsal yönetim ile ilişkisi ve işleyiş biçimi özetlenmiştir.

Ağca (2016) "İç Kontrol Sisteminin Bütçe Kontrol Mekanizmasına Etkisi: Kamu Kurumları Üzerine Bir Araştırma, Maliye Bakanlığı ve Defterdarlıklar Örneği" isimli yüksek lisans tez çalışmasında uluslararası standartlara ve Avrupa Birliği uygulamalarına uyumu sağlamak üzere 5018 sayılı Kanun ile kamu mali yönetim sisteminde yapılan yenilik ve düzenlemelerden biri olan iç kontrole ilişkin faaliyetlerin neler olduğu, yasal çerçeve gereğince iç kontrolle ilgili Maliye Bakanlığı ve taşra teşkilatı olan Defterdarlıklarda neler yapıldığını ele almış ve sonuçlarına göre yapılması gerekenler ile iç kontrol sisteminin bütçe kontrolüne etkisini ortaya koymaya çalışmıştır.

2.7.2. Yurt dışında yapılan araştırmalar

Fischer ve Montondon (2005), lise ve üniversite yöneticilerinin, iç denetim birimlerinin önerilerini dikkate alıp almadıkları ve bunun çeşitli demografik özelliklere göre farklılık gösterip göstermediği üzerine bir araştırma yapmıştır. Çalışma sonucunda çeşitli değişkenlere göre farklılıklar tespit edilmekle birlikte lise ve üniversite yöneticileri arasında anlamlı bir fark bulunamamıştır.

Eremia (2015), 2007-2013 yılları arasında yayınlanan Romanya kamu iç denetim raporlarını incelemiş, bu raporlarda şeffaflık düzeyinin gelişimini ele almıştır. Araştırma sonucunda kamu iç denetim raporlarındaki şeffaflık düzeyinin 2012 yılından itibaren önemli miktarda arttığını ve 2011 yılının şeffaflık adına ilk anlamlı gelişmelerin gözlemlendiği geçiş yılı olduğunu ortaya koymuştur. Bununla birlikte gelişen yükseliş eğiliminin, hazine ile diğer kamu kurumlarını birbirine bağlayan bağlayıcı bir unsur olduğunu, bu durumun vatandaşların kamu kurumlarına olan güveninin arttığının göstergesi olduğunu ifade etmiştir.

Precob ve Rusu-Bruiana (2015), Romanya'da denetçiler tarafından gerçekleştirilen iç denetim faaliyetlerinin gerçek özelliklerini, iç denetim görevlerinin

sıklığını, planlandığı kriterleri, amaçları, iç denetimin şirketteki rolü ve gelecekteki durumuna ilişkin şirket yöneticileri ve denetlenen birim personeli üzerinde bir araştırma yapmışlardır. Araştırma sonucunda şirketin risklerinin değerlendirilmesinin iç denetçilerin faaliyetlerini planlamada kullandığı ana ölçüt olduğu ve iç denetçi faaliyetlerinde en yüksek ağırlığın, risk izleme ve değerlendirme, ardından da muhasebe süreçlerinin doğrulanması ve mali tabloların çizilmesi olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, katılımcıların tamamı, iç denetçinin ana rolünü, şirketin verimliliğini artırmak için öneriler hazırlamak olarak belirtmişlerdir.

Bhattacharjee, Maletta ve Moreno (2016), iç denetim kararlarının güvenilirliği ve yanlış saptama risklerini konu alan çalışmasında şu sonuçlara ulaşmıştır: 1. Hesap öznelliklerinde meydana gelen artışların, önemli yanlış yönlendirmelere neden olabilecek risklerin daha düşük düzeylerde olması durumunda, denetçilerin denetim güveni üzerinde herhangi bir etkisinin bulunmadığı ortaya konmaktadır. 2. Denetçiler, hesap öznelliği arttığında hesap yanlışlığını azaltmak için iç denetim güvenilirliğini artırır. 3. Elde edilen sonuçlar, hesapların yanlış gösterim riskinin artmasının, denetçilerin iç denetim güvenliğini azalttığını göstermektedir.

Pike, Chui, Martin ve Olvera (2016)'ya ait "Dış Denetçilerin İç Denetim Fonksiyonunun Çalışma Planındaki Rolü ve Negatif Bir Denetim Deneyimi Öncesi ve Sonrasında Gerçekleşen Güvenirlik" adlı çalışmada, olumsuz bir denetim deneyiminden önce ve sonra dış denetçilerin iç denetim fonksiyonunun iç kontrol testi çalışmalarına karşı güvenlerinin nasıl etkilendiğini belirlemek amaçlanmıştır. 107 deneyimli denetçiyle yürütülen çalışma bulgularına göre iç denetim fonksiyonunun denetim planının geliştirilmesine katılan dış denetçilerin, iç denetim fonksiyonunu daha objektif olarak algıladıklarını, bu denetçilerin, katılımı olmayan dış denetçilerle karşılaştırıldığında iç denetim fonksiyonuna daha fazla güven duymalarına neden olduğu tespit edilmiştir. Bununla birlikte, çalışmaya katılan denetçilerin olumsuz deneyime sahip olsalar dahi katılım göstermeyen denetçilere göre iç denetim çalışmalarına daha fazla güven duydukları ortaya konmuştur.

3. YÖNTEM

Bu bölümde araştırmanın deseni, evren, çalışma grubu, veri toplama araçları, veri toplama araçlarının uygulanması ve verilerin analizine ilişkin bilgiler verilmiştir.

3.1. Araştırma Modeli

Bu çalışmada, nitel araştırma desenlerinden olgubilim (fenomenoloji) kullanılmıştır. Olgubilim araştırmaları, araştırmacının katılımcılar tarafından tanımlanmış şekliyle bir olgu (fenomen) ile ilgili bireylerin yaşanan deneyimleri betimlediği, kaynağını felsefe ve psikolojiden alan bir araştırma desendir. Bu betimlemeler söz konusu olgu ile ilgili çeşitli deneyimlere sahip bireylerin deneyimlerinin özüne ulaşılması ile sonuçlanır (Creswell, 2014, s. 14). Olgubilim araştırmaları kesin ve genellenebilir sonuçlar ortaya koymayabilir. Ancak, bir olguyu derinlemesine inceleyerek olguya ilişkin daha detaylı bilgiler ortaya koyabilir (Yıldırım & Şimşek, 2013, s. 288).

Frankel ve Devers'e (2000'den aktaran Büyüköztürk, Kılıç Çakmak, Akgün, Karadeniz ve Demirel, 2014, s. 234) göre nitel araştırmalar, nicel araştırma yöntemlerine göre sosyal olaylar ve olgularla ilgili daha ayrıntılı sonuçlar ortaya koyarlar. Bu yönüyle nitel araştırmalar klasik araştırma yöntemleriyle cevap bulunması zor sorulara odaklanırlar. Nitel araştırma yöntemleri, araştırmaya katılanların içinde yer aldıkları olayları ve değişen durumlarını nasıl anlamlandırdıklarını anlamaya çalışır. Buradaki anlamlandırma ile katılımcının bakış açısı olarak da belirtilebilecek bir çerçeveyi düşünmek gerekir. Nitel araştırmalarda amaç, sadece nelerin nasıl yapıldığı ve hangi davranışların sergilendiğini bilmek değildir; aynı zamanda bu davranışların altında yatan etkenleri ve bunların davranışa olan etkilerini araştırmaktır (Maxwell, 2005, s. 23).

Cropley'e (2002'den aktaran Yıldırım ve Şimşek, 2013, s. 78) göre, olgubilim çalışmaları farkında olduğumuz ancak derinlemesine ve ayrıntılı bir anlayışa sahip olmadığımız olgulara odaklanmaktadır. Olgubilim araştırmalarında veri kaynakları, araştırmanın odaklandığı olguyu yaşayan ve bu olguyu dışa vurabilecek veya yansıtabilecek bireyler ya da gruplardır. Olgulara ilişkin yaşantıları ve anlamları ortaya çıkarmak için görüşmeler yapılır. Görüşmenin araştırmacılara sunduğu etkileşim ve esneklik yoluyla irdeleme özelliklerinin kullanılması gerekmektedir. Araştırmacının görüşülen bireyle güven ve empatiye dayalı bir etkileşim ortamı oluşturabilmesi

önemlidir. Böyle bir ortam içinde bireyler kendilerinin bile daha önce farkında olmadıkları ya da üzerinde fazla düşünmedikleri yaşantıları ve anlamları ortaya koyabilirler.

Bu çalışma, iç denetim sisteminin Millî Eğitim Bakanlığı'nda nasıl algılandığının ve uygulandığının değerlendirilmesi, uygulama sürecinde yaşanan sorunların tespit edilmesi ve bu sorunlara çözüm önerileri sunarak iç denetim konusundaki farkındalığın artırılmasına katkıda bulunulması amacıyla gerçekleştirilen nitel bir araştırmadır.

Olgubilim araştırmalarında, veri analizi olguya ilişkin örnekleri ve yaşantıları ortaya çıkarma amacıyla yapılır. Yapılan içerik analizinde olguyu tanımlayabilecek bulguların ortaya çıkarılması, temaların ve örüntülerin oluşturulması hedeflenir. Oluşturulan tema ve örüntüler kapsamında bulgular yorumlanır. Ortaya çıkan sonuçlar ayrıntılı biçimde betimlenirken sıklıkla doğrudan alıntılara yer verilebilir (Yıldırım & Şimşek, 2013, s. 79).

3.2. Evren ve Çalışma Grubu

Araştırmanın evrenini Millî Eğitim Bakanlığı'nda görev yapan iç denetçiler oluşturmaktadır. Bu araştırmada MEB'de görev yapan tüm iç denetçilere ulaşmak hedeflenmiştir. Fraenkel ve Wallen (2006, s. 27)'a göre bir araştırma için iki tür evrenden söz edilebilir: Hedef evren ve ulaşılabilir evren. Hedef evren, ulaşılması her durum için mümkün olmayan evrendir ve araştırmacının ideal seçimidir. Ulaşılabilir evren ise, araştırmacının gerçekçi seçimidir ve erişilebilir olandır. Çalışma kapsamında İç Denetim Birimi Başkanlığı'na gidilerek görüşme talebi tüm iç denetçilere iletilmiştir. Bu çalışmada ulaşılabilir evren, Millî Eğitim Bakanlığı'nda fiilen görev yapan ve araştırmaya katılmaya gönüllü olan altı iç denetçiden oluşmaktadır. Çalışma grubuna yönelik bilgiler Tablo 3.1'de özetlenmiştir.

Tablo 3.1. *Çalışma Grubuna İlişkin Bilgiler*

Katılımcılar	Cinsiyet	Yaş	Eğitim Durumu	İç Denetçi Olmadan Önceki Görev Süresi	İç Denetçi Olarak Görev Süresi
Katılımcı 1	Erkek	50	Yüksek Lisans	8 yıl	8,5 yıl
Katılımcı 2	Erkek	44	Yüksek Lisans	9 yıl	10 yıl
Katılımcı 3	Erkek	40	Yüksek Lisans	7 yıl	9 yıl
Katılımcı 4	Erkek	43	Yüksek Lisans	6 yıl	8 yıl
Katılımcı 5	Erkek	41	Yüksek Lisans	4 yıl	7 yıl
Katılımcı 6	Erkek	45	Yüksek Lisans	14 yıl	7 yıl

3.3. Veri Toplama Tekniği ve Aracı

Araştırma verileri, araştırmacı tarafından mevcut alanyazın ve konu bağlamı göz önünde bulundurularak oluşturulmuş yarı yapılandırılmış görüşme formu yoluyla toplanmıştır (Bkz. Ek-1). Görüşme formu, ‘Kişisel Bilgiler’ ve ‘Millî Eğitim Bakanlığı’nda İç Denetim Sistemine İlişkin İç Denetçilerin Görüşleri’ ile ilgili açık uçlu sorular içeren iki bölümden oluşmaktadır.

Görüşme formunun ilk bölümü altı maddeden oluşmakta ve bu maddeler ile katılımcıların kişisel bilgilerinin toplanması amaçlanmaktadır. Kişisel bilgiler katılımcıların cinsiyet, yaş, eğitim durumu, iç denetçi olmadan önce yapılan görevler ve süreleri, iç denetçi olarak görev yapılan süre ve sahip olunan iç denetim sertifikaları durumlarını içermektedir. Formun ikinci bölümünde ise Millî Eğitim Bakanlığı’nda iç denetim sistemine ilişkin iç denetçilerin görüşlerinin belirlenmesi amacıyla hazırlanmış on soru bulunmaktadır.

Yarı yapılandırılmış görüşmeler araştırmacının araştırma problemine paralel olarak daha tutarlı veriler elde etmesini sağlar (Fraenkel & Wallen, 2006, s. 377). Görüşme soruları oluşturulurken “iç denetim sisteminin Millî Eğitim Bakanlığı’nda nasıl algılandığının ve uygulandığının değerlendirilmesi, uygulama sürecinde yaşanan sorunları” belirlemek üzere bu amaca etki edebileceği düşünölen etkenler göz önünde bulundurulmuştur. Bunlar; MEB’deki iç denetimin algısı, iç denetimin katkıları, iç denetimin güçlendirilmesi ile iç denetim sürecinde yaşanan sorunlar ve bunlara getirilen çözüm önerileridir. Ek olarak, araştırmacı tarafından iç denetime yönelik alanyazın taraması yapılmış, buna dayanılarak görüşme formu şekillendirilmiştir.

Görüşme formunun hazırlanmasında özellikle şu hususlara dikkat edilmiştir: (i) kolay anlaşılabilir sorular, (ii) odaklı sorular, (iii) açık uçlu sorular, (iv) kişiyi yönlendirmekten kaçınma, (v) çok boyutlu sorular sormaktan kaçınma, (vi) farklı tür sorulara yer verme, (vii) soruları mantıklı bir biçimde düzenleme (Yıldırım & şimşek, 2013, s. 156).

Görüşmede, bir form hazırlamak görüşmenin geçerli ve güvenilir olması ve sağlıklı yürütölebilmesi için oldukça önemlidir. Genel anlamda geçerlik, araştırma sonuçlarının doğruluğunu konu edinir. Nitel araştırmada geçerlik araştırmacının ilgilendiği konuyu olabildiğince tarafsız dinlemesi, gözlemesi ve aktarmasıdır. Bu

nedenle nitel çalışmalarda geçerlik ölçme aracının ölçmeyi amaçladığı olguyu doğru ölçmesi ile yakından ilişkilidir. Ancak bu durumda toplanan veriler gerçeği yansıtır ve araştırma sonuçlarının geçerliğine katkıda bulunur. Geçerlik, iç ve dış geçerlik olmak üzere iki şekilde incelenir. İç geçerlik genel anlamda araştırma bulgularına ulaşırken izlenen sürecin, çalışılan gerçekliği ortaya çıkarmadaki yeterliliğidir. Bu süreçte yazılı veya sözlü veriden yanlış anlam çıkarılmaması oldukça önemlidir. Dış geçerlik ise, elde edilen bulguların benzer gruplara ya da ortamlara aktarılabilirliğine işaret eder. Sosyal olay ve olguların içinde bulunduğu ortama göre değişebileceği varsayımından hareketle, özellikle nitel çalışmaların bulguları başka durumlara genellenmez. Ancak dolaylı olarak benzer kitlelere ve durumlara genelleme yapmak hatalı olmaz. Eğer kullanılan örneklem yeterli düzeyde çeşitlendirilmişse sonuçlar, farklı durumlarla karşılaştırma yapmaya imkân verecektir.

İç geçerlik sınaması sürecinde, görüşme yaptığımız kişilere ilişkin çıkardığımız anlamların ve yorumlarımızın gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığını incelememiz gerekir. Nitel çalışmalarda iç geçerliliği etkileyen en önemli etmen veri toplama aracıdır. Bu amaçla bir görüşme formunun geliştirilmesi, yapılan görüşmelerin standartlaştırması bağlamında önemlidir. Dolayısıyla hazırlanan soruların konu ile ilgili ne düzeyde anlamlı oldukları ve tüm katılımcılara aynı soruların yöneltilmesi çalışmanın kapsamını ve dolayısıyla iç geçerliliği etkileyecektir. Bu düşünce ile ön görüşme formu hazırlandıktan sonra hedef kitleyi yansıtan bir iç denetçi ile pilot görüşme yapılmıştır. Bu süreçte soruların açık ve anlaşılır olup olmadığı, verilen yanıtların sorulan soruların yanıtlarını yansıtıp yansıtmadığını belirlenmek amacıyla, görüşme sırasında ses kayıtları yapılmıştır. Daha sonra bu kayıtlar bilgisayar ortamında oluşturulan görüşme deşifre (transkript) formu üzerinde yazılı forma dönüştürülmüştür. Bir başka iç denetçiden, transkriptleri inceleyerek sorulan soruların ele alınan konuyu kapsayıp kapsamadığını, açık ve anlaşılır olup olmadığını ve gerekli olan bilgileri sağlama olasılığını da düşünerek, kontrol etmesi istenmiştir. Bu çalışmanın sonunda, soru maddelerinin kapsam ve iç geçerliği saptanmıştır. Bir diğer deyişle, ölçülmek istenen verinin hazırlanan ölçme formu ve veri toplama yöntemiyle gerçekten ölçülebileceğine kanaat getirilmiştir. Görüşme sorularının istenilen verileri sağladığı kanısına varılarak veri toplama sürecine geçilmiştir. Görüşme sürecinde, sorulan sorulara, karşı tarafın rahat, dürüst ve doğru bir biçimde tepkide bulunmasını sağlamak (Yıldırım & Şimşek, 2013) amacıyla yapılan görüşmelerde sorular günlük konuşma diliyle sorulmuştur.

Sonuç olarak, geçerlik çalışmaları kapsamında görüşme formu öncelikle bir alan uzmanı, iki iç denetçi, ölçme ve değerlendirme alanında bir uzman ve Türkçe alanında bir uzman olmak üzere beş kişiye inceletilmiştir. Maddelerin uygunluğu, anlamlılığı ve kullanılabilirliği bakımından ilgililerin görüşleri dikkate alınarak görüşme formuna nihai şekli verilmiştir. Görüşmenin tamamı ses kayıt cihazı ile kaydedilmiş, görüşme sonrasında tüm görüşme yazılı hale getirilerek iç denetçilerin metne ilişkin onayı alınarak kişisel bilgilerin araştırmacıda saklı tutulması kaydıyla bulgulara anonim şekilde araştırmada yer verilmiştir.

Araştırma kapsamında MEB Yenilik ve Eğitim Teknolojileri Genel Müdürlüğünden gerekli izinler (Bkz. Ek-2) alınmış ve iç denetçiler için hazırlanan yarı yapılandırılmış görüşme formu, Millî Eğitim Bakanlığı'nda görev yapan iç denetçilere 14 Nisan-11 Mayıs 2017 tarihleri arasında birebir yüz yüze görüşme yoluyla uygulanmıştır. Katılımcılarla yapılan görüşmeler toplam 131 dakika sürmüştür ve tamamı katılımcıların izniyle ses kayıt cihazı aracılığıyla kaydedilmiştir. En kısa görüşme 11 dakika, en uzun görüşme ise 38 dakika sürmüştür. Her bir görüşme bir oturumda tamamlanmış olup görüşmelerin hiç biri yarım kalmamıştır. Son olarak, ses kayıt cihazındaki görüşmeler bilgisayar ortamında yazıya dökülmüş ve analiz yapmaya hazır hale getirilmiştir.

3.4. Veri Analizi

Verilerin analizinde katılımcıların iç denetime ilişkin düşüncelerini tespit etmek amacıyla tematik kodlama yapılmıştır. Analize ilk olarak görüşmelerin yazıya dökülmesiyle başlanmıştır. Ses kayıtlarının tamamı dinlenerek elektronik ortamda yazıya dökülmüştür. Yazılı hale getirilen içerik, nitel verilerin analizi için üretilen NVIVO 10.0 programına aktarılmıştır. Daha sonra bu program aracılığıyla verilerin içerik analizi yapılmıştır. İçerik analizinde temel amaç, toplanan verileri açıklayabilecek kavramlara ve ilişkilere ulaşmaktır. Bu amaçla toplanan verilerin öncelikle birkaç defa okunması, yorum ve düşüncelerle ilgili genel bir kanı edinilmesi, temaların belirlenmesi ve yapının oluşturularak yorumlanması gerekmektedir (Taylor, Bogdan, & DeVault, 2016, s. 44). Buna göre veri analizinde kategori ve tema temelli çözümleme kullanılmıştır. "Kategoriler oluşturma, nitel içerik analizinin çekirdek özelliğidir" (Graneheim & Lundman, 2004, s. 107). Bu analizde, önce veriler kodlanmıştır. Kodlama işleminde, görüşmelerden elde edilen uzun cevaplar arasından temalara ilişkin daha spesifik ifadeler seçilmiştir. Kodlama, görüşme sorularından ve iç denetçilerin bu sorulara verdikleri

cevaplardan yararlanılarak yapılmıştır. Ardından kodları genel düzeyde açıklayan kategoriler ile kategorileri bir araya getiren temalar belirlenmiş ve bulgular yorumlanmıştır. Ayrıca kodlar, kategoriler ve temalar arası ilişkiler belirlenmiş ve tanımlanmıştır. Son olarak, araştırmadan elde edilen bulguların daha anlamlı hale gelebilmesi için katılımcı görüşlerinden alıntılara yer verilmiştir. Veri analizine ilişkin süreç Şekil 3.1’de gösterilmiştir.



Şekil 3.1. Veri analizi süreci

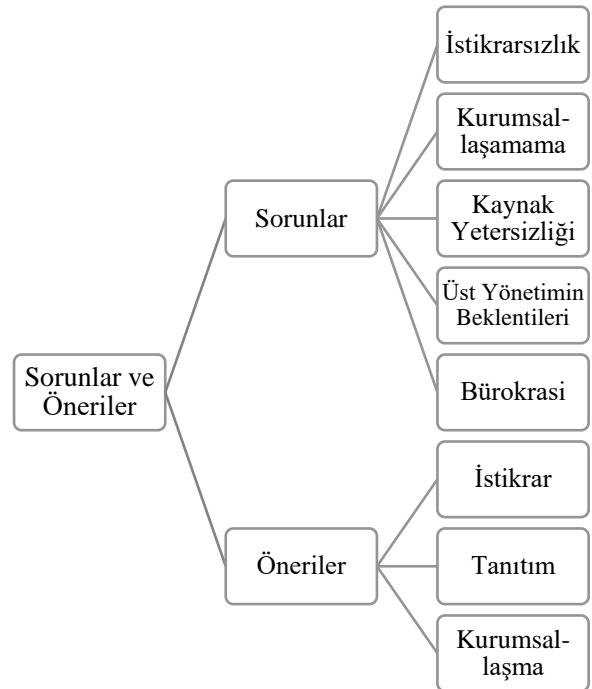
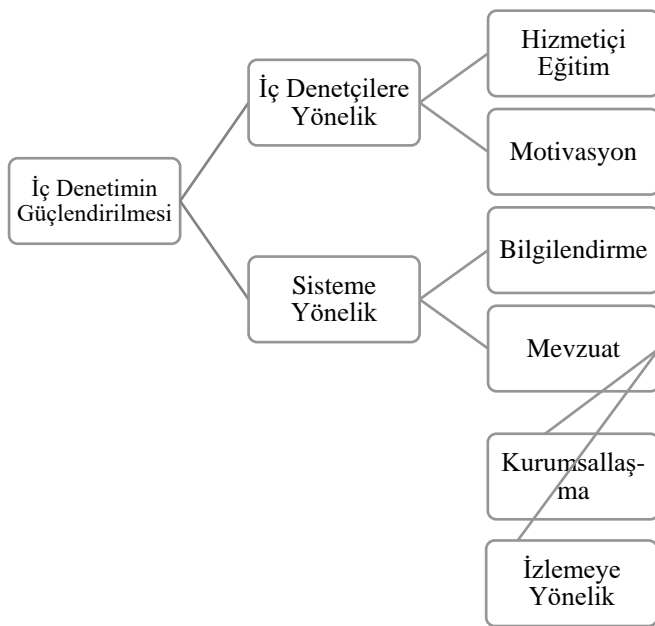
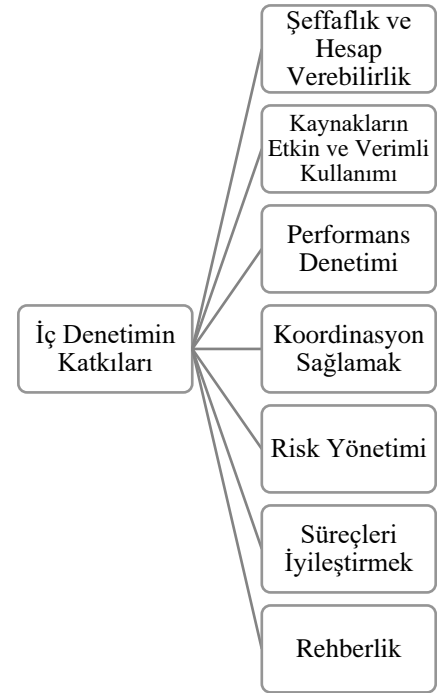
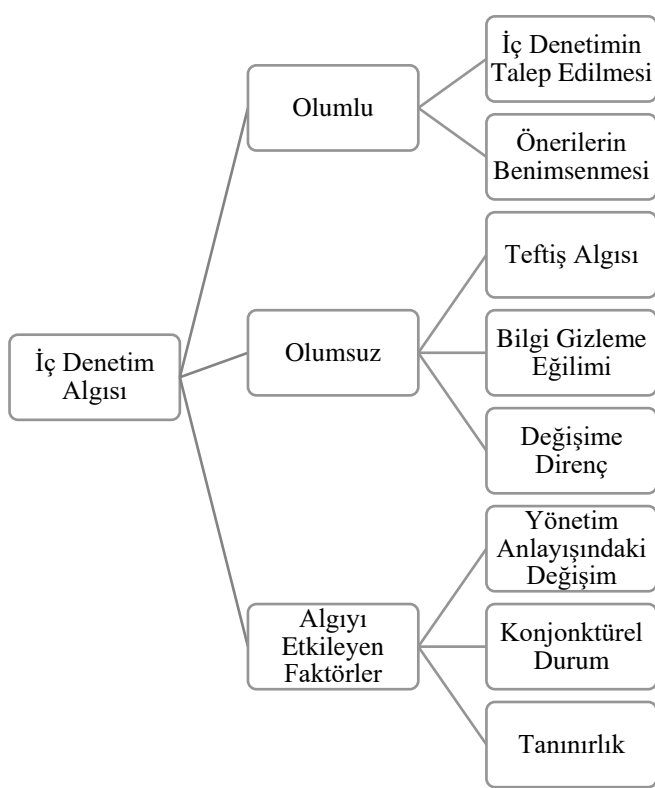
4. BULGULAR VE YORUM

Araştırma sürecinde yapılan mülakatların analizi sonucunda Millî Eğitim Bakanlığında görev yapan iç denetçilerin görüşleri doğrultusunda iç denetimin Millî Eğitim Bakanlığındaki uygulamalarına ve algısına yönelik dört ana temaya ulaşılmıştır.

Bu temalar şunlardır:

- 1- İç denetimin Millî Eğitim Bakanlığı nezdindeki algısına ilişkin görüşler.
- 2- İç denetimin katkılarına ilişkin görüşler.
- 3- İç denetimin güçlendirilmesi adına yapılan ve yapılması önerilen çalışmalar.
- 4- Karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri.

Ulaşılan temalar değerlendirildiğinde birinci tema ile üçüncü temanın doğrudan ilişkili olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca üçüncü tema altında iç denetimin güçlendirilmesi adına önerilen çalışmaların dördüncü temada yer alan çözüm önerileri alt kategorisi ile bir çok noktada örtüştüğü ifade edilebilir. Bu nedenle üçüncü temada raporlanan önerilerin bir kısmına dördüncü temada tekrar değinilmemiştir. Kodlama süreci ve kategorilere ilişkin model Şekil 4.1’de sunulmuştur.



Şekil 4.1. Nitel bulgulara ilişkin tema ve kategoriler

4.1. İç Denetimin Millî Eğitim Bakanlığı Nezdindeki Algısına İlişkin Görüşler

Katılımcılarla yapılan mülakatlar sonucunda, iç denetçilerin, iç denetimin MEB'deki algısına yönelik olumlu ve olumsuz görüş bildirdikleri, ayrıca bu algıyı etkileyen çeşitli faktörler bulunduğunu ifade ettikleri görülmüştür. İç denetçiler Millî Eğitim Bakanlığı teşkilatında, iç denetim rollerinin bilinmemesinden kaynaklı öncelikle teftiş algısı ve bunun neticesinde bilgi gizleme ve iş birliğinden kaçınma eğiliminin bulunduğunu ancak iç denetim süreçlerinin deneyimlenmesinden sonra gerek idarecilerin gerekse birim personelinin verilen rehberlik hizmetine ihtiyaç duyduklarını ve hizmet kalitelerini arttırmak amacıyla daha şeffaf ve iş birliğine açık hale geldiklerini belirtmişlerdir. Ayrıca 5018 sayılı kanun ile getirilen yeni yönetim yapısı doğrultusunda, ilk zamanlarda, karşılıklı motivasyonun yüksek olduğunu ve bu doğrultuda süreçte çok etkin çalışmalar yapıldığını, üst yönetimin de bu çalışmaları büyük bir heyecanla benimsediğini ifade etmişlerdir.

Bu temaya yönelik katılımcı 1 “Biz ilk başladığımızda, heyecandan herhalde, her birimin işleyişiyle ilgili belli süreçleri ele alıp çalışıyorduk. O süreçlerle ilgili yapılması gerekenler, mevcut durum, sürecin riskleri, alınması gereken tedbirler, daha iyi hale getirilmesi için yapılacaklar, dünya örnekleri dâhil araştırarak iyileştirme ağırlıklı öneriler geliştiriyoorduk. Üst yönetim de bunu benimsiyordu. Onlarda da heyecan vardı.” derken, katılımcı 2 “Devlet bir bütün olduğu için ben millî eğitimde özellikle bir engel olduğunu düşünmüyorum. Hatta Millî Eğitim Bakanlığı'ndaki iç denetim biriminin diğer iç denetim birimlerinin çok önünde olduğuna inanıyorum. İyi de raporlar ürettiğini düşünüyorum.” şeklinde beyanda bulunmuştur.

Ayrıca katılımcıların çeşitli sorulara verdikleri yanıtlardan Millî Eğitim Bakanlığı'nda iç denetime yönelik olumlu algı olduğu çıkarılabilir. Yine katılımcı 1'in “Geçmiş algılara göre olumlu tepkiler alıyoruz. İlk gittiğimizde tepki aldığımız bir idareden bir sonraki yıl istek geliyor. Bu bizim için olumlu diyoruz... Çalıştığımız birimlerden talep gelmesi olumlu algılandığımız yönünde.” ve katılımcı 2'nin “Biz işimizi iyi yaparsak bugüne kadar benim görebildiğim bakanlık bize sahip çıktı. Yani kamudaki en şanslı iç denetim birimlerinden biri biziz.” sözleri bu bulguyu desteklemektedir. Katılımcı 5 ise konuyla ilgili benimsenme boyutuna vurgu yaparak “Geçenlerde Bakan Bey göreve başladığında kendisine sunum yaparken, iç denetim birimi olarak getirdiğimiz önerilerin ne kadarının gerçekleştiğini merak etmişti. Bizim getirdiğimiz öneriler tamamen bakanlığın çeşitli birimlerinde sunulan hizmetlerin sorun

olarak görülen alanlarında iç denetçilerce, idareyle birlikte geliştirilmiş önerilerdir. Bunların %60'ın üzerinde bir seviyede kabul gördüğünü ve idarelerce yerine getirildiğini gördük. Dolayısıyla en azından kurulduğumuzdan bu yana geçen zaman zarfında önerilerin %60'ı gibi bir geri dönüş sağlandı. İyiye doğru bir değer katıldı.” şeklinde bir anekdot paylaşmış ve birimlerin, getirilen önerileri hayata geçirmesinin idarenin tavrının bir göstergesi olduğunu belirtmiştir.

Diğer yandan, iç denetime yönelik olumsuz yaklaşımların olduğunu ifade eden katılımcılar da bulunmaktadır. Olumsuz yaklaşımlar genellikle iç denetimin yaptığı faaliyetlerin teftiş ile karıştırılması, iç denetimin tam olarak bilinmemesi ve bunun sonucunda ortaya çıkan bilgi gizleme eğilimi ile bakanlık hizmet birimlerince getirilen önerilerin fazladan iş yükü olarak değerlendirilmesi ve yönetim anlayışında gerçekleşen paradigma değişimine direnç göstermeleri olarak sıralanabilir. Bununla birlikte katılımcılar kamudaki iç denetim süreçlerinin 5018 sayılı kanunla ilk kurgulandığı şekilden uzaklaşarak daha farklı bir boyuta büründüğünü ifade etmişlerdir. İlk başta klasik yönetim anlayışından yönetişime doğru bir ivme varken son yıllarda daha geriye doğru bir yönelimin olduğu; klasik, bürokratik yönetim anlayışının baskın hale geldiği bulgusuna ulaşılmıştır. İç denetimin olumsuz algılanmasına ilişkin:

-Katılımcı 1 “Denetim istenen, kabullenilen bir şey değil. Hesap verme gibi, yargılama gibi görülüyor.”

-Katılımcı 2 “İç denetimin temel iki görevi var: Bir denetim, iki danışmanlık. Dolayısıyla denetim yönüyle içselleştirmesi, yani icracı birimlerin sizi kabul etmesi, sizi özümsemesi, sizi istemesi esasında. Ama bizim kamudaki teftiş kültürü, müfettiş, denetim elemanı sevilen, istenen bir aktör değil. Sevimsiz, çünkü soruşturmacı rolü öne çıktığı için... Denetlenmek neden sevimsiz gelir bizim yöneticilerimize? Çünkü denetlemeye gelenler çoğunluklar onların başını belaya sokmuşlardır. Çoğunlukla anlayışsızlık göstermişlerdir, resmin büyüğünü görmekten ziyade ufak bir şeye (657 sayılı Devlet Memurları Kanununun disiplin hükümleri) odaklanmışlardır.”

-Katılımcı 3 “Bir bilgi eksikliği söz konusu. Denetim elemanı deyince bizi klasik bir denetim elemanı zannediyorlar. Yani bir teftiş elemanından farklılığını, çalışma yöntemini bilmiyor olabilir. Dolayısıyla denetime karşı bir ön yargı ve bir kapanma söz konusu olabiliyor. Memurlar savunmaya geçiyor, kimse açık vermek istemiyor.”

-Katılımcı 4 “Başlangıçta iç denetim birimi aslında bakanlığın çalışmalarına değer katmak, farkındalık oluşturmak, süreçleri iyileştirmek amacıyla kurulmuştu. Verimliliği,

etkililiği arttırmak amacıyla tasarlanmıştı. Lakin gelinen noktada iç denetim birimi maalesef istendiği gibi olmadı. Yani yolundan biraz sapmış gibi görünüyor. Hem MEB hem diğer kurumlar için başlangıçta tasarlandığı şekilde bir şey ifade ettiğini düşünmüyorum... İdarecilerin ve personelin denetime karşı teftişten kaynaklanan bir önyargıları var. Soruşturmaya soğuk bakmalarından, yani hata aranmasından dolayı bir önyargıları var. Onun zorluğunu yaşıyoruz. Bilgi verdiğimiz halde, iç denetimin ne olduğunu anlattığımız halde bizle çalışmaktan kaçınıyorlar. Bilgi vermek istemiyorlar.”

-Katılımcı 5 “Esasında iç denetim birimi sadece MEB için değil tüm kamu için çok güzel şeyler ifade ediyor, etmesi gerekir. Fakat MEB’de bu konudaki farkındalığın zayıf olduğunu düşünüyorum. Farkındalığın zayıf olması da iç denetimin sisteme kattığı değerlerin görünmesinin önünde bir engel teşkil ediyor... Öncelikle iç denetçiyi bilmiyorlar. Bazen denetmen, bazen denetçi, bazen müfettiş diyorlar. Dolayısıyla önce iç denetimi anlatıyoruz. Denetçi olduğumuzdan personel tarafından sürekli açık arayan, soruşturma yapan veya eksikleri ortaya koyup cezalandırmaya giden bir görev olarak algılanıyor. Birim amirleri de açık tarafları ya da kendilerince eksik gördükleri konuları bizlerle paylaşmak istemiyorlar... Ayrıca, raporlar yazıldıktan sonra öneriler raporlaştırılarak birimlere sunulduğunda yine savunma pozisyonuna geçiyorlar. Hâlbuki birlikte konuştuk ve bu önerileri birlikte geliştirdik. Ama yazıya döküldüğü zaman zannediyorum başımız ağrıyabilir düşüncesiyle oradaki bulgulara katılmak istemiyorlar.”

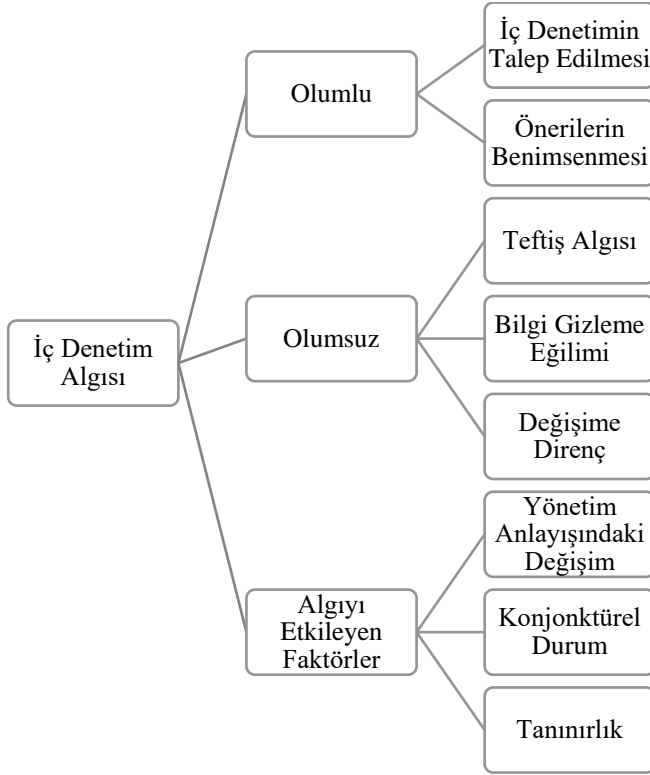
ifadeleri, iç denetimin idarede oluşturduğu olumsuz algıları ve nedenlerini özetler niteliktedir.

Katılımcı görüşleri analiz edildiğinde, Millî Eğitim Bakanlığı’nın iç denetime ilişkin tüm bu olumlu ve olumsuz algılarını etkileyen çeşitli faktörler bulunduğu tespit edilmiştir. Katılımcı 1 iç denetime bakış açısında son yıllarda bir değişim olduğunu belirterek bu durumun oluşmasında ülkenin içinde bulunduğu konjonktürel durumun etkisine vurgu yaparken katılımcı 2, 3 ve 4 ise yönetim anlayışındaki değişimin ve kültürel bağlamın etkisi üzerinde durmuştur. Katılımcı 1 bu savını “Son yıllarda ülkemizin geçtiği süreçler sebebiyle denetsel fonksiyonlar biraz geri planda. Önceden bizim yayınladığımız raporlar muhalefetin ve iktidarın karşılıklı olarak siyaset malzemesi olurdu. Niye eksik yaptınız iç denetim raporu böyle diyor gibi. Hesap verebilirlik adına, kurumların ilerlemesi için bu iyi bir uygulamaydı. Biz raporlarımızı yayınlamayı içinde bulunduğumuz konjonktürel durumdan ötürü ertelemek durumunda kaldık. Üst yöneticileri de bu anlamda anlayış içinde karşılıyorum.” sözleriyle desteklemektedir.

Katılımcı 2 “İç denetimin güç aldığı yer Avrupa Birliği süreciydi. Çünkü tarama süreci ve AB ilerleme raporları adım adım iç denetim ve iç kontrolün geldiği safhayı takip ediyordu. Ama AB sürecinde yaşanan aksamalar ile özellikle son yıllarda bunun ikinci plana atılması iç denetimde de bir, fetret devri diyelim, duraklama devri başlattı. Dolayısıyla da millî eğitime has bir engel olduğunu düşünmüyorum.” ifadeleriyle iç denetimin konjonktürel durumdan etkilendiğinin ve bunun yalnızca MEB ile sınırlı olmayıp tüm kamuda var olan bir değişim olduğunun altını çizmiştir. Katılımcı 4 ise, idarede eski klasik, bürokratik yönetim anlayışının süregelmesinin iç denetimin uygulanması noktasında uyuşmazlığa neden olduğunu ileri sürmüştür.

Öte yandan katılımcı 3 iç denetimin kamudaki yerinin yönetim anlayışındaki değişimle ilişkisini şu sözlerle açıklamıştır: “Bizim MEB içindeki pozisyonumuz nedir dediğimiz zaman genel olarak özetleyeyim. 1980’lerden 90’lardan sonra genel olarak yönetim zihniyetinde bir değişiklik oldu. Bürokratik yönetim zihniyetinden yönetişimci yönetim anlayışına geçildi. Bu paradigma değişiminin esası devlet denen aygıtın ya da kamu yönetiminin herhangi bir anlamda kamu hizmetlerini yürütmesi değil, vatandaşın topladığı kaynakları en etkili verimli bir şekilde kullanmasıdır. Bu anlayışla birlikte planlamada da bir takım değişiklikler meydana geldi. Kaynak kullanımında stratejik planlama anlayışına geçildi. Bu amaçla kalkınma planları, stratejik planlar, vizyon, misyon ve kurumsal hedefler oluşturuldu. Belirlenen faaliyetleri yürütmek için idareler teşkilatını ve insan kaynaklarını buna göre yapılandırır. Burada iç denetime düşen vazife de şudur; bu amaçların, bu hedef göstergelerin gerçekleşmesi için kaynaklar en etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmış mı, bu hedefler gerçekleştirilmiş mi, gerçekleştirilmemişse neden gerçekleştirilmemiş. Burada iç denetim klasik denetim anlayışından şu yönüyle ayrılıyor: Klasik denetim anlayışı herhangi bir hedef olmaksızın mevzuatla, yasalarla bir kuruma tanınmış olan görevleri gerçekleştirmiş mi, o mevzuata uygun mu değil mi bir uyumluk denetimi yapardı. Yapılan denetim işlemler gerçekleştikten sonra yapılırdı. İç denetim sistemi ise idareye ayrılan kaynağın idarenin belirlediği amaçları gerçekleştirmek için en ideal şekilde kullanılıp kullanılmadığına odaklanan bir denetim şeklidir.”. Katılımcı 4 ise “İç denetimin MEB’de tam olarak içselleştirildiğini düşünmüyorum. Çünkü geçmişten gelen bir teftiş alışkanlığı var. Teftiş, müfettiş, denetim... iç denetimin ne olduğunu, nasıl bir denetim anlayışıyla yaklaştığını tam olarak anlaşıldığını ben zannetmiyorum.” sözleriyle iç denetimin tanınırlığının tam olarak sağlanamadığını ve bunun da iç denetim algısını etkilediğini savunmuştur.

“Dünya denetim örneklerinde bizim modelimiz kıta Avrupası modelidir. Kıta Avrupası denetim modeli neyi gerektiriyorsa biz bunu yapmışız. Yol göstermek, yardımcı olmaktan ziyade son yüz yıldaki durum, soruşturmacılık, yani sopa olma, iş işten geçtikten sonra, cezalandırma. Hâlbuki iç denetimin kaynağı, iç denetim mesleğinin kaynağı kıta Avrupası değil, Anglosaksonlar, İngiltere ve ABD. Onlarda da “internal audit”, bizimkinin tam tersi. İngiltere’de bizzat yaşadım. Biz müfettişi okulda isteriz, talep ederiz diyorlar. Gelmedikleri zaman niye gelmediler diye üzülürüz diyorlar. Bizde öyle bir şey mümkün değil. Gelmessinler, uzak dursunlar denir.” ifadesiyle katılımcı 2 iç denetim algısındaki kültürel bağlamın etkisini özetlemiştir.



Şekil 4.2. İç denetim algısına ilişkin tema ve kategoriler

4.2. İç Denetimin Katkılarına İlişkin Görüşler

İç denetimin Millî Eğitim Bakanlığına katkılarına ilişkin görüşler teması altında şeffaflık ve hesap verebilirlik, kaynakların etkin ve verimli kullanımı, performans denetimi, koordinasyon sağlamak, risk yönetimi, süreçleri iyileştirmek ve rehberlik olmak üzere yedi ayrı alana yönelik bulgulara ulaşılmıştır.

Millî Eğitim Bakanlığı'nda iç denetim biriminin kurulmasıyla birlikte şeffaflık ve hesap verebilirlik konularında ciddi ilerlemeler kaydedildiği tespit edilmiştir. Buna ilişkin katılımcı 2 "Millî Eğitim Bakanlığı 2005-2007 yıllarında kapalı bir sistemdi. Mesela öğretmen atamada ne kadar öğretmen ihtiyacı olduğu gizlenirdi. Devlet sırrı muamelesi görürdü. Ama bizim ilk 2009 faaliyet raporumuzda öğretmen ihtiyacını, öğretmen açık oranlarını... hepsini verdik. Ve biz bir şeyi kırdık. Örneğin 2015-2019 stratejik planına bakıldığında Millî Eğitim Bakanlığı'nın bayağı şeffaf ve cesur olduğu görülür. Oradaki SWOT analizi buna örnektir. Bunun nedeninin 2009, 2010, 2011 faaliyet raporlarımız olduğunu düşünüyorum. Daha öncesi yoktur. Yaptığımız çalışmalarla, açık ve şeffaf bir kamu hizmetinin vatandaşa sunulması noktasında önemli bir katkı sunduğumuzu düşünüyorum." diyerek bunu desteklemektedir.

Ayrıca katılımcı 6 "İlk 3-4 yılımızda ürettiğimiz raporlarla 5018'in ruhu gereği şeffaflık, hesap verebilirlik ilkelerini uyguladık ve bakanlığı bunlarla tanıştırdığımızı inanıyorum. Bizim raporlarımız, faaliyet raporu olarak 2013 yılına kadar internet sayfasında da yayınlandı. 5018'in 63. maddesi iç denetimi tarif ederken, kuruma yardımcı olan ve örgüte değer katan diyor. Bizim bu iki unsur yönüyle, hesap verebilirlik ve şeffaflığı sağlamamız yönüyle ve denetimin ilk defa cezalandırıcı olmayan, yardımcı misyonuyla yol aldığımız için kuruma değer kattığımızı düşünüyorum." sözleriyle iç denetimin mevzuatta da yer aldığı şekliyle bakanlığa katkı sunduğuna değinmiştir.

"İç denetimin şeffaflık, hesap verebilirlik, kaynakların etkin ve verimli kullanılması, keyfiliğin önlenmesi ve benzeri yeni modern yönetim anlayış ve yöntemlerin paydaşlara ve topluma hesap verme boyutu da dâhil kamu adına ya da hesap verme sorumluluğu olanlar adına idari iş ve işleyişler ile kaynakların kullanımıyla ilgili incelemeler yaparak ve güvence vererek örgüte değer kattığımı düşünüyorum." ifadesiyle katılımcı 1 iç denetimin şeffaflık ve hesap verebilirlik noktasında bakanlığa katkısına dikkat çekmiştir.

İç denetimin MEB'e katkısı altında bir diğer husus olarak katılımcılar, kaynakların etkin ve verimli kullanımı konusunda değerlendirmelerde bulunmuşlardır.

Katılımcı 1 “MEB’de kaynakların etkin kullanılıp kullanılmadığı, mevzuata uyumun sağlanıp sağlanmadığı, sistemin amaç ve beklentiler doğrultusunda işletilip işletilmediği, kurumsal ve bireysel performansın etkinliğinin artırılıp arttırılmadığı konularında güvence vermek bizim temel sorumluluklarımız arasında yer almaktadır.” derken katılımcı 3 “MEB’e her yıl bütçe kanunu ile bir bütçe ayrılır ve MEB bu bütçeyi belli hedefleri gerçekleştirmek için harcar. Bütçenin harcamasından sorumlu olan kişi üst yöneticidir. Üst yönetici bu harcamaları en etkili, verimli ve ekonomik şekilde kullanmakla yükümlüdür. İç denetim olarak biz de bakanlık birimlerinin verimliliğini denetliyoruz.” sözleriyle iç denetimin, kaynakların etkin ve verimli kullanımında önemli bir rolü olduğunu belirtmişlerdir.

Ancak diğer taraftan iç denetçiler tarafından getirilen önerilerin bu amaca hizmet etmesi için üst yönetimce kabul görmesi gerekliliği de göz ardı edilmemelidir. Katılımcılardan elde edilen verilerin analizi sonucunda, iç denetimin kaynakların etkin ve verimli kullanılması noktasında katkı sağladığı bulgusuna ulaşılmıştır. Katılımcı 2 ve 6 iç denetimin; yapılan çalışmaların arzulanan verimi vermesi, amaçlara ulaşmak için doğru faaliyetlerin en etkili şekilde gerçekleştirilmesi, kamu yararı açısından en ideal yöntemin kullanılmasındaki sorumluluğunu ifade ederek bu durumu desteklemektedir. Buna ek olarak katılımcı 5 “İç denetimin vazifesi şudur; belirlenen amaçların, hedef göstergelerin gerçekleşmesi için kaynaklar en etkili, ekonomik verimli bir şekilde kullanılmış mı, bu hedefler gerçekleştirilmiş mi, gerçekleştirilmemişse neden gerçekleştirilmemiş yani MEB’in kendi hedefleri için kendisine ayrılan bütçeyi etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanıp kullanılmadığı denetimin özünü oluşturuyor.” ifadesiyle iç denetimin katkısına vurgu yapmıştır.

Öte yandan katılımcı 4 “Başta iç denetim birimi aslında birimin çalışmalarına değer katmak, farkındalık oluşturmak, süreçleri iyileştirmek amacıyla kurulmuştu. Verimliliği, etkililiği arttırmak amacıyla tasarlanmıştı. Lakin gelinen noktada iç denetim birimi maalesef istendiği gibi olmadı. Yani yolundan biraz sapmış gibi görünüyor. Hem MEB hem diğer kurumlar için ilk başta tasarlandığı şekilde bir şey ifade ettiğini düşünmüyorum.” diyerek iç denetimin işleyişinde meydana gelen aksaklıklara dikkat çekmiştir.

Katılımcıların ifadelerinden elde edilen bir diğer bulgu ise iç denetimin performans denetimi hususunda bakanlığa önemli katkıları olduğudur. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 64. maddesinde iç denetçilerin görevleri arasında

“...İdarenin harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek...” yer almaktadır. İç denetçiler de bu ifade doğrultusunda performans denetimine yönelik bildirimlerde bulunmuşlardır. Katılımcı 1 “Kuruma çeşitli noktalarda değer kattığımızı düşünüyorum. Mesela, MEB şimdiye kadar öğrenci başına eğitim maliyeti hesaplamak için bir standart geliştirmemişti. Bu sebeple bir performans ölçütü de yoktu. İç denetim olarak biz bu konuda çalışma yaptık” ifadesiyle, katılımcı 3 “İki tür denetim vardır; biri uygunluk denetimi, biri de performans denetimi. Performans denetimine faaliyet denetimi de denir, süreç/sistem denetimi de denir. Biz daha çok sistem kelimesini kullanıyoruz. Bakanlık birimlerinin yaptığı faaliyetlerin kalkınma planlarına, performans programına ve diğer üst politika belgelerine uygunluğuna bakıyoruz.” sözleriyle bu kapsamda değerlendirmelerde bulunmuşlardır. Katılımcı 4 buna ilişkin “Süreçleri inceliyoruz, mevzuata, stratejik plana, performans programına ve diğer belgelere bakıyoruz. Onunla sınırlı kalmıyoruz. Başka kurumlarda, kuruluşlarda, özelde nasıl oluyor? Dünya ne yapıyor? Bilimsel olarak bu konuda yapılan çalışmalar ne diyor? Bunların hepsine bakıp mevzuatın da dışında bu sistemin daha etkin ve verimli olabilmesi, performansının artırılabilmesi, bir takım risklerden korunabilmesi, gelecek perspektifli bir takım politikaların geliştirilmesi için şunların şunların yapılmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir diye bir takım bulgulara dayalı sonuçlar çıkarıyoruz. Bu bulgularımızı da muhatap birime gönderiyoruz.” demiştir. Özetle, katılımcıların görüşlerinden iç denetçilerin, MEB’e performans denetimi noktasında katkı sağladıklarını düşündükleri anlaşılmaktadır.

Katkı temasında mülakat verilerinden çıkarılan bir diğer alt başlık birimler arası koordinasyonun sağlanmasıdır. Buna ilişkin katılımcı 6 “Raporlama yaparken de o birim için süreci ortaya çıkarmaya çalışıyoruz. Merkez ve taşra personeline sorduğumuz sorularda ve yaptığımız kontrollerde, hatalar ve eksikliklere dikkat çekiyoruz. Süreç incelemesi yaptığımız için birimler arası koordinasyon kopukluğunu ortaya çıkarıyoruz ve bütüncül hale gelmesini sağlıyoruz. Nerelerde boşluklar var? Kurgularken yanlışlıklar varsa bunlara öneri getiriyoruz. Atıl kapasiteyi ortaya çıkarıyoruz. Klasik teftiştten farklı olarak standart denetim yapılıyor. Kamuda birlik sağlanıyor.” demiştir.

Risk yönetimi bu tema altındaki bir diğer başlık olarak tespit edilmiştir. Katılımcı 1 “İç denetimin ilk kurulduğu yıllarda, her birimin işleyişiyle ilgili belli süreçleri ele alıp çalışıyorduk. O süreçlerle ilgili yapılması gerekenler, mevcut durum, sürecin riskleri,

alınması gereken tedbirler, daha iyi hale getirilmesi için yapılacaklar, dünya örnekleri dâhil araştırarak iyileştirme ağırlıklı öneriler geliştiriorduk.” şeklinde bir beyanda bulunarak iç denetimde ilk yıllarda yaptıkları çalışmalar kapsamında idare açısından risk teşkil edebilecek durumları belirlerken aynı zamanda bu riskleri ortadan kaldırabilme yönünde çalışmalar yürüttüklerinden bahsetmiştir. Katılımcı 2 ise “Risk yönetimi, yönetim gibi kavramlar da bizim üzerinde çalıştığımız, yoğunlaştığımız temel unsurlardan bazılarıdır.” sözleri ile bu hususa değinmiştir.

Ayrıca katılımcı 3 tarafından belirtilen “İç denetimde risk esaslı bir yaklaşımla bir birime bir projeyi ya da faaliyeti denetleme, danışmanlık yapmak amaçlanır. Bu birimin hedefi nedir diye bakılır sonra o hedeflerin gerçekleştirilmesinin önünde ne tür riskler varsa o riskler ortaya konur. Belli metodolojilere uygun olarak bu riskler hangi kontrol faaliyetleri ile kontrol altına alınabilir, önlenabilir, önceden belirlenebilir ya da düzeltilebilir şeklinde bir araştırma yapılır. Sonunda o faaliyete ilişkin eksikler tespit edilir, bulgular belirlenir. Bu bulgulara ilişkin de öneriler geliştirilir.” cümleleri iç denetimin risk odaklı bir süreci ne şekilde yürüttüğünü ayrıntılı bir şekilde betimlemektedir. Katılımcı 4 iç denetimin idarelerde çeşitli risk faktörlerinin belirlenmesine vesile olduğunu ve bunun kuruma olan katkısını çok somut bir şekilde “Bizim bu güne kadar hazırlanmış seksene, doksana yakın raporumuz vardır. Yaklaşık olarak bakanlığın en riskli alanları -risk odaklı çalıştığımız için- hem en riskli süreçleri belirlenip hem süreç içerisinde en riskli hususlar üzerinden başlayarak yürütüldüğü için burada bakanlığın hemen hemen en riskli alanlarının hepsiyle ilgili olarak bir raporlama yapılmıştır. O alanların risklilik teşkil edebilecek yerleri, amaca hizmet etmeyen yerleri, etkili, ekonomik olmayan yerleri bulgularla belirlenmiştir. Bu bulgular üst yöneticiye raporlanmıştır.” sözleriyle ifade etmiştir.

Katılımcıların tümünün ifadelerinden iç denetimin Millî Eğitim Bakanlığı’nda süreçleri iyileştirme konusunda katkısı olduğu bulgusuna ulaşılmıştır. Buna ilişkin:

-Katılımcı 1 “2007 yılında bu görev bize verildiğinde bir firma ile iş birliği yaptık. Hizmet satın aldık. 6 ay uluslararası düzeyde iç denetim standartlarına uygun olarak bakanlığın tüm süreçlerini belirledik. Bunlarla ilgili çalışma yaptık. Bunu tüm birimlerle, üst yöneticilerle paylaştık. Bir uygulama planı hazırladık. İyileştirme, yenileme, güçlendirme ağırlıklı bir plan hazırladık.”

-Katılımcı 2 “Bugüne kadar hazırladığımız 60’tan fazla rapor var. Raporlarımızda kişi ve/veya kurum adı geçmez. Geçmemesine özen gösterilir. Daha çok olaya ve sisteme,

olguya odaklanılır. Bireylerden ziyade sistem üzerinde, süreçler üzerinde durularak süreci iyileştirmeye yönelik öneriler geliştirilir. Bu anlamda ben iyi şeyler yaptığımızı düşünüyorum.”

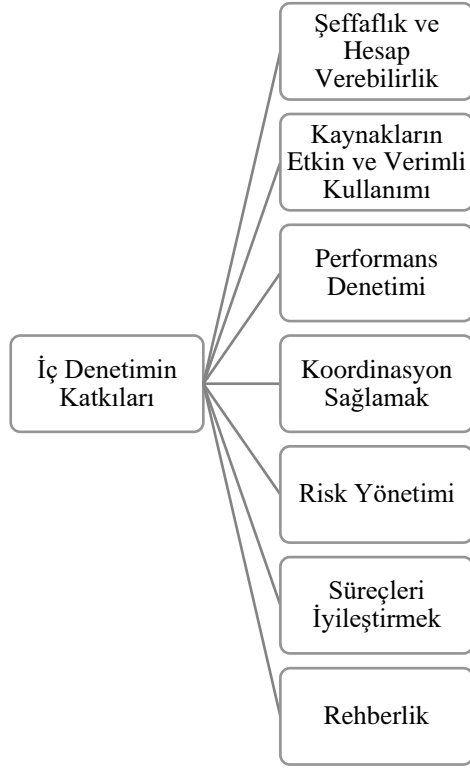
-Katılımcı 3 “Şu anki denetim anlayışında hedefleri gerçekleştirmek için süreçlerin elverişli olup olmadığına ilişkin bir denetim sistemi var. Ayrıca uygulama sırasında ortaya çıkan sorunlar ve riskler üzerinden süreçleri iyileştirmeye yönelik bir anlayış söz konusu. Yani mümkün mertebe yönetim sisteminin -iç kontrol sistemi deniyor- iç kontrol sisteminin, kurumların amaçlarını gerçekleştirmek için en ideal şekilde yapılıp yapılmadığının denetimini yapıyoruz.”

-Katılımcı 4 “Biz elimizden geldiğince, müsteşara sunulan raporlarda ne yöneticinin adını anarız (genel müdür, daire başkanı) ne de birimin adını. Olaya odaklanırsınız ve o olayın, sorunlar varsa onların aşılması için bulgulardan, risk kontrol matrisimizden ve testlerimizden kanıt temelli sonuca gideriz.”

-Katılımcı 5 “Yaptığımız işlere baktığımız zaman MEB’e sunduğu hizmetlerin kalitesini artıran, süreçlerindeki tıkanıklıkları giderme adına önermeler getiren, idareye yardımcı olan bir birimiz.”

şeklinde beyanda bulunmuşlardır. Sonuç olarak iç denetimin MEB’e süreçlerin iyileştirilmesi noktasında önemli katkılar sağladığı bulgusuna ulaşılmıştır.

Bunun yanında katılımcıların iç denetimin kuruma katkıları konusunda ifade ettikleri bir diğer hususun rehberlik etmek, danışmanlık hizmeti sunmak olduğu bulgusuna ulaşılmıştır. Buna ilişkin katılımcı 1 “Biz sadece mevcut bir sürecin, sistemin, faaliyetin değişik açılardan denetlenmesinin yanında bir takım danışmanlık hizmetleriyle yeni sistemlerin kurulması, verimliliğin artırılması, işlerlik, şeffaflık, hesap verebilirliğin, etik değerlerin yerleştirilmesi gibi konularda rehberlik boyutunda sorumluluklar da üstleniyoruz.” beyanında bulunurken katılımcı 2 “Maarif tarihine, eğitim tarihine baktığımızda milli eğitimde eğitim denetiminin başlangıcı muinlik ile dir. Muin yardımcı demektir. Muinliğin eğitim denetiminde ortaya çıkışı rehberlik, yol gösterme, danışmanlık misyonuyla olmuştur. Bu noktada eğitim denetimi ve teftişinin bu misyondan saptığını düşünüyorum. Naçizane olarak, iç denetimle kısmen de olsa denetimin eski rolüne, yol gösterme rolüne geri döndüğümüzü düşünüyorum.” sözleriyle rehberlik yönüne vurgu yapmıştır.



Şekil 4.3. İç denetimin katkılarına ilişkin tema ve kategoriler

4.3. İç Denetimin Güçlendirilmesine İlişkin Görüşler

İç denetçilerin, iç denetimin güçlendirilmesine yönelik gerek insan kaynağı gerekse sistem yönünden çeşitli tespitleri olmuştur. Güçlendirilmesi gereken noktalara ilişkin katılımcılar tarafından belirtilen tespitleri, genel olarak iç denetçilerin güçlendirilmesi ve iç denetim sisteminin güçlendirilmesi olmak üzere iki alt kategori altında toplamak mümkün olmuştur. Katılımcıların iç denetimin güçlendirilmesi yönünde belirttikleri bu tespitlerin kişi ve sistem bağlamında iç içe bir yapı oluşturduğu bulgusuna ulaşılmıştır. Ayrıca, insan kaynağının güçlendirilmesinin iç denetim sistemine de yansıdığı göz önünde bulundurulmalıdır. Bu açıdan iç denetimin güçlendirilmesi teması altında yer alan iki alt kategori birbiri ile yakından ilişkilidir.

4.3.1. İç denetçilere yönelik

Katılımcıların tamamı iç denetçilere yönelik hizmet içi eğitimlerin sistemli bir şekilde yürütüldüğünü ve iç denetçilerin güçlendirilmesi noktasında yeterli düzeyde olduğunu düşündüklerini bildirmişlerdir. İç denetçiler hizmet içi eğitim konusunda yasal altyapının çok iyi kurgulandığını ve bunun da iç denetçilerin meslekî ve kişisel gelişimini desteklediğini ifade etmişlerdir. Ayrıca, iç denetçiler insan kaynağının geliştirilmesi yönünden motivasyonun önemli bir faktör olduğuna değinmişlerdir. Motivasyonun sağlanması açısından meslekî gelişimin özlük haklarıyla ilişkilendirilmesi ya da kariyer ilerlemesiyle ilişkilendirilmesinin önemli olduğunu ancak bu açıdan yeterli altyapının mevcut olmadığını belirtmişlerdir. Buna ilişkin,

-Katılımcı 1 “Kamu görevlisi olup da iç denetçiler kadar mesleki ya da kişisel gelişimine zaman ayırabilen başka bir meslek grubu yoktur. Çalışırken sınırsız yetkilisiniz. Sorumluluğunuzu ve görevinizi aldığımızda o konuyla ilgili derinlemesine araştırma yapmaya, öğrenmeye yönelik önünüzde hiçbir engel yok. Yurt içi, dışı, a ili, b ili yok. 81 vilayet, dünyanın her yeri. Gidebilirsiniz, görüşebilirsiniz. Eğitim alabilirsiniz, fikir alabilirsiniz, inceleyebilirsiniz. Bizim mevzuatımızda zorunluluk var. İç denetçiler düzenli eğitim almak zorunda. Bunun bir kısmını iç denetim koordinasyon kurulu vermek zorunda ve bu hiç aksatılmadan her yıl yapılıyor. Tüm kamu idarelerinin iç denetçilerini topluyorlar. Ortak ihtiyaçlar, beklentiler, uygulamada birliğin sağlanması adına işin uzmanları tarafından eğitimler veriliyor. Biz de bunun dışında iç denetçi arkadaşlarla bir araya geliyoruz. Hangi konularda eksikimiz varsa o konularda eğitim alıyoruz. Meslekî anlamda da kişisel anlamda da kendimizi geliştiriyoruz.”,

-Katılımcı 2 “İç denetim, mevzuatının tercüme edilmesinin avantajını yaşayarak, der ki: iç denetçinin 3 yılda en az 100 saat meslekî gelişimden geçmesi gerekir. Bu çok büyük bir fırsat. Kurulduğumuz günden beri iç denetim koordinasyon kurulu yılda bir beş günlüğüne bizi eğitime alıyor. Bu yaklaşık 30 saatten fazla kredi ediyor.”,

-Katılımcı 3 “İç denetçilerin sertifika derecelendirmesi diye bir şey var. İç denetçi ilk başladığında A1, sonra üç yılda bir değerlendirilerek A2, A3, A4 diye yükselme var. Fakat bu yükselmenin kariyer ilerlemesi ve özlük haklarıyla bir bağlantılandırılması yok. Dolayısıyla sizin A3, A4 olmanızı teşvik eden bir şey yok. Yani, sertifika değerlendirmesi mali haklar ile ilişkilendirilirse iç denetimin kendisini geliştirmesi sağlanmış olur. Katma değer yaratması daha fazla teşvik edilmiş olur. Meslekî gelişime yönelik iç denetim koordinasyon kurulunda eğitim hazırlanır ve bu eğitim hazırlanırken iç denetçilerle anket yapılır. Hangi konularda eksikleri varsa o konularda eğitim yapılabilir. Onun haricinde biz birim olarak iç denetimle ilgili olarak saha çalışmaları sırasında eksik gördüğümüz alanları kendi aramızda konuşarak yıllık eğitim programımıza yılda bir ya da iki tane eğitim teklifinde bulunuruz. Eğitim alma, kendimizi meslekî ve kişisel anlamda geliştirme konusunda herhangi bir sorunumuz yok.”,

-Katılımcı 4 “Biz MEB olarak da yapıyoruz, yılda iki defa hizmet içi eğitim düzenliyoruz. Kendimizi geliştirmeye yönelik, eksiklerimizi tamamlamak için. İç denetim koordinasyon kurulu da yıllık bir eğitim programı yapıyor. Yani gerekli hizmet içi eğitimleri alıyoruz. Bu yeterli aslında. Zaten mesleğe girenler bir eğitimden geçiriliyor. Sertifikalarımız var. İç denetim, diğer denetimlerden farklı olarak kendini geliştirmesi gereken bir denetim. Zaten iç denetçiliği yapabilmenin bir ön koşulu bu.”,

-Katılımcı 5 “Meslekî gelişime dönük iki farklı kaynaktan çalışma var. Bunların birincisi İDKK. Kurul, kamudaki tüm iç denetçileri her yıl belli zamanlarda hizmetiçi eğitime tabi tutuyor. İç denetçilerin bilgilerini güncellemeleri, denetim konusundaki yeni yaklaşımlar, yeni raporlama standartları gibi konularda eğitim faaliyetlerine katılmalarını sağlıyor. İkincisi ise, birim olarak yılda en az iki kez hazırladığımız çeşitli hizmetiçi eğitim faaliyetleridir. İhtiyaç duyduğumuz alanlarda eğitim alıyoruz. Ayrıca, iç denetçiler için yurtdışındaki sempozyum, konferans vb. faaliyetlere katılma fırsatları da bulunmaktadır.”

-Katılımcı 6 “İki tür çalışma var. İlki, her yıl İDKK tarafından düzenlenen eğitimler. İkincisi ise iç denetim birimi olarak hizmet içi eğitim programına teklif ettiğimiz hizmetiçi eğitimleri. Ben bu faaliyetleri yeterli buluyorum. Ayrıca, İDKK tarafından hazırlanan meslekî gelişimi destekleme sertifika programları var.”

şeklinde beyanda bulunmuşlardır.

4.3.2. Sisteme yönelik

İç denetimin sisteminin güçlendirilmesi kategorisi altında katılımcılardan ifadeleri doğrultusunda iç denetimin içselleştirilmesinin artması için bilgilendirmenin önemli olduğu ve kurumsal yapısının ve izleme faaliyetlerinin yasal bir zemin bulması gerektiği konularında geri bildirimler alınmış ve alt kategorileri de bu maddeler oluşturmuştur. Katılımcı 3 iç denetim çalışmalarının güçlendirilmesinde idari birimlerde görev yapan personele yönelik süreç hakkında bilgilendirme yapılmasının önemine vurgu yaparak “İç denetim çalışmaları uzun bir sürece yayılır. Bu süreçte denetim ya da danışmanlık yapılan kişilerle görüşmeler yapılarak çalışma teknikleri hakkında karşı taraf bilgilendirilir. İç denetim, uluslararası standartları olan bir meslek olduğu için her aşamada nasıl hareket edilmesi gerektiği, nasıl konuşulması gerektiği, hangi soruların sorulması gerektiği, hangi tekniklerin kullanılacağı, denetimde hangi kanıtlarla sonuca varılacağı, örneklemin nasıl seçileceği gibi konular bellidir. Tüm bu süreçler karşı tarafa aktarılarak çalışmanın kapsamı hakkında bilgi sahibi olması sağlanır. Bu sayede yapılan çalışmanın başarıya ulaşmasına katkı sağlanmış olur.” sözleriyle bu sürecin nasıl yürütülmesi gerektiğini açıklamıştır.

Katılımcı 5’in benzer önerileri olduğu “İç denetimin tüm kamudaki farkındalığına dönük çalışmalar yapılabilir. Bu proje ile olabilir, en üst makamlar nezdinde dile getirilebilir. Yani bugün kurumsal yapısı itibarıyla Sayıştay’ı herkes biliyor değil mi? - tabii Sayıştay yüz yıllık bir kurum onun da etkisi var - çünkü Sayıştay hakkındaki farkındalık iç denetim hakkında yok. Daha yüksek yerlerden dile getirilmek suretiyle bunun güçlenmesine katkı sağlanabilir diye düşünüyorum.” ifadelerinden anlaşılmaktadır.

Katılımcı 2 ve 4 ise bilgilendirmeye yönelik hali hazırda çalışmalar yürütüldüğünü ifade etmişlerdir. Buna ilişkin katılımcı 2 “Çeşitli illere, çeşitli öğretim dairelerine yaptığımız ziyaretlerde tanıştıktan sonra ilk başta iç denetimi anlatıyoruz. Kuruluşumuz, görev tanımlarımız ve denetim amacımız gibi konularda bilgiler veriyoruz. Bu bilgilendirmelerle iç denetimin gerek taşrada gerek merkezdeki birimler nezdinde içselleşmesine katkı sağladığımızı düşünüyorum. Benim şahsen yaptığım bütün ziyaretlerde önce bir iç denetimi tanıtıcı konuşma yapıyorum, sonrasında çalışacağım konuya geliyorum.” derken katılımcı 4 “Gittiğimiz birimlere iç denetimi tanıtıyoruz. İç

denetimin ne olduğunu, klasik teftiş anlayışından farklı olduğunu, yol gösterici olduğunu, hata aramadığını anlatıyoruz.” demiştir.

Diğer taraftan, katılımcı 6 bilgilendirmeye yönelik çalışma yapılmasına ihtiyaç bulunmadığını “Yıllık planlarla içselleştirme çalışması yapılıyor. Ayrıca bilgilendirme çalışması yapılmıyor. Birimlerle periyodik olarak çalıştığımız için buna gerek duymuyoruz.” sözleriyle ifade etmiştir.

Katılımcıların bu tema altında iç denetimi güçlendirmek adına mevzuat çalışmalarını yürütülmesi gerektiğine ilişkin bildirimlerde buldukları tespit edilmiştir. Mevzuat düzenlemesine ilişkin önerilerin ise iç denetimin kurumsallaşması ve izleme faaliyetlerinin bağlayıcılığı olmak üzere iki başlıkta toplandığı bulgusuna ulaşılmıştır.

Katılımcı 2 iç denetimin kurumsallaşmasına yönelik “İç denetimin etkin ve verimli hale gelmesi için tarafların rollerinin tam olarak belirlenmesi ve bu belirlenen rolleri tarafların iyi oynamaları gerektiğini düşünüyorum. İç denetçiler, kendilerini geliştirecekler, okuyacaklar ve resmin büyüğüne odaklanacaklar. Üst yönetim, iç denetimin gelişimini takip edecek ve iç denetçiye güvenecek. Denetlenenler ise iç denetimi talep edecekler, görev tanımınız belli, lütfen şu alanlarda gelin bize danışmanlık hizmeti verin diyecekler.” ifadeleriyle bu süreçteki tüm paydaşların rollerinin belirlenmesi ve buna uygun hareket edilmesi gerektiğine vurgu yapmıştır.

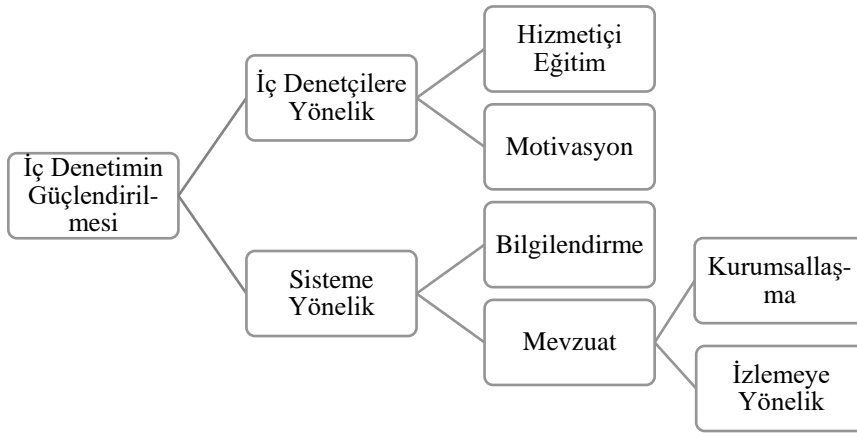
Ayrıca, katılımcı 3 tarafından “Bir iç denetim faaliyetinin içinde bulunduğu idareye ya da kuruma değer katması o faaliyetin kaliteli bir şekilde yapılmasıyla mümkündür. İç denetimin kaliteli yapılması, uluslararası iç denetim standartlarına uygun yapılması suretiyle gerçekleşir. Burada niteliğe, performansa ve etiğe ilişkin standartlar vardır. Niteliğe ilişkin standartlar, hem iç denetimin niteliği ile ilgili hem de iç denetim biriminin örgütsel yapısının niteliği ile ilgili standartlardır. Performansa ilişkin standartlar ise verilen bir iç denetim görevinin yani bir denetim ya da danışmanlık faaliyetinin standartlara uygun yürütülüp yürütülmemesiyle alakalı standartlardır. Bence bu standartlarda en önemli hususlardan birisi iç denetim faaliyetinin fonksiyonel olarak bağımsız bir şekilde yapılması gerekliliğidir. Fonksiyonel olarak bağımsızlık, idarî anlamda bağımsızlık anlamına gelmez. Fonksiyonel bağımsızlık, raporlama yapıldığında mesleğe güvence sağlanmasıdır. Yani idari yapının ve işleyişin fotoğrafını çekmektir. Bu fotoğrafı çekerken kimse senin elini kaydırmayacak, kimse fotoğrafın önünü kapatmayacak. Sen raporlamayı bağımsız bir şekilde, hiçbir etki altında kalmadan yapabileceksin. İkincisi iç denetçi tarafsız ve objektif olmalıdır. Kişisel çıkar çatışmaları,

siyasi görüş ya da diğer daha önceki görevleri gibi kaygılar gütmeyen objektif olarak düşüncesini yansıtabilmelidir. Fonksiyonel bağımsızlık ve bireysel objektiflik iç denetim nitelik standartlarının en önemlilerindedir.” sözleriyle iç denetim çalışmalarının standartlarına değinilmiş ve standartlara uymanın kurumsallaşma açısından önemi dile getirilmiştir.

Bu kategori altında iç denetim biriminin kurumsal olarak bakanlığın diğer hizmet birimleri ile aynı seviyede yapılandırılması gerektiği tespit edilmiştir. Bu kurumsal yapılanmaya ilişkin, katılımcı 4 “Kurumsal anlamda örgütlenmesi mevzuat açısından iyileştirilebilir. Şu anda üst yöneticiye bağlı olarak çalışıyoruz. Ancak üst yöneticinin bakış tarzına göre etkililiğimiz söz konusu. İç denetimin pozisyonu mevzuatla sabitlenebilirse daha etkin kılınabilir.” ifadesiyle, katılımcı 5 ise “Bence öncelikle iç denetimin kurumsal konumlandırılması net bir zemine oturtulmalı. Dolayısıyla kurumsallaşmasına ilişkin yasal düzenlemeler yapılmalı.” sözleriyle mevzuat düzenlemesinin gerekliliğini belirtmişlerdir. Bu kanıya paralel olarak katılımcı 6 “İç denetimin genel müdürlükler düzeyinde bağımsız bir birim olarak teşkilatlanması, kurumsallaşması ve yürütülen çalışmaların sonuçlandırılması açısından önem arz etmektedir. Mesela müsteşarlıkta bir şube müdürlüğü kadrosu var, iç denetim biriminde de şube müdürüne ihtiyaç var. Birim olarak bir şube müdürü istediğimizde müsteşarlık, bir tane şube müdürü kadromuz var ona da bizim ihtiyacı var diyor. Dolayısıyla iç denetim biriminin bağımsız bir birim olarak teşkilatlanması, bir başkanlık olması ve başkanlık kadrosunun olması durumunda iç denetim daha güçlü bir yapıya kavuşur.” ifadesiyle kurumsal yapının iç denetim faaliyetlerinin güçlendirilmesi için bir gereklilik olduğunu beyan etmiştir.

Bu kategoride katılımcı görüşlerinden elde edilen bir diğer bulgu iç denetim çalışmalarının etkinliğini sağlamak üzere izleme faaliyetlerinin bağlayıcılığının artırılması ihtiyacıdır. Katılımcı 1 “Yapılan işe sahip çıkılması, önerilerin birimlerde uygulanmasının takip edilmesi lazım.” ifadesiyle, Katılımcı 3 ise “Yapılan denetim faaliyetlerinin altı ayda bir izlemeleri yapılıyor, toplamda bir ya da iki yılı bulan bir süreç söz konusu. Bence çalıştığımız alanlarda izleme biraz daha mutabakata bağlı kalıyor, zorunlu tutulmuyor. Denetim çalışmalarında bunların takip edileceğini, bunların birimlerin çalışmalarında kullanıldığını, buna ilişkin aksiyonlar alındığını gösteren bir izleme sistemi oluşturulmalı ve bu sistemin idari birimler açısından bağlayıcılığı olmalıdır. Bu sistem ile iç denetim faaliyetleri sonunda getirilen önerilerin tamamlanıp

tamamlanmadığı, sürecin nerede tıkanıdığı üst yönetim tarafından daha net görülebilecektir.” sözleriyle bu süreçteki izleme ihtiyacını vurgulamıştır. Ayrıca katılımcı 5 “İç denetim sonucunda hazırlanan raporları takip ediyoruz, izliyoruz, ama ilk yaptığımız raporları hatırlıyorum on sekiz ay boyunca izledik. İdare basit bir yönetmelik değişikliğini bile yapmadı. Bunu yapmaması neticesinde herhangi bir yaptırımı olmadı. Yani biz raporları yazıyoruz, öneriyi getiriyoruz, idare de kabul ediyor. Üç yıl oluyor, beş yıl oluyor, yapacağım diyor ama takvime bağlanmasına rağmen yapılmıyor. Bu yapılmadığında bunun bir yaptırımı da olmadığından şöyle bir algı oluşuyor; iç denetçiler evet raporları yazıyorlar, öneriler getiriliyor, yapılmalı ama yapmasak da bir şey olmuyor. Dolayısıyla etkinliği zayıflıyor. Bu konuda bence yasal bir düzenleme yapılabilir.” ifadesiyle izleme faaliyetlerinin bağlayıcılık kazanması gerektiğini somut bir şekilde ortaya koymuştur.



Şekil 4.4. İç denetimin güçlendirilmesine ilişkin tema ve kategoriler

4.4. İç Denetime İlişkin Sorunlar ve Öneriler

Mülakat sonuçları değerlendirildiğinde, dördüncü ve son tema olan iç denetime ilişkin görüşler teması altında sorunlar ve öneriler olmak üzere iki alt kategoriye ulaşılmıştır.

4.4.1. İç denetime ilişkin sorunlar

Katılımcılardan elde edilen veriler analiz edildiğinde, bu alt kategoride iç denetimin işleyişi hakkındaki sorunlar şu şekilde sıralanmaktadır: istikrarsızlık, kurumsallaşamama, kaynak yetersizliği, üst yönetimin beklentileri ve bürokrasi.

Sorunlar alt kategorisinde ilk olarak bakanlık yöneticilerinin sıklıkla değiştiği ve bunun da iç denetim çalışmalarını aksatarak bir istikrarsızlık yarattığı tespit edilmiştir. Bu noktada katılımcı 1 “İç denetim birimi kurulduğundan bu yana üç defa teşkilat yapısında ciddi anlamda değişiklikler oldu. Çok sayıda bakan, müsteşar, üst yönetici değişikliği oldu. Her gelene biz bakanlığın çalışmalarını sıfırdan anlatmak durumunda kaldık. Bir noktaya getirinceye, onları ikna edinceye kadar yaklaşık bir iki yıl geçiyor. Sonra bir bakıyorsunuz karşınıza yeni birisi gelmiş. Tüm süreç başa sarıyor. Biz burada kaldık, kaldığımız yerden devam edelim diyemiyorsunuz. Yeni gelenin de başka hedefleri var; kuruma, yapıya ilişkin düşünceleri var. Böyle olunca da mesafe almakta çok ciddi sorunlar yaşadık. Sorun daha çok sistemselsel bir sorun.” derken katılımcı 3 “MEB’de özellikle 2010 yılından sonra epey bir değişim oldu. Yönetici sirkülasyonu, personel sirkülasyonu çok arttı. Bu da şuna sebep oldu; mesela siz birimlerle tanışıyorsunuz, denetime gidiyorsunuz, danışmanlığa gidiyorsunuz ama belli bir süre sonra o yönetici değiştiyse yeni yönetici ile süreci baştan almak zorunda kalıyorsunuz.” sözleriyle yönetici ve personel sirkülasyonunun iç denetim çalışmalarının ilerlemesine sekte vurduğunu dile getirmişlerdir.

Bu kategorideki ikinci sorun iç denetim biriminin kurumsallaşamaması olarak tespit edilmiştir. İç denetimin kurumsallaşamamasının sebepleri arasında sık personel değişikliği, iç denetim birimlerinin bağımsız birer birim olarak yapılandırılmaması ve iç denetim biriminin yeterince tanınmamasının olduğu bulgusuna ulaşılmıştır. Personel sirkülasyonuna ilişkin katılımcı 1 “Bence çok nitelikli kişileri iç denetime almamak lazım. Çünkü burada pek durmuyorlar. İç denetimi öğrenen, analiz yapma yeteneğini geliştiren, araştırma gücünü geliştiren, bakanlığı tanıyan, sistemle ilgili yorum yapma becerisi kazanınca bir başka yere geçmeye çalışıyor.” sözleriyle niteliklerini geliştiren iç

denetçilerin iç denetim birimini basamak olarak gördüklerini, katılımcı 2 “Biz çekirdek 6-7 kişi kaldık ama zaman zaman 17-18’e çıkıyoruz. Sonra 7-8’e iniyoruz. Şu an 9’dayız. 7-8 kişi sabit olmakla beraber denetçilerimiz de sürekli değişiyor.” ifadesiyle personel artış ve azalışının iş yükünü etkilediğine vurgu yapmıştır.

Katılımcı 3 “İç denetim birimleri bağımsız birer başkanlık olarak oluşturulmamış. İç denetim birimi başkanlığı kadrosu yok. Başkanlık kadrosu olmayınca iç denetim başkanlarının pozisyonları üst yöneticilere karşı biraz daha güçsüz bir duruma düşüyor. Bu durum zaman zaman motivasyonu da etkiliyor.” ifadesiyle iç denetim birimlerinin bağımsız birer birim olarak yapılandırılmamış olmasının dezavantajını özetlemiştir. Katılımcı 4 iç denetimin teftiş gibi kurumsal bir yapıda olmamasının ve yeterince bilinmemesinin işleyişte ortaya çıkardığı sorunları şu sözlerle özetlemiştir: “İç denetimin tam olarak tanımlanmamasından, tanınmamasından kaynaklanıyor. Mesela müfettiş gittiğinde belge istediğinde çok rahat bir şekilde veriyorlar. Ama biz iç denetçi olarak gittiğimizde bazen sıkıntılarla karşılaşabiliyoruz. Neden? İç denetçisin. Aslında biz de aynı yetkilere sahibiz. Tek farkımız soruşturma yetkimizin olmaması. Biz de bunu istemiyoruz zaten. Ama personelin, denetimin sistemine alışması gerekiyor. Eski alışkanlıklar devam ettiği için, baştan aşağı bir yenilenme olmadığı sürece zor gözüküyor ve sıkıntılar devam ediyor.”.

Katılımcı 1 kaynak yetersizliğinin iç denetim çalışmalarını sekteye uğratan bir diğer unsur olduğunu “Biz onuncu yılımızdayız ancak iç denetimle ilgili temel ilkelerin gereklerini tam anlamıyla yerine getiremedik. Bunun çeşitli nedenleri olabilir. Örneğin bizim iç denetim birimi olarak kadro sayımız 40 olmasına rağmen ortalama hep 9-10 kişiyle çalıştık.” sözleriyle dile getirmektedir. Ayrıca, üst yönetimin beklentilerinin iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesine etki ettiği katılımcı 1’in “Özellikle tepe yönetiminin beklentileri çok önemli, onların da çok fazla iç denetimi tanımamaları, bilmemeleri ya da beklenti içine girmemiş olmaları biraz bu işleri rölantide götürmemize sebep oluyor.” ifadesinden anlaşılmaktadır.

Sorunlar alt kategorisindeki son madde bürokrasi olarak göze çarpmaktadır. Katılımcı 4 yaptıkları iç denetim faaliyetlerini elektronik ortama aktarırlarken karşılaştıkları sorunları “Maliye Bakanlığı tarafından geliştirilmiş bir yazılım var. Bence bu yazılım denetçilerin elini bağlıyor ve iç denetçileri zorluyor. Bir taraftan sahada görüşmeler veya raporlama standartları çerçevesinde işler yapılırken onların bir elektronik ortama girilmesi isteniyor. Ama yazılımın bizim çalışma alanımıza uygun

olmadığını düşünüyoruz. Sadece ben değil diğer arkadaşlarım da aynı şekilde düşünüyor. Onu tamamlayacağım derken sahadaki işten kopuyorsun. Bence iç denetçilerin çalışmasını zorlaştırıyor.” sözleriyle anlatmaktadır. Diğer yandan birimlerin bilgi ve belgeleri temin etmede iç denetçilere direnç göstermelerine ilişkin katılımcı 5’in “Bilgi ve belge toplamada zaman zaman bir takım dirençle karşılaşıyoruz. Bazı bilgilerin özelliğinden, kurumun özgürlüğünden bahsediyorlar ama bizim mevzuatlarımızda her türlü bilgiye, belgeye ulaşım yetkimiz var. Bunu bilmiyorlar. Bu konuyu defalarca denetim açılış toplantılarda dile getirmemize rağmen özellikle bilgi işlemin alanına giren konularda bilgiye ulaşmakta ekstra bir çaba sarf etmek zorunda kalıyoruz. Biz niye zamanımızı boşa sarf edelim? Zaten o bilgiyi bize vermek zorunda. Çeşitli sistemlerin kullanımına ilişkin şifreler gibi, bir takım özel öğrenci sayılarına ilişkin veriler gibi... Zaten herkesin log kayıtları belli. Kimin nereye ne zaman girdiğinin kontrolü yapılabilir. Bu tip bilgileri bilgi işleminden ayrı bir yazıyla istemek zorunda kalıyoruz, buna gerek yok. Hem işi zorlaştırıyor, hem de zaman kaybına neden oluyor.” ifadeleri, bürokratik süreçlerin, iç denetim çalışmalarını zorlaştırdığını ortaya koymaktadır.

4.4.2. İç denetime ilişkin öneriler

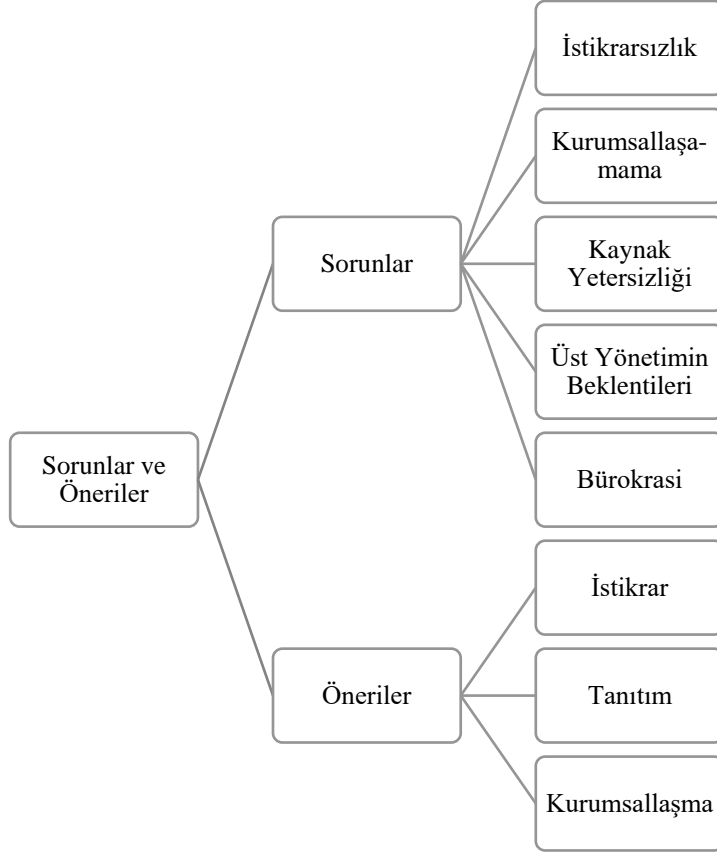
Katılımcılardan elde edilen veriler analiz edildiğinde iç denetime ilişkin öneriler üç madde altında toplanmaktadır. Bu öneriler; yönetici atamada istikrarlı olunması, iç denetime yönelik tanıtım faaliyetlerinin yapılması ve kurumsallaşma olarak sıralanmaktadır. Bunun yanı sıra iç denetçiler tarafından karşılaşılan çözüm önerileri alt kategorisinde yer alan bulguların iç denetim sisteminin güçlendirilmesine yönelik öneriler ile de örtüştüğünden; dolayısıyla bir kısmına o bölümde yer verildiğinden burada tekrar edilmemiştir.

Katılımcılarla yapılan görüşmelere istinaden alınan yanıtlarda yönetimde istikrar olması gerekliliği bulgusuna rastlanmıştır. Katılımcı 1 “Biz artık öncelikle yönetimde istikrar istiyoruz. Bakan, müsteşar, müsteşar yardımcısı, genel müdür olarak yöneticiyi görevlendirince ona 3-5 sene fırsat verin. En azından bir sene bir insan kurumun işleyişini öğrenir. Biz onu muhatap aldığımızda ona ne katabileceğimizi, ne kadar katabileceğimizi, nasıl bir iş birliği yapabileceğimizi rahat bir şekilde ortaya koyabiliriz.” ifadesiyle atanan yöneticinin belli bir süre yönetimde kalmasının yararlı olacağını değerlendirmiştir.

Öneriler alt kategorisinde ikinci olarak tanıtım faaliyetlerinin artırılması gerekliliği bulgusuna ulaşılmıştır. Bu konuya ilişkin katılımcı 5 “Denetim planları

yapılırken birimlerin katılımcı olmaları temin edilebilir. Birimlerin katılımcı olmaları ise bu yapıyı bilmeleri, yürütülen faaliyetleri tanımlarıyla mümkündür. Bu nedenle biz birim olarak mümkün olduğunca faaliyetlerimiz konusunda idareleri bilgilendirmeliyiz. Ancak bu şekilde birimlerle sağlam iletişim içinde olabiliriz.” ifadesiyle iç denetimin etkinliğinin artmasında tanıtım faaliyetlerinin önemine değinmiştir.

İç denetimde karşılaşılan sorunların çözümüne yönelik bu alt kategoride yer alan istikrar, tanıtım ve kurumsallaşma konularının tamamına ilişkin katılımcı 3’ün bir dizi önerisi olmuştur: “İç denetim birim başkanlarının genel müdür seviyesinde bir kadroya sahip olması gerekiyor. İç denetim birimlerinin kurumsal, örgüt içindeki hiyerarşik konumlarının net olarak ortaya konması lazım. Rastgele ya da mevzuata eklenen geçici hükümlerle atanan herhangi bir iç denetçi yerine personel vasıflarının yeterli olduğu, işe uygun iç denetçilerin atanması gerekiyor. Sağlık Bakanlığı’nda bir doktor gidip iç denetçi oluyor mu? Olmuyor. Çünkü adamın özlük hakkı yüksek ama sen onun en son özlük hakkını koruyacak şekilde iç denetime alırsan o sağlık sisteminin denetimi, danışmalığı daha güçlü olur. Şimdi bir doktor sağlıkta iç denetçi olmazsa Sağlık Bakanlığı’nda nasıl bir katma değer yaratabilirsiniz? Mesela Millî Eğitim Bakanlığı özelinde eğitim işlerinin mali boyutları, hukukî boyutları olduğu için bu alanları bilen, iktisat bilen, eğitim sermaye ilişkisini kurabilen, eğitimle kalkınma ilişkisini kurabilen, eğitimin pedagojik kısmını bilen iç denetçilere ihtiyaç var. Ayrıca, iç denetçilerin kendilerini geliştirebilmeleri için meslek sertifikaları ve meslekî derecelendirmeye malî haklar arasında bağlantı kurulması ve uluslararası sertifikasyonun teşvik edilmesi lazım. Üst yönetimlerin iç denetim uygulamalarına inanması ve bu çalışmalarını sahiplenmesi lazım. Son olarak, iç denetimin yönetimi temelde Maliye Bakanlığı’na bağlı olduğu için bütün kamu için düzenlenmeyi tek elden yürütmek gerekiyor. Mesela İDKK’nın kurul üyelerinden biri iç denetçilerden olabilir.”.



Şekil 4.5. İç denetime ilişkin sorun ve önerilere ait tema ve kategoriler

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu bölümde araştırmadan elde edilen bulgulara dayalı olarak ulaşılan sonuçlar ve bu sonuçlardan yola çıkılarak yapılan değerlendirme ve öneriler yer almaktadır.

5.1. Sonuç

Araştırma sonuçları, katılımcıların görüşleri doğrultusunda; iç denetimin Millî Eğitim Bakanlığı nezdindeki algısına ilişkin sonuçlar, iç denetimin katkılarına ilişkin sonuçlar, iç denetimin güçlendirilmesi adına yapılan ve yapılması önerilenler ile karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri olmak üzere dört kategori altında düzenlenmiştir.

Araştırma sonucunda, iç denetçilerin görüşleri değerlendirildiğinde, MEB’de iç denetime yönelik hem olumlu hem de olumsuz bakış açılarının bulunduğunu ve bunun çeşitli faktörlerden kaynaklandığını ifade etmek mümkündür. MEB’deki iç denetime yönelik olumlu bakış açıları iç denetimin bakanlık hizmet birimlerince talep edilir hale gelmesi ve iç denetim sonucunda iç denetçi ile idarenin karşılıklı mutabakatıyla belirlenen önerilerin benimsenmesidir. İç denetime yönelik bu olumlu algı iç denetimin birimlerce tanınmasından doğrudan etkilenmektedir. Birimlerin zaman içinde iç denetimi tanıması ve iç denetimden çeşitli faydalar elde etmesi MEB’de iç denetime yönelik olumlu bir algı oluşmasını sağlamıştır.

Öte yandan iç denetimin birimlerce yeterince tanınmaması durumu ve birimlerin eski alışkanlıkları nedeniyle iç denetimin MEB’de köklü bir yapı olan teftiş kültürü ile karıştırılması, birimlerde olumsuz bir algı oluşturarak birim yöneticilerinde ve personeline denetim faaliyetleri esnasında bilgi gizleme eğilimi yaratmaktadır. Bununla birlikte, son yıllarda ülkemizin içinde bulunduğu konjonktürel durum sebebiyle denetsel fonksiyonların geri planda kalması ile iç denetimin bir duraklama evresine girdiği dikkat çekici bir diğer sonuçtur. Ayrıca, MEB’de iç denetime ilişkin olumsuz yaklaşımın bir diğer kaynağının klasik yönetim anlayışından yönetişime geçişle birlikte birimlerde ortaya çıkan değişime direnç olduğu değerlendirilebilir.

İç denetimin MEB’e şeffaflık ve hesap verebilirlik, kaynakların etkin ve verimli kullanımı, performans denetimi, koordinasyon sağlama, risk yönetimi, süreçleri iyileştirme ve rehberlik olmak üzere yedi alanda katkı sağladığı sonucuna ulaşılmıştır. MEB’de iç denetim biriminin kurulması kamuda şeffaflık ve hesap verebilirlik adına önemli kilometre taşıdır. İç denetim raporlarının yayınlanmasıyla, daha önceleri kamuoyu

ile paylaşılmayan birçok bilgi kamuoyu ile paylaşılarak açık ve şeffaf bir kamu hizmetinin vatandaşa sunulması noktasında ciddi bir ilerleme sağlanmıştır.

Kamu iç denetiminin, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 63. maddesinde yer alan "...kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek..." amacına uygun olarak kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanımına katkı sağlanmış olduğu değerlendirilmektedir. MEB'e katkı bağlamında bir diğer sonuç; idarenin kalkınma planı, stratejik plan, vizyon, misyon, stratejik amaç ve hedeflerine ne derece ulaştığı, ulaşamadıysa neden ulaşamadığına ilişkin performans denetimi yapılarak, kanıtlara dayalı sonuçlar ortaya konmak suretiyle gelecek perspektifli bir takım politika önerilerinde bulunulmasıdır.

Risk yönetimi, iç denetim biriminin yoğunlaştığı temel unsurlardan biridir. Bu kapsamda, idare açısından risk teşkil edebilecek durumlar süreç odaklı bir yaklaşımla belirlenerek mevcut riskleri ortadan kaldıracabilecek öneriler geliştirilir. Çeşitli metodolojilere uygun olarak, belirlenen hedeflere ulaşılmasına engel olabilecek risklerin ne şekilde kontrol altına alınabileceği ve önlenebileceğinin tespit edilmesi suretiyle birimlere makul güvence sağlanması iç denetimin kuruma bir diğer katkısıdır.

İç denetim kurum ve kişi temelli olmaktan ziyade süreç odaklı olması hasebiyle kurum süreçlerini ele almaktadır. İç denetimin, kurum işleyişinde bulunan aksaklıkları giderecek tedbirler geliştirerek kuruma katkıda bulunduğu sonucuna ulaşılmıştır. İç denetimin katkıları arasında son olarak, iç denetimin rehberlik rolüyle sürecin çeşitli açılardan denetlenmesinin yanında yeni sistemlerin kurulması, verimliliğinin artırılması, süreçlerin işlerlik kazanması, şeffaflık, etik değerler gibi hususlarda danışmanlık misyonunu yerine getirdiği söylenebilir.

İç denetimin güçlendirilmesine yönelik gerek insan kaynağı gerekse sistem yönünden alınması gereken bir takım tedbirler bulunmaktadır. Bu tedbirler iç denetçilere yönelik ve iç denetim sistemine yönelik olarak iki alanda yapılacak güçlendirmeyi kapsamaktadır. Bununla birlikte, sisteme ve insan kaynağına yapılacak iyileştirmeler birbirinden bağımsız olarak değerlendirilemez ve bütüncül bir şekilde iç denetimin güçlendirilmesine etki eder.

Araştırma kapsamında, iç denetimde insan kaynağını geliştirmeye yönelik güçlü bir kurgu olduğu sonucuna ulaşılmıştır. İç denetçilere yönelik hizmet içi eğitimlerin sistemli bir şekilde yürütüldüğü, iç denetçilerin güçlendirilmesi noktasında eğitim

niteliğinin yeterli düzeyde olduğu ve hizmet içi eğitim konusunda yasal altyapının çok iyi kurgulandığı anlaşılmıştır. Sonuç olarak, bu eğitimlerin iç denetçilerin meslekî ve kişisel gelişimini desteklediği söylenebilir.

Ayrıca, insan kaynağının geliştirilmesi için sunulan fırsatların yeterliğinin yanı sıra bu gelişime bir gerekçe sunmak da iç denetçilerin güçlendirilmesi açısından da önemli bir faktördür. Dolayısıyla bu motivasyonun sağlanması için meslekî gelişimin, özlük haklarıyla ya da kariyer ilerlemesiyle ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

İç denetim sisteminin güçlendirilmesine gelindiğinde iç denetimin geliştirilmesinin, birimlerce içselleştirilmesiyle doğrudan ilişkili olduğu ifade edilebilir. Bu içselleştirmenin gerçekleşebilmesi için ise birimlerin iç denetimi tanıması, iç denetimin amaçları ve yöntemi ile ilgili bilgi sahibi olması gerekmektedir. Ayrıca, araştırma sonucunda katılımcıların kurum çalışmalarına değer katan ve makul güvence sağlayan risk odaklı denetim ilke ve tekniklerini denetim faaliyetlerinde aktif olarak kullanamadıkları tespit edilmiştir. Bu da iç denetim faaliyetlerinin tanıtımı ve mevzuatın iyileştirilmesi ile desteklenerek kurumsallaşmasını tamamlaması anlamına gelmektedir.

MEB'deki iç denetim sisteminin işleyişiyle ilgili sorunların istikrarsızlık, kurumsallaşamama, kaynak yetersizliği ve üst yönetimin beklentileri olarak sıralandığı sonucuna ulaşılmıştır. Araştırma sonucunda, bakanlık yöneticilerinin sık değişmesinin yönetimde bir istikrarsızlık yaratmak suretiyle iç denetim çalışmalarının ilerlemesini sekteye uğrattığı, yönetici sirkülasyonunun aynı zamanda üst yönetimin beklentilerinin de sık sık değişmesine sebep olduğu ortaya konmuştur.

5.2. Öneriler

Millî Eğitim Bakanlığı'nda iç denetim konusundaki farkındalığın artırılması ve iç denetimin daha etkin bir yapıya kavuşması adına çalışma sonuçlarına dayanarak bir takım öneriler ortaya koymak mümkündür.

MEB'de var olan köklü teftiş yapısının ve personelin hali hazırda bu yapıyı içselleştirmiş olmasının, iç denetimin MEB'de tam olarak anlaşılmasını engellediği görülmektedir. Dolayısıyla, iç denetimin bakanlık merkez birimlerinde ve taşra teşkilatında tanıtım faaliyetlerine ağırlık verilerek etkinliğinin artmasına ve içselleştirilmesine katkı sağlanabilir.

İç denetçilerin mesleki gelişimlerini desteklemek ve mesleki faaliyetlerini icra etmelerindeki motivasyonu artırmak için mesleki gelişimlerini özlük haklarıyla veya

kariyer ilerlemesiyle ilişkilendirecek bir mevzuat altyapısı hazırlanabilir. İç denetim birim başkanlıklarının bakanlıklar ve diğer kamu kurumlarında bağımsız birer birim olarak teşkilatlandırılmamıştır. Bu kapsamda, iç denetim birimlerinin hizmet birimleri gibi bağımsız birer birim olarak teşkilatlanması, kurumsallaşma ve yürütülen çalışmaların sağlıklı olarak sonuçlandırılması açısından daha etkili sonuçlar vereceği değerlendirilmektedir. Ayrıca, iç denetim faaliyetleri sonucunda hazırlanan raporların izlenmesi ve bunların etkin bir şekilde takip edilmesi de iç denetim birimlerinin teşkilatlanmasıyla doğrudan ilintilidir.

İDDK ve MEB tarafından düzenlenen hizmet içi eğitim faaliyetlerine risk odaklı denetim ilke ve tekniklerine ilişkin konular eklenerek iç denetçilerin kuruma değer katan ve makul güvence sağlayan çalışmaları desteklenebilir.

Ayrıca bu çalışma kapsamında ele alınmayan ve araştırmacılara yönelik; MEB’de görev yapan yöneticilerin iç denetim algılarına, iç denetim faaliyetlerini tanıma düzeylerine ve iç denetimi talep etme sıklıklarına ilişkin nitel veya nicel bir araştırma yapılarak MEB’deki iç denetim çalışmaları bu çalışmaların hedef kitlesinin gözünden değerlendirilebilir.

KAYNAKÇA

- Acar, D., & Akçakanat, Ö. (2012). Özel bütçeli idarelerden üniversitelerin muhasebe birimlerinin iç kontrol uygulamalarına yönelik bir araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 25-46.
- Acar, P. (2001). Avrupa Birliği ve Türkiye'de kamu iç mali kontrol sistemi. *Maliye Dergisi*. <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6818,acar-pinar-avrupa-birligi-ve-turkiyede-kamu-ic-mali-kontrol-sistemi.pdf?0> adresinden alındı
- Ağca, E. (2016). İç kontrol sisteminin bütçe kontrol mekanizmasına etkisi: kamu kurumları üzerine bir araştırma, Maliye Bakanlığı ve defterdarlıklar örneği. İstanbul: Nişantaşı Üniversitesi.
- Akçay, S. (2013). Türkiye'de iç denetim sürecinin kamu kurumlarının faaliyet sonuçları üzerindeki etkinliği: belediyeler üzerine bir uygulama. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 15(1), 51-70.
- Akıncı, M. (1999). *Bağımsız idari otoriteler ve ombudsman*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Akpınar, E. (2006). Kamu yönetiminde denetim olgusu ve türkiye'de kamu yönetiminin denetlenmesi. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi.
- Aksoy, M. (2008). *Kamuda iç kontrol ve iç denetim*. Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları.
- Akşam, A. (2005). İç denetim mesleği, ilkeleri, uluslararası iç denetim standartları. Ankara: Hazine Müsteşarlığı.
- Akyel, R. (2010a). Günümüzde iç kontrol anlayışı ve türkiye'ye yansımaları. *Amme İdaresi Dergisi*, 43(4), 167-191.
- Akyel, R. (2010b). Yönetimde iç kontrol, iç denetim ve dış denetim fonksiyonlarının birbirleri ile ilişkileri ve türk kamu yönetiminde uygulamalarının değerlendirilmesi. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 19(3), 1-22.
- Albrecht, T. (2007). What assurance to expect from internal audit and external audit view. *IAS Conference Bulletin* (s. 2-8). Brüksel: European Commission.
- Alçın, D. (2009). Kamuda iç denetim ve türkiye'deki uygulamanın değerlendirilmesi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi.
- Alptürk, E. (2008). *İç denetim rehberi*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Alptürk, E. (2008). *İç denetim rehberi*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Anderson, U. (2003). Assurance and consulting services. *Research Opportunities in Internal Auditing* (s. 97-113). içinde Florida: IIA.
- Arcagök, M. S., & Yörük, B. (2004). Yönetim kontrolü/ iç kontrol. *Maliye Dergisi*(145).
- Atmaca, M. (2012). Muhasebe skandallarının önlenmesinde iç kontrol sisteminin etkinleştirilmesi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi*, 14(1), 191-205.

- Avrupa Komisyonu. (2016). *2016 Türkiye raporu*. Brüksel.
- Başpınar, A. (2006). Kamuda iç denetim ve merkezi uyumlaştırma fonksiyonu. *Maliye Dergisi*(151), 23-42.
- Bhattacharjee, S., Maletta, M. J., & Moreno, K. K. (2016). The Role of account subjectivity and risk of material misstatement on auditors' internal audit reliance judgments. *Accounting Horizons*, 30(2), 225-238.
- Büyüköztürk, Ş., Kılıç Çakmak, E., Akgün, Ö. E., Karadeniz, Ş., & Demirel, F. (2014). *Bilimsel araştırma yöntemleri*. Ankara: Pegem Akademi.
- Candan, E. (2009). Kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminde dönüşüm bekleyen bir fonksiyon: dış denetim ve sayıştay. *Denetim*(2), 6-24.
- Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission (COSO). (2013). *Internal Control - Integrated Framework*. 15.08.2017 tarihinde <https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf> adresinden alındı
- Creswell, J. W. (2014). *Araştırma deseni*. (S. B. Demir, Çev.) Ankara: Eğiten Kitap.
- Dittenhofer, M. (2001). Internal auditing effectiveness: an expansion of present methods. *Managerial Auditing Journal*, 16(8), 443-450.
- Doğmuş, M. D. (2010). *Avrupa Birliği'nde iç denetim sistemi*. Ankara: Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı.
- Erdoğan, S. (2009). İç kontrol sistemi: kamu iktisadi teşebbüsleri için iç kontrol modeli önerisi. Ankara.
- Eremia, V. (2015). An Evolving analysis of disclosure and transparency level within the pale of public internal audit activity reports. *Auditfinanciar*, 7(127), 107-116.
- Erkazan, A. R. (2004). İç denetim sonuçlarının yönetime sunulması. *İç Denetim Dergisi*(8), 32.
- Fischer, M., & Montondon, L. (2005). Qualifications, diversity and workplace practices: an investigation of higher education internal audit departments. *Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 17(4), 488-521.
- Fraenkel, J., & Wallen, N. (2006). *How to design and evaluate research in education*. New York: McGraw-Hill Education.
- Frankel, R. M., & Devers, K. J. (2000). Study design in qualitative research. *education for health: change in learning and practice*, 13(2), 251-261.
- Gönülaçar, Ş. (2007). İç denetimde hedefler ve beklentiler. *Mali Hukuk Dergisi*(130).
- Gönülaçar, Ş. (2008). İç denetimin bürokratik serencamı.
- Gönülaçar, Ş. (2010). Kamuda iç denetçiler ile müfettişler arasındaki görev örtüşmesi sorununa bir çözüm önerisi: ingiltere eğitim sisteminde iç denetim ve teftişin rol ve sorumlulukları. *Mali Hukuk Dergisi*(148), 25-32.

- Graneheim, U. H., & Lundman, B. (2004). Qualitative content analysis in nursing research: concepts, procedures and measures to achieve trustworthiness. *Nurse Education Today*(24), 105-112. doi:10.1016/j.nedt.2003.10.001
- Gücenme, Ü. (2004). *Muhasebe denetimi*. Bursa: Alfa Akademi Yayınları.
- Gürkan, N. Z. (2009). Türk kamu mali yönetiminde iç denetim ve iç denetim algısı. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi.
- İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik. (2006). (26226). Resmî Gazete.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu. (2014). *Kamu bilgi teknolojileri denetimi rehberi*. Ankara.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu. (2017). *Kamu iç denetçileri meslek ahlak kuralları*. <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetçileriMeslekAhlakKurallari.aspx> adresinden alındı
- IIA. (2017). <https://na.theiia.org/standards-guidance/Pages/Mission-of-Internal-Audit.aspx> adresinden alındı
- IIA. (2017). *Etik Kuralları*. <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Code%20of%20Ethics%20Turkish.pdf> adresinden alındı
- IIA. (2017). <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>.
- IIA. (2017). *Mesleki uygulama çerçevesi kapsamında uluslararası iç denetim standartları (standartlar)*. <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Turkish.pdf> adresinden alındı
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2016). *Guidelines for internal control standards for the public sector*. 01.08.2017 tarihinde http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/intosai-gov.htm adresinden alındı
- İşgüden, B. (2012). Bilgi teknolojilerinin iç denetimde yarattığı değişimler ve iç denetim birimlerinin değişimleri değerlendirmesine yönelik imkb-100 işletmelerin bir uygulama. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.
- Kepekçi, C. (1982). *İşletmelerde iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamada iç denetimin rolü*. Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi.
- Kesik, A. (2005). 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu bağlamında ve AB sürecinde türk kamu iç mali kontrol sistemi. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*(9), 94-114.
- Korkmaz, U. (2007). Kamuda iç denetim. *Bütçe Dünyası*, 2(25), 4-15.
- Mallı, İ. (2013). Kamu mali yönetiminde iç denetimin önemi ve farklı ülkelerde uygulanan iç denetim modellerinin karşılaştırılması. Ankara: Gazi Üniversitesi.

- Mantar, A. (2013). İç denetim sürecinin kontrol faaliyetleri üzerindeki rolü: kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu açısından bir araştırma. Eskişehir: Eskişehir Osmangazi Üniversitesi.
- Maxwell, J. A. (2005). *Qualitative research design: An interactive approach*. California: Sage Publications.
- Memiş, M. Ü. (2007). Türkiye'deki iç denetim profilinin belirlenmesine ilişkin bir araştırma. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(1), 461-478.
- Özeren, B. (2000). *İç denetim, standartları ve mesleğin yeni açılımları*. Ankara: Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü.
- Pickett, K. S. (2005). *The internal auditing handbook*. West Sussex: Wiley Publication.
- Pike, B. J., Chui, L., Martin, K. A., & Olvera, R. M. (2016). External auditors' involvement in the internal audit function's work plan and subsequent reliance before and after a negative audit discovery. *Auditing: A Journal of Practice And Theory*, 35(4), 159-173.
- Precob, C.-I., & Rusu-Bruiana, A. (2015). The features of internal audit in Romania. Study on the perception of internal auditors. *Audit financiar*, 9(129), 77-90.
- Ramamoorti, S. (2003). Internal auditing: history, evolution and prospects. *Research Opportunities in Internal Auditing*. içinde Florida: IIA. <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.464.2403&rep=rep1&type=pdf> adresinden alındı
- Sarens, G., & De Beelde, I. (2004). Contemporary internal auditing practices: New Roles and Influencing Variables. Evidence from exented case studies. *Working Paper*, 2004(273).
- Selimoğlu, S., Uzay, Ş., Uyar, S., Özbirecikli, M., Arsoy, A. P., & Başar, B. (2012). Denetimin planlanması. Ş. Uzay içinde, *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.
- Spraakman, G. (2001). Internal audit at the historical Hudson's bay company: A challenge to accepted history. *Accounting Historians Journal*, 19-41.
- Şengül Çelikay, D. (2012). Türkiye'de iç denetimin kamu ve özel sektör uygulamaları açısından karşılaştırılması ve bir araştırma. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.
- Taylor, S. J., Bogdan, R., & DeVault, M. L. (2016). *Introduction to qualitative research methods*. New Jersey: Wiley.
- Tek, Z., & Çetinkaya, E. M. (2004). İç denetim. *Bütçe Dünyası Dergisi*(20), 3-12.
- The Institute of Internal Auditors. (2013). *Model internal audit activity charter*. Florida: IIA.
- TİDE (Türkiye İç Denetim Enstitüsü). (2008). *Uluslararası iç denetim standartları meslekî uygulama çerçevesi*. İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü.

- TİDE. (2017). <http://www.tide.org.tr/uploads/pdf/StandartlarlaTanismaMetni.pdf> adresinden alındı
- TODAİE. (1966). *Merkezi hükümet teşkilatı araştırma projesi yönetim kurulu raporu*. Ankara: Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları.
- TODAİE. (1991). *Kamu yönetimi araştırması genel raporu*. Ankara: Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları.
- Tolga, B. (2011). Internal audit in universities and an application in a Turkish state university. İstanbul: Marmara Üniversitesi.
- Türedi, H., Zor, Ü., & Gürbüz, F. (2015). Risk odaklı iç denetim. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*.
- Uluğ, F. (2004). Kamu yönetimi temel kanunu tasarısı ışığında kamu denetim sisteminde yeniden yapılanma. *Amme İdaresi Dergisi*, 37(2), 97-122.
- UNESCO. (2017). <http://www.unesco.org/new/en/education/themes/strengthening-education-systems/quality-framework/technical-notes/concept-of-governance/> adresinden alındı
- Uyar, S. (2009). *İç kontrol ve iç denetim: 5018 sayılı kanun açısından değerlendirme*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Uzun, A. K. (2005). İç denetim departman yönetiminde etkinlik ve verimlilik. *İç Denetim-Aysberg*(12), 6-16.
- Yıldırım, A., & Şimşek, H. (2013). *Sosyal bilimlerde nitel araştırma yöntemleri* (Dokuzuncu Baskı b.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Yörüker, S. (2004). *Başka ülke örnekleri temelinde kontrol, denetim, teftiş ve soruşturma: kavramsal bir çerçeve*. Ankara: Tesev. https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/bilgi_notlari/KontrolKavramsalCerceve.pdf adresinden alındı
- Yurtsever, G. (2008). *Bankacılığımızda iç kontrol*. İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği.
- Yurtsever, G. (2015). İç denetimin fonsiyonları ve katma değeri. *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar*, 52(602), 89-101.

EKLER

- 1. Millî Eğitim Bakanlığında İç Denetim Sisteminin İç Denetçilerin Görüşleri Bağlamında İncelenmesi – Görüşme Formu**
- 2. Araştırma İzni**

**MİLLÎ EĞİTİM BAKANLIĞINDA İÇ DENETİM SİSTEMİNİN İÇ DENETÇİLERİN
GÖRÜŞLERİ BAĞLAMINDA İNCELENMESİ – GÖRÜŞME FORMU**

Sayın İç Denetçi,

Bu görüşme formu Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı Yüksek Lisans tezinin bir parçasıdır. Bu araştırmanın amacı iç denetim sisteminin Millî Eğitim Bakanlığı'nda nasıl algılandığının ve uygulandığının iç denetçi görüşlerine göre değerlendirilmesi, uygulama sürecinde yaşanan sorunların tespit edilmesi ve bu sorunlara çözüm önerileri sunarak iç denetim konusundaki farkındalığın artırılmasına katkıda bulunulmasıdır.

Görüşme formu, '**Kişisel Bilgiler**' ve '**Millî Eğitim Bakanlığı'nda İç Denetim Sistemine İlişkin İç Denetçilerin Görüşleri**' ile ilgili açık uçlu sorular içermektedir. Görüşme süresince toplanacak veriler yalnızca bilimsel amaçlar için kullanılacak olup araştırmacının size yönelteceği sorulara samimiyetle yanıt vermeniz önem taşımaktadır. Görüşme süresince elde edilecek tüm bilgiler akademik araştırma amacıyla kullanılacak ve kişisel bilgileriniz araştırmacıda gizli tutulacaktır.

Görüşmenin tamamı ses kayıt cihazı ile kaydedilecektir. Çalışmanın herhangi bir bölümünde ya da sonunda çalışmadan çekilebilir veya istemediğiniz bölümlerin çıkarılmasını talep edebilirsiniz.

Sağladığınız katkı ve destek için çok teşekkür ederim.

Gürkan Gökhan TÜRKER

Bölüm 1. Kişisel Bilgiler

1. Cinsiyet:
2. Yaş:
3. Eğitim durumu/ Mezun olunan alan:
 - a. Lisans:
 - b. YL:
 - c. Doktora:
4. İç denetçi olmadan önce yaptığınız görevler ve süreleri:
5. MEB'de iç denetçi olarak çalıştığınız süre:
6. Sahip olduğunuz sertifikalar nelerdir?

Bölüm 2. İç Denetçi Görüşme Soruları

1. İç denetimin Millî Eğitim Bakanlığı (MEB) için ne ifade ettiğini düşünüyorsunuz?
2. İç denetimin MEB’de içselleştirilmesinin önünde engeller bulunuyor mu? Varsa, ne tür engeller bulunmaktadır? Bu engellerin neden kaynaklandığını düşünüyorsunuz?
3. İç denetim uygulamalarının MEB’de içselleştirilmesi için yaptığınız çalışmalar var mı? Varsa bunları açıklayınız?
4. İç denetim kapsamında yaptığınız çalışmaların MEB’e katkı sağladığını düşünüyor musunuz? Açıklayınız.
5. Denetlenen birim yöneticilerinin iç denetime yaklaşımları hakkında bilgi verir misiniz?
6. İç denetim uygulamalarının denetlenen birim personeli tarafından nasıl algılandığı konusundaki düşünceleriniz nelerdir?
7. İç denetçilerin meslekî gelişimlerine yönelik çalışmalar yapılıyor mu? Ne tür çalışmalar yapılıyor? Bu çalışmaları yeterli buluyor musunuz?
8. İç denetimi daha etkin ve verimli hale getirmek için neler yapılabilir?
9. İç denetim uygulamaları sırasında karşılaştığınız zorluklar nelerdir? Bu zorluklara ilişkin çözüm önerileriniz nelerdir?
10. Eklemek istediğiniz başka hususlar var mıdır?



T.C.
MİLLÎ EĞİTİM BAKANLIĞI
Yenilik ve Eğitim Teknolojileri Genel Müdürlüğü

Sayı : 81576613/605.01/4411097

31.03.2017

Konu: Araştırma İzin

Sayın Gürkan Gökhan TÜRKER
(Hayat Boyu Öğrenme Genel Müdürlüğü Emniyet Mahallesi Buğaziçi Sokak No:23
Yenimahalle/ANKARA)

- İlgi: a) 27/03/2017 tarihli dilekçeniz
b) İç Denetim Birimi Başkanlığının 30/03/2017 tarihli ve
70971832-605.01-E.4311169 sayılı yazısı
c) 07/03/2012 tarihli ve B.08.0.YET.00.20.00.0/3616 sayılı genelge

İlgi (a) dilekçe ile Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Bölümü Yüksek Lisans Programı öğrencisi Gürkan Gökhan TÜRKER'in "Millî Eğitim Bakanlığında İç Denetim Sisteminin İç Denetçilerin Görüşleri Bağlamında İncelenmesi" konulu yüksek lisans tezi kapsamında hazırlanmış olduğu veri toplama araçlarının Bakanlığımız İç Denetim Birimi Başkanlığında görev yapmakta olan İç Denetçilere uygulanmasına yönelik izin talebi Genel Müdürlüğümüz tarafından incelenmiştir.

Söz konusu araştırma uygulama izin talebine yönelik olarak İç Denetim Birimi Başkanlığından görüş talep edilmiş olup ilgi (b) yazı çerçevesinde; denetimi kurum idaresine olmak üzere onaylı bir örneği Bakanlığınızda muhafaza edilen, uygulama sırasında da mühürlü ve imzalı örnekten çoğaltılmış veri toplama araçlarının kurum faaliyetlerini aksatmadan gönüllülük esas olmak üzere uygulanmasına ilgi (c) genelge doğrultusunda izin verilmiştir.

Gereği bilgilerinize sunulur.

Bilal FIRNAKÇI
Bakan u.
Genel Müdür

Güvenli Elektronik İmza
Aslı İle Aynıdır

Ek. Veri toplama araçları (3 sayfa)

03 Nisan 2017