



Kamu İç Denetçileri Derneği Meşrutiyet Caddesi Konur Sokak No: 36/6 Kızılay - ANKARA
www.kidder.org.tr/denetisim/ • denetisim@kidder.org.tr

ISSN 1308-8335

Yıl: 14, Sayı: 28, 137-152, 2023

İnceleme Makalesi

KAMU MALİ YÖNETİMİ ve KONTROL YAPISINDA KAMU KURUMLARINDA İÇ DENETİM FAALİYETLERİNİN DURUMU (THE CONDITION OF INTERNAL AUDIT ACTIVITIES OF PUBLIC ADMINISTRATIONS WITHIN THE PUBLIC FINANCIAL MANAGEMENT AND CONTROL STRUCTURE)

Nihat AKBULUT¹, Çiçek AKYOL²

ÖZ

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu mali yönetim sistemimize stratejik planlama, performans programı, çok yıllık bütçeleme, iç kontrol sistemi ve iç denetim gibi modern kurumsal yönetim kavramları dahil edilmiştir. Kamu mali yönetim anlayışında ortaya çıkan bu gelişmeler çerçevesinde denetim anlayışı da, şeffaf, hesap verilebilirliği sağlayan, uluslararası mesleki standartlara sahip, yönetimi yönlendiren, çözüm odaklı, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını gözetilen bir anlayışa doğru evrilmiştir. Bu yeni denetim anlayışı, iç kontrol sisteminin bir parçası olarak nitelendirilen iç denetim metodolojisidir. Bu metodolojide iç denetim iş süreçlerine yönelik kontrolleri ve riskleri değerlendirerek kurumun maruz kaldığı ya da kalabileceği riskler bakımından farkındalık oluşturup önerilerde bulunarak iyi yönetim anlayışının gelişmesine katkıda bulunmayı misyon edinilmiştir. Çalışmanın amacı; kamu mali yönetim yapımıza 2000'li yılların başında girmiş olan iç kontrol ve iç denetim düzenlemelerinin ve kamu kurumlarındaki uygulamalarının kat ettiği aşamaları ve günümüzde gelinen noktayı değerlendirmektir. Çalışmanın yöntemi; iç denetimin kavramsal çerçevesi, tarihsel gelişim süreci ve iç denetim mevzuatı özetle ortaya konulduktan sonra, bugün gelinen noktada kamu kurumlarında iç denetim birimlerinin mevcut yönetim ve personel yapıları ile faaliyet performansları İç Denetim Koordinasyon Kurulunun verilerine dayalı olarak nitel araştırma yöntemlerinden biri olan doküman analizi yöntemiyle değerlendirilmiş ve bu değerlendirmelere dayalı olarak öneriler geliştirilmiştir. Yeni kamu mali yönetim yapısında iç denetimin kamu kurumlarında kurulması ve kurumsallaşması yönünde önemli ölçüde mesafe alındığı, ancak iç kontrol yönetiminin henüz aynı oranda kurumsallaşmadığı gözlemlenmektedir. Bu doğrultuda, iç denetim birimlerinin kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin kurulmasında danışmanlık yoluyla öncülük etmesinin bir gereksinim olduğu ortaya çıkmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Kamu mali yönetimi, iç denetim, iç kontrol sistemi.

JEL Kodları: M40, M42, H83

ABSTRACT

With Law No. 5018 on Public Financial Management and Control, our public financial management structure includes modern corporate governance concepts such as strategic plan, performance program, multi-year budgeting, internal control system, and internal audit. Within the framework of these developments in the public financial management approach, the audit approach has also evolved towards an understanding that enables transparency, accountability, and having international professional standards, directing the management, being solution-oriented, and overseeing the effective, economical, and efficient use of resources. This new audit approach is the internal audit methodology, part of the internal control system. In this methodology, the internal audit's mission is to contribute to the development of good governance by evaluating the controls and risks related to business processes, creating insights, and making recommendations in terms of the risks that the administration is likely to face. The purpose of the study is; to evaluate the stages of internal control and internal audit regulations which has got included in our public financial management structure in the early 2000s and their implementation in public institutions and the current point reached now. The method of the study, after presenting the conceptual framework of internal audit, its historical development process, and internal

¹ Dr. Nihat AKBULUT, CGAP, İç Denetçi, Milli Eğitim Bakanlığı İç Denetim Birimi Başkanlığı, Ankara, ORCID NO: 0000-0001-7335-7228, nihata71@gmail.com

² Çiçek AKYOL, Yüksek Lisans Öğrencisi, Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi, Ankara, ORCID: 0009-0002-8489-7865, cicek.akyol9999@gmail.com

audit legislation briefly, the current management and personnel structures and operational performances of internal audit units in public institutions have been evaluated by document analysis method, which is one of the qualitative research methods, based on the data of the Internal Audit Coordination Board, and suggestions have been developed based on these evaluations. In the new public financial management system, it is observed that significant progress has been made toward the establishment and institutionalization of internal audit in public institutions, but internal control management has not been institutionalized at the same level yet. In this respect, it appears that there is a need for leadership of internal audit units through providing consultancy toward setting up internal control systems in public administrations.

Keywords: Public financial management, internal audit, internal control system.

JEL Classification: M40, M42, H83

1.GİRİŞ

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu (KMYKK) ile Türkiye’de kamu mali idari yapısına giren stratejik plan, performans programı, çok yıllık bütçeleme, iç kontrol sistemi ve iç denetim benzeri modern kurumsal idari pratikleri çerçevesinde denetim kavramı da, şeffaflığı ve hesap verilebilirliği sağlayan, uluslararası mesleki standartlara sahip, yönetimi yönlendiren, çözüm odaklı, şirket ve organizasyonların daha etkin, ekonomik ve verimli biçimde yönetilmesini sağlayan bir anlayışa doğru evrilmiştir.

Çalışmanın amacı; kamu mali yönetim yapısına KMYKK ile girmiş olan iç kontrol sistemi içinde düzenlenen iç denetim düzenlemelerinin ve kamu kurumlarındaki uygulamalarının geldiği aşamayı değerlendirmektir. Çalışmanın yöntemi; iç denetimin kavramsal çerçevesi, tarihsel gelişim süreci ve iç denetim mevzuatı özetle ortaya konulduktan sonra, bugün gelinen noktada kamu kurumlarında iç denetim birimlerinin mevcut yönetim ve personel yapıları ile faaliyet performansları İç Denetim Koordinasyon Kurulunun verilerine dayalı olarak nitel araştırma yöntemlerinden biri olan doküman analizi (Wach, 2013/ Aktaran: Kıral, 2020) yöntemiyle değerlendirilmiş ve bu değerlendirmelere dayalı olarak öneriler geliştirilmiştir. Doküman analizi, konuyla ilgili bir anlayış geliştirilmesi amacıyla basılı ve elektronik materyallerin incelenmesi ve yorumlanmasıdır (Corbin&Strauss, 2008/ Aktaran: Kıral, 2020).

Çalışmanın ilk bölümünde; iç denetimin kavramsal çerçevesine değinilmiş, iç denetimin amacı ve önemi üzerinde durulmuş, işletmelerde kurumsal yönetimin temel amacı, risk yönetimi, kontrol, kurumsal yönetim ve yönetişim süreçleri çerçevesinde iç denetimin işlevi ele alınmıştır.

İkinci ve üçüncü bölümlerde; sırasıyla iç denetimin dünyada ve Türkiye’deki tarihsel gelişimine ilişkin özet bilgiler verilmiştir. Bu kapsamda; modern organizasyonlarda iç denetim faaliyetlerinin standartlarını belirleyen Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) yayınladığı “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları”na değinilmiştir. İç denetimin Türkiye uygulamasına ilişkin olarak da 1995 yılında IIA’in Türkiye’de yetkili temsilciliği niteliğinde kurulan Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE)’nin iç denetim alanındaki işlevine değinilmiştir.

Dördüncü bölümde; Türkiye’de iç denetimin KMYKK’nın yasalaşması ile başlayan kamu kurumlarındaki mevzuat düzenlemelerine yer verilmiştir. Bu kapsamda; KMYKK ve bu yasaya dayalı olarak çıkarılan ikincil ve üçüncül mevzuat, rehberler ve Kamu İç Denetimi Standartları (KİDS) üzerinde durulmuştur. Kamuda iç denetim mevzuatının çıkarılmasından ve iç denetim etkinliklerinin koordinasyonundan sorumlu birim olan İç Denetim Koordinasyon Kurulunun (İDKK) düzenlemelerine yer verilmiştir.

Beşinci bölümde; kamu kurumlarında iç denetim bölümlerinin yapısı ve iç denetim etkinliklerinin genel performans düzeyi İDKK tarafından hazırlanan 2021 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporundaki verilere dayalı olarak ortaya konulmuştur.

Sonuç bölümünde; kamu mali yönetiminde iç denetimin kuruluşundan bu yana gelinen noktada iç denetim bölümlerinin yapısı ve iç denetim faaliyetlerinin performans düzeyine ilişkin değerlendirmeler yapılarak sorunlu alanlara ilişkin geliştirme ve iyileştirme önerilerinde bulunulmuştur.

2. İÇ DENETİMİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

İç denetim; iç kontrol ortamının ve iç kontrollerin etkinliğinin değerlendirildiği ve sonuçlarının üst yönetime, denetlenen birimlere ve ilgili taraflara raporlandığı bir süreçtir. Günümüzde kurumsal şirket ve organizasyonlar ile kamu kurum ve kuruluşlarında uygulanmakta olan iç denetimin standartları IIA tarafından belirlenmiştir. IIA’in iç denetim tanımında; *iç denetim, bir kuruluşun faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek için tasarlanmış bağımsız, objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir* (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2008) olarak ifade edilmiştir. IIA’in iç denetime ilişkin tanımında iç denetimin temel iki işlevi olan nesnel güvence sağlama ve danışmanlık yapma konuları ön plana çıkmaktadır. İç denetim bu işlevleriyle kuruma artı değer katmayı amaçlar. İç denetim, kurumun risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım

getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur. İç denetim, iç kontrol sisteminin ve iç kontrollerin etkin işleyip işlemediğini değerlendirerek üst yönetime makul güvence sunar. İç denetim bu işlevini denetim ve danışmanlık faaliyetleri ile yerine getirir. İç denetçiler bu görevlerini IIA tarafından yayınlanan uluslararası iç denetim standartları çerçevesinde yürütürler. Diğer taraftan iç denetçilerin hata, hile, dolandırıcılık ve yolsuzlukların (fraud) soruşturulması doğrudan görevleri olmasa iç denetim görevleri sırasında karşılaştıkları yolsuzlukları üst yönetime sunarak önleyici bir işlevi yerine getirirler.

Uluslararası İç Denetim Enstitüsüne (IIA) göre iç denetimin amacı; iç denetimin tanımında yer alan işletmenin faaliyetlerine değer katmak, sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla iç kontrol yapısını inceleyerek, iç kontrol süreçleri, kurumsal yönetim ve yönetim süreçlerinin geliştirilmesine katkıda bulunmaktır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2008). Çevikbaş (2011)'a göre iç denetimin amacı; kurumun faaliyetlerini geliştirmeyi, bu amaçla faaliyetlerin çeşitli aşamalarında gerekli değişiklikleri önermeyi, yönetim tarafından ortaya konulan politikalar arasında koordinasyonu sağlamayı ve böylece idarenin hedeflerine ulaşmasını sağlamaktır. Türedi, Karakaya, & İldem (2015)'e göre ise işletmelerde iç denetimin amacı; işletmenin hedeflerinin gerçekleştirilmesidir. Abdioğlu (2008)'na göre iç denetimin amacı; mesleki yetkinliğin verdiği güvence ile yönetimin kontrol alanının ve uygulamalarının sağlamlığını etkileyerek, karar alma mekanizmalarının başarısını sağlamaktır. Kaya (2010)'ya göre iç denetim ve dolayısıyla iç denetçilerin amacı ve görevi; iç kontrolleri değerlendirmek suretiyle, örgüt strateji, plan ve programlarının amaçlar doğrultusunda faydalı kaynaklarla ve öngörülen şekilde uygulandığının doğrulanmasına ilişkin tespitlerde bulunmaktır.

İç denetim, kurumsal risk yönetimi ve yönetim ilişkisi; yönetimin, Kurumsal Risk Yönetimi (KRY) yapısını oluşturmak ve işletmek konusunda sorumlulukları vardır. Planlı, tutarlı ve koordineli yaklaşımı ile KRY, kuruma büyük oranda fayda sağlar (Bozkurt C. , 2010). 20. yüzyılın sonlarına doğru kullanılmaya başlayan “yönetişim” kavramı, KRY ile bağlantılı olarak bir yandan hesap verebilirlik bir yandan saydamlık ilkeleri doğrultusunda önem kazanmış olup KRY, birçok örgüt için stratejik, operasyonel, finansal ve yasal risklerin yönetilmesi amacıyla uygulamaya başlanılmıştır (Güler ve Arkin, 2018)

İç kontrol ve iç denetim ilişkisi; iç kontrol işletmelerin amaçlarına ulaşarak misyonlarını gerçekleştirip, bu doğrultuda yol alırken oluşabilecek belirsizlikleri en aza indirebilmek amacıyla uyguladıkları bir süreç olup, yönetime kurumsal hedeflerini gerçekleştirme konusunda makul güvence sağlamayı amaçlayan bir yönetim görevidir. Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğine (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2007) göre etkin bir iç kontrol yapısının kurulması, yeterli iç kontrollerin tasarlanması ve kontrollerin etkin olarak işletilmesinden yönetim sorumludur. Bu konuda birincil sorumluluk üst yöneticiler aittir. İç denetim ise; iç kontrol sisteminin yeterliliği, etkinliği ve işleyişini değerlendirerek üst yönetime (işletmelerde yönetim kuruluna, kamu kurumlarında üst yöneticiye) raporlar sunarak önerilerde bulunur. Dolayısıyla, iç kontrol yönetsel bir süreçken iç denetim, iç denetim birimleri ya da iç denetçiler tarafından yerine getirilen icrai (yönetimsel) nitelikte olmayan denetim görevidir. 5018 sayılı KMYKK ve bu kanuna dayalı olarak İDKK tarafından çıkarılan mevzuat gereği iç denetçiler, iç kontrol sisteminin kurulması ve iç kontrollerin belirlenmesi sürecinde yönetsel sorumluluk alamazlar. Bununla birlikte, üst yöneticiler iç kontrol ortamının kurulması ve etkin işletilmesi konusunda iç denetçilerin görüşlerini alırlar. KMYKK'nın iç denetime ilişkin düzenlemeleri gereği üst yönetici iç kontrol güvence beyanını onaylamadan önce iç denetim raporlarında yer alan iç denetim görüşlerini esas alır (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2023).

3. İÇ DENETİMİN DÜNYADA TARİHSEL GELİŞİMİ

Denetimin tarihsel gelişimi süreci aşağıdaki beş evrede sınıflandırılabilir (Haftacı, 2014 /Aktaran: Karahan, 2020):

- **“Belge Denetimi”**: 1900'lü yıllara değin muhasebe kayıtlarında hata ve hile incelemesi,
- **“Mali Tablolar Denetimi”**: 1900-1930'lu yıllarda mali tabloların doğruluğunun incelenmesi,
- **“Sistem Bazlı Denetimler”**: 1930-2000 yılları arasında muhasebe ve iç kontrol denetimi ile yapılan mali tabloların doğruluğunun incelenmesi,
- **“Yönetim Denetimi”**: Denetim ve teknolojik gelişmeler sonucunda muhasebe işlemleri yanında örgüt etkinliklerinin denetimi,
- **“Risk Temelli Denetim”**: 1990'lı ve 2000'li yıllarda yaşanmış muhasebe skandallarına karşı risk temelli denetimler.

Denetimin tarihsel gelişimini gösteren bu beş evreye bakıldığında; 20.yy öncesi belge denetiminden başlayan süreç, 20.yy.'ın başlarında mali tabloların denetimine odaklanmış, 20.yy.'ın sonuna doğru sistem bazlı denetimlere geçilmeye başlanarak devamında denetim ve teknolojik gelişmeler sonucunda yönetim denetimine geçilmiştir. Günümüzde de kurumsallaşmış şirket ve kurumlarda ağırlıklı uygulanan risk temelli denetim iç denetim uygulamasının da temel denetim yaklaşımıdır.

ABD merkezli ve dünyaya etkileri dünya finansal sisteminde domino etkisiyle yayılan 2001 global finansla krize gidilen süreçte yaşanmış olan finansal skandallarla iç denetimin önemi artmış, finansal krizden çıkış amacıyla finansal piyasaların düzenlenmesine yönelik olarak Sarbanes-Oxley Yasası gibi ciddi düzeyde önlemler alınarak finansal krize götüren bu süreçte özellikle mali piyasalarda yaşanan olumsuzluklar iç denetimin önemini artırmıştır (Abdioğlu, 2008).

Günümüzde kurumsal şirket ve organizasyonlarda uygulanmakta olan iç denetimin standartları merkezi ABD’de yerleşik Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından belirlenmektedir. 1941 yılında kurulan IIA’in düzenlemeleri ve yayınlarında “iç denetimin tanımı” ve “Uluslararası İç Denetim Standartları” belirlenmiştir. IIA’in yayınladığı “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları” iç denetimin genel çerçevesini belirler. Standartlar; nitelik standartları ve performans standartları olarak iki ana bölümden oluşur. Standartlar, IIA bünyesindeki Standartlar Kurulunca belirlenip devamlı gözden geçirilerek geliştirilir (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2008). “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Çerçevesi” (UMUÇ)’ta 2009, 2015 ve 2017 yıllarında değişiklikler yapılmıştır. Güncel haliyle UMUÇ’ta Zorunlu Reher olarak; Ana Prensipler, İç Denetimin Tanımı, Uluslararası Standartlar ve Etik Kurallar yer alırken, Tavsiye Edilen Rehberde; Uygulama Rehberleri, Tamamlayıcı Rehber yer almaktadır (IIA, 2023).

4. İÇ DENETİMİN TÜRKİYE’DE TARİHSEL GELİŞİMİ

Türkiye’de iç denetim, özel kesimde işletme yönetimi kapsamında gerek akademik olarak gerekse uygulamada on yıllardır uygulanagelmekte olup, IIA tarafından belirlenen iç denetim standartları 1995 yılında kurulan Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) tarafından Türkiye’de 1996 yılında ilk kez Kırmızı Kitap olarak yayımlanmıştır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2008). TİDE IIA’nin Türkiye’de yetkili temsilcisi niteliğinde kurulmuş ve İç Denetim Enstitüleri Avrupa Konfederasyonunun üyesidir. TİDE’nin temel işlevleri; iç denetim ile alakalı bilimsel toplantı düzenleyip, iç denetim standartlarının Türkçeye çevrilmesi çalışması olmuştur. TİDE’nin kurumsal olarak amacı; “... mesleki uygulamada iç denetim ahlak, gelenek ve ilkelerin, esasların, mesleki etik ve standartların oluşmasına, gelişmesine ve devamına katkıda bulunmak...” (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2017) şeklinde belirtilmiştir.

İç denetim uygulaması 5018 sayılı KMYKK ile yürürlüğe girmiş olup, bu kanun kapsamında iç kontrol ve iç denetimin kamu mali yönetimi yapımızda ilk kez düzenlenmesi Avrupa Birliği (AB) üyeliği sürecinde müktesebata uyum aşamasında yapılan düzenlemeler kapsamındadır. Bu çerçevede kamu sektöründe iç denetim gereksiniminin farkına varılarak T.C. Merkez Bankası 2002 yılı sonunda İç Denetim Genel Müdürlüğünü kurarak faaliyet başlatmıştır (Çevikbaş, 2011). Böylece Türkiye’de kamu kesiminde ilk iç denetim birimi T.C. Merkez Bankası bünyesinde faaliyete başlamıştır.

AB üyeliği sürecinde kamu mali yönetimi alanında gerçekleştirilen reformlar kapsamında düzenlenen Kamu İç Mali Kontrol (KİMK) sisteminde yapılacak düzenlemelere ilişkin Politika Belgesi Mart 2002 tarihinde imzalanarak AB Komisyonuna gönderilmiştir. Bu kapsamda ülkemizin üyelik aşamasında müzakeresi başlayan fasıllardan biri de 32’nci başlıkta “Mali Kontrol Fası”dır. İç kontrol ve iç denetime ilişkin düzenlemeler bu fasıl kapsamında ele alınmaktadır. Bu belgede, mali kontrole ilişkin önceliklere yer verilmiştir. Bu öncelikler 32’nci Fasılda öngörülen düzenlemelerle ilgilidir. Bu düzenlemeler kapsamında, KMYKK’nın süresinde yürürlüğe girmesinin gerekliliği belirtilmiş olup Politika Belgesinde yapılması öngörülen düzenlemeler 2003 yılında KMYKK’nın çıkarılması ile yapılmıştır (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2005).

5. TÜRKİYE’DE İÇ DENETİM İLGİLİ YASAL DÜZENLEMELER

Türkiye’de İç denetimin yasal dayanağı; 2006 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunudur. Kanunda kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sistemlerinin; harcama birimleri, muhasebe ve mali hizmetler birimleri ile ön mali kontrol birimi ve iç denetim biriminden oluştuğu belirtilmiştir (Kıral & Hatipoğlu, 2017). İç denetim ve iç kontrol kavramları ve uygulaması ilk olarak KMYKK ile kamu mali yönetim yapımıza girmiştir.

KMYKK’nın 5. maddesinde iç denetim, iç kontrol sisteminin bir parçası olarak kurgulanmıştır. İç denetim kavramsal olarak iç kontrol sisteminin bir parçası olarak görünmekle birlikte işlev olarak iç kontrol sisteminin değerlendirmesini yapmak üzere görevlendirilmiştir. Dolayısıyla organik olarak iç kontrolle görevli ve sorumlu olan yönetimden bağımsızdır.

KMYKK’nın 63. maddesinde iç denetimin tanımı IIA’in tanımıyla hemen hemen aynı olup, yalnızca kavramsal çerçeve bölümünde açıklanan IIA’in tanımına ek olarak “kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek” kavramlarıyla genişletilmiştir. IIA’in tanımından farklı görülen bir diğer husus “rehberlik yapmak amacıyla” ifadesidir. Burada belirtilen rehberlik danışmanlık fonksiyonu ile ilişkili olarak aslında IIA’in tanımından farklı bir konu ya da kavram değildir. Kanunda verilen iç denetim tanımında IIA’in tanımından farklı görünen bir başka kavram; “idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek” denilerek idarelerin mali süreçlerinin ön plana alınmış olmasıdır. Kanunun kamu mali yönetim yapısının kontrolünü amaçladığı dikkate alındığında iç denetimin tanımında mali süreçlerin öne çıkarılmasının nedeni anlaşılmaktadır. Ayrıca, kanundaki tanımda IIA’in tanımından farklı olarak iç denetimin genel kabul görmüş standartlara göre yapılacağı belirtilerek aslında IIA’in uluslararası iç denetim standartlarına atıfta bulunmuş olmaktadır.

İç denetçinin görevleri; Kanununun 64. maddesiyle düzenlenmiştir. İç denetçiler, nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını denetlerler ve yönetime danışmanlık hizmeti sunarlar. 2006 yılında çıkarılan “İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik”in 8. maddesi ile iç denetçilere; “mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimi”, “harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi”, “mali denetim”, “performans denetimi” ve “bilgi teknolojileri denetimi” adları altında (5) çeşit denetim görevi vermiştir. Burada da yönetmelikte kanunda olduğu gibi mali denetimin ayrı bir denetim türü olarak düzenlenmesinin yanı sıra sistem denetimini mali yönetim ve kontrol süreçlerinin mali denetimi olarak almış olması, iç denetime ilişkin yasa ve yönetmelikteki düzenlemelerde kanunun amacına uygun olarak mali süreçlerinin ve bu süreçlerdeki iç kontrollerin ön plana alındığını göstermektedir.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK); iç denetimle ilgili yasal düzenlemelerin yapılması ve kamu kurumlarında iç denetimin yürütülmesi amacıyla KMYKK ile kurulmuştur. Kurulun görevi; kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek olup Kurul kamu iç denetim birimleri arasında bağımsız ve tarafsız olarak koordinasyon işlevi sağlamakla görevlendirilmiştir.

İç denetimle ilgili ikincil ve üçüncül temel mevzuat; İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik ve diğer yönetmelikler, İç Denetçi Atamalarında Uyulacak Esas ve Usuller Hakkında Tebliğler ile Kurulca çıkarılan iç denetimle ilgili tebliğler ve kurul kararları (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2023) ile Kamu İç Denetim Standartları ve Kamu İç Denetçileri Mesleki Ahlak Kurallarıdır (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2019).

İç denetim mevzuatı 2003 yılında yasalaşan 5018 sayılı KMYKK ve bu yasaya bağlı biçimde çıkarılan ikincil ve üçüncül mevzuat ile standartlar ve rehberlerle günümüze gelindiğinde oldukça kapsamlı hale gelmiştir. İDKK 2021 İç Denetim Birimleri Genel Faaliyet Raporunda (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2022); bugüne kadar yapılan düzenlemeler yanında, mesleki kapsamın ve standartların belirlenerek mevzuat değişikliğinin yapılması, rehberin hazırlanarak yurt dışı iyi tatbik örneklerinden faydalanılması ve eğitim gereksinimlerinin karşılanması gibi konularda etkinlikleri sürdüreceği belirtilmiştir.

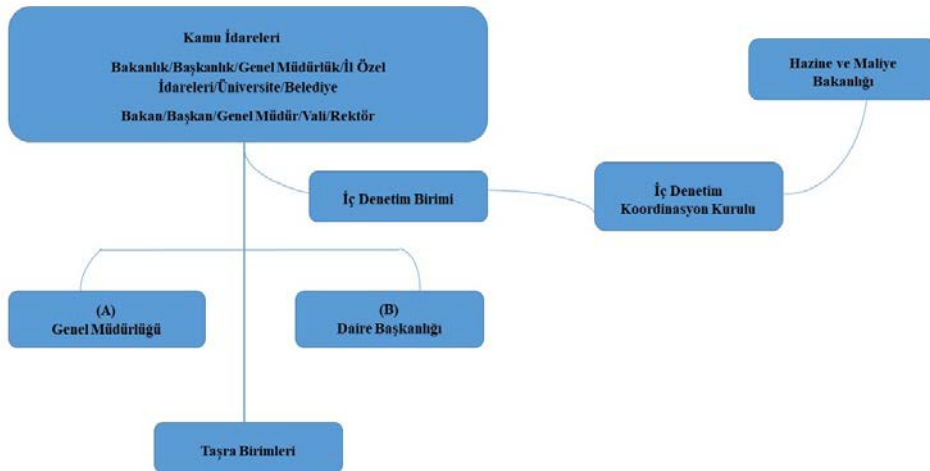
6. KAMU KURUMLARINDA İÇ DENETİM BİRİMLERİNİN YAPISI ve PERFORMANSLARI

5018 sayılı KMYKK bütçe verilen tüm kamu idareleri için bağlayıcı olmakla birlikte, iç denetim uygulaması merkezi ve yerel idareler ile üniversite, sosyal güvenlik kurumları ve düzenleyici ve denetleyici kurum ve kurulların tabi oldukları yasa ve ikincil mevzuatlarında öngörülen hükümler ve bütçe türleri ayırımında farklılıklar göstermektedir.

Kamu İç Denetim Birimlerinin Teşkilat Yapısı ve İç Denetçi Kadrolarının Durumu;

KMYKK'nın 66. maddesinin verdiği yetkiye dayanarak, anılan Kanununun 67. maddesindeki görevler ve bu kapsamda kamu kurumlarının iç denetim birimlerinin faaliyetlerini izleme görevi Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı İDKK'ya verilmiştir. İDKK ve kamu kurumları arasındaki yatay ve dikey hiyerarşik ilişki aşağıda (Şekil 1) verilmiştir:

Şekil 1. İç Denetim Birimlerinin Kamu Organizasyon Yapısındaki Yeri

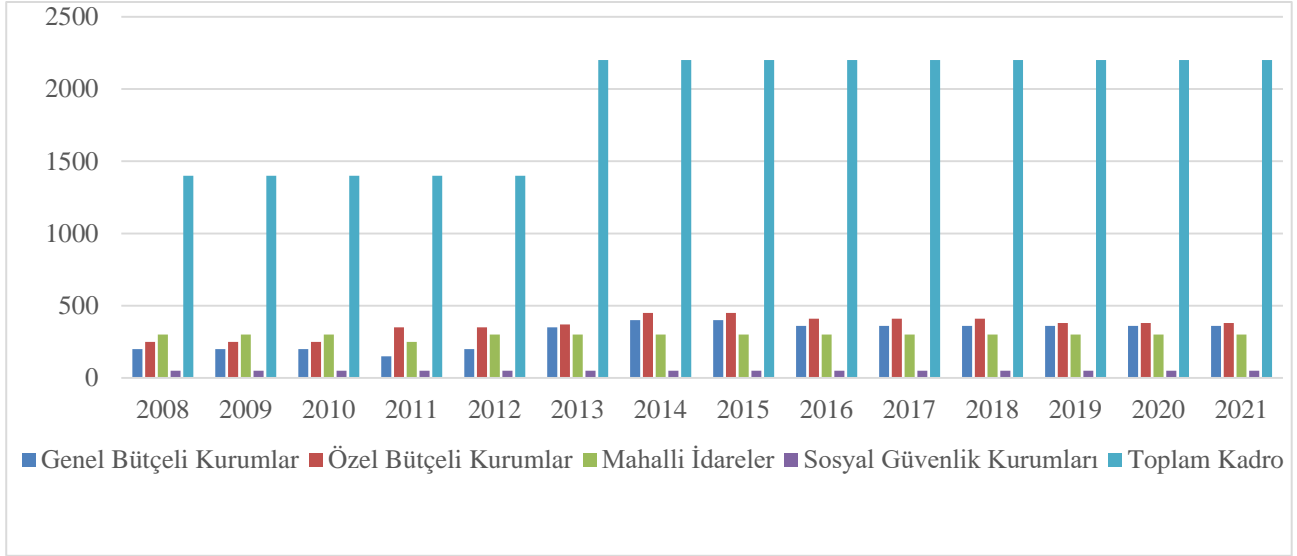


(Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2022:20)

İDKK bir koordinasyon birimi olup, tüm iç denetim birimleri üzerinde düzenleme ve koordine etme, iç denetimin genel stratejisini belirleme, planlama ve izleme yetkilerine sahiptir (Şekil 1). KMYKK'nın denetim ile ilgili düzenlemelerine bağlı olarak kamu idarelerinde iç denetim birimleri, doğrudan üst yöneticiye bağlıdır.

İç denetim uygulamasının ve merkezi idare kapsamındaki kamu işletmeleri, yerel yönetimler, üniversiteler, sosyal güvenlik kurumları ile düzenleyici ve denetleyici kurum ve kurullardaki faaliyetleri İDKK tarafından hazırlanan 2021 yılı Kamu İç Denetim Genel Raporunda (KİDGR) yer almaktadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2022). 2008-2021 yıllarında kamu kurumlarında görevlendirilen iç denetçi sayılarına aşağıda (Grafik 1) yer verilmiştir:

Grafik 1. 2008-2021 Yılları Kamu Kurumları İç Denetçi Sayıları

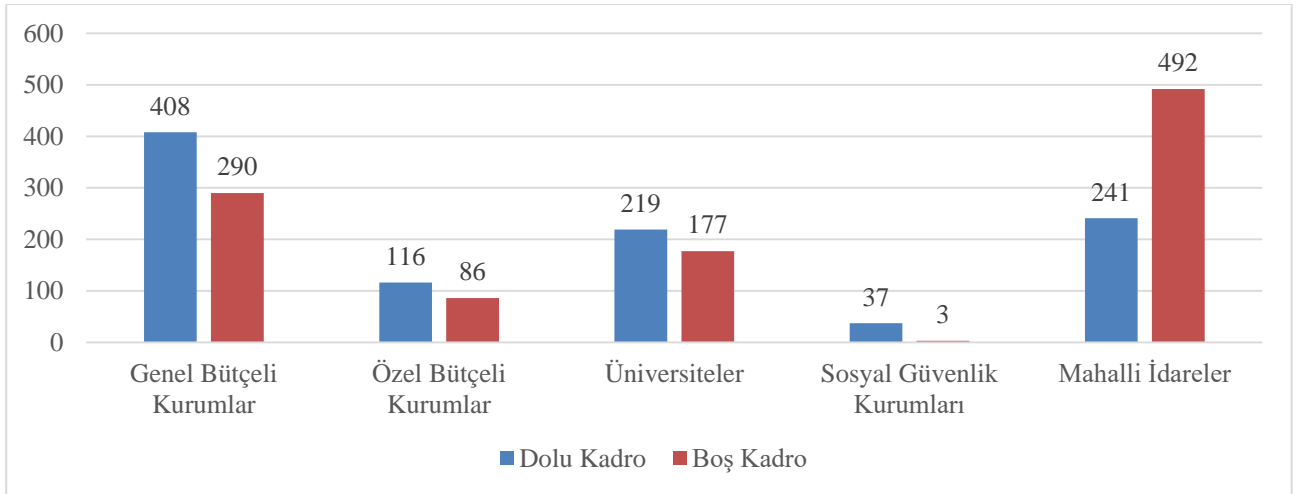


(Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2022:29)

2021 yılsonu itibarıyla KMYKK'nın iç denetim ile ilgili hükümlerine tâbi 373 kamu kurumuna toplam 2.069 iç denetçi kadrosu verilmiştir. 35 genel bütçeli, 137 özel bütçeli idare, 2 sosyal güvenlik kurumu ve 199 mahalli idare olup, toplamda 373 kamu idaresinde toplam 903 iç denetçi görev yapmaktadır (Grafik 1).

Kamu yönetimlerinde bütçe çeşitleri bakımından iç denetçi kadrolarında dolu-boş kadro sayıları 2021 yılsonu itibarıyla aşağıdaki (Grafik 2) grafikte verilmiştir:

Grafik 2. 2021 Yılı İtibarıyla Kamu Kurumlarının Dolu-Boş İç Denetçi Kadroları

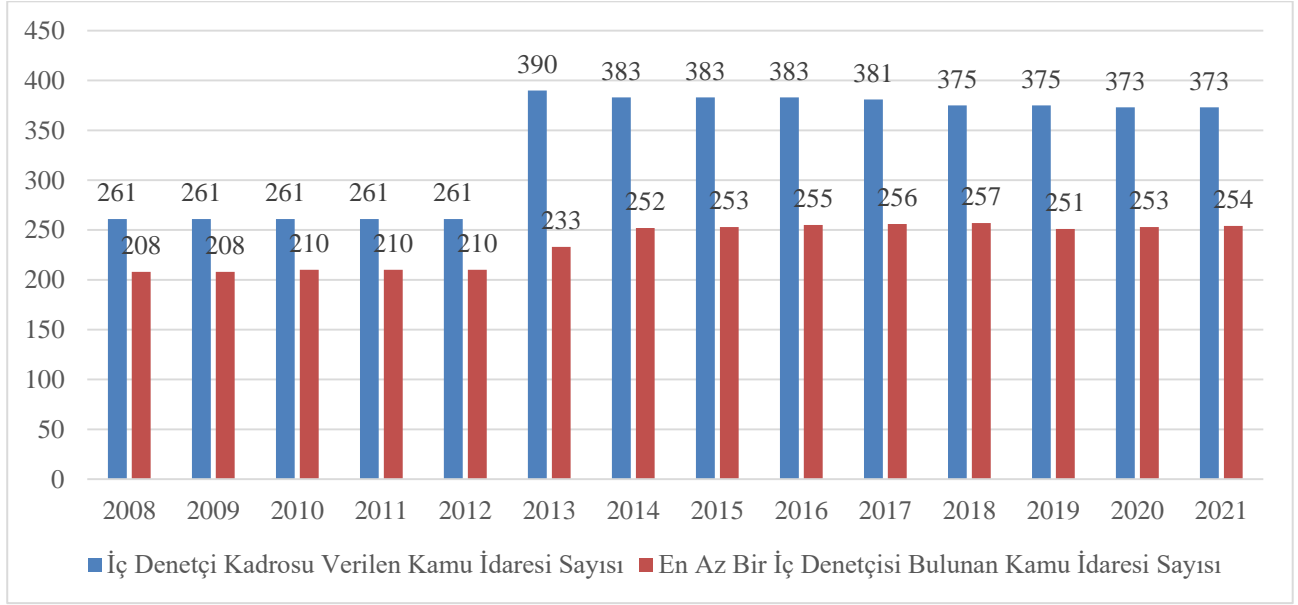


(Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2022:29-30)

Kamu idarelerinden genel bütçeli idarelerde iç denetçi kadroları doluluk oranları; %42, üniversitelerde %55, özel bütçeli yönetimlerde %57, sosyal güvenlik kurumlarında %93 ve mahalli yönetimlerde %33 olmak üzere kamu idareleri genelinde ortalama %44'tür (Grafik 2).

Yıllar itibarıyla iç denetçi kadrosu ihdas edilen kamu kurumu sayıları ile iç denetçisi bulunan kamu kurumu sayıları (Grafik 3) aşağıdaki gibidir:

Grafik 3. 2008-2021 Yılları İç Denetçi Kadrolarına Atama Yapan Kamu Kurumları

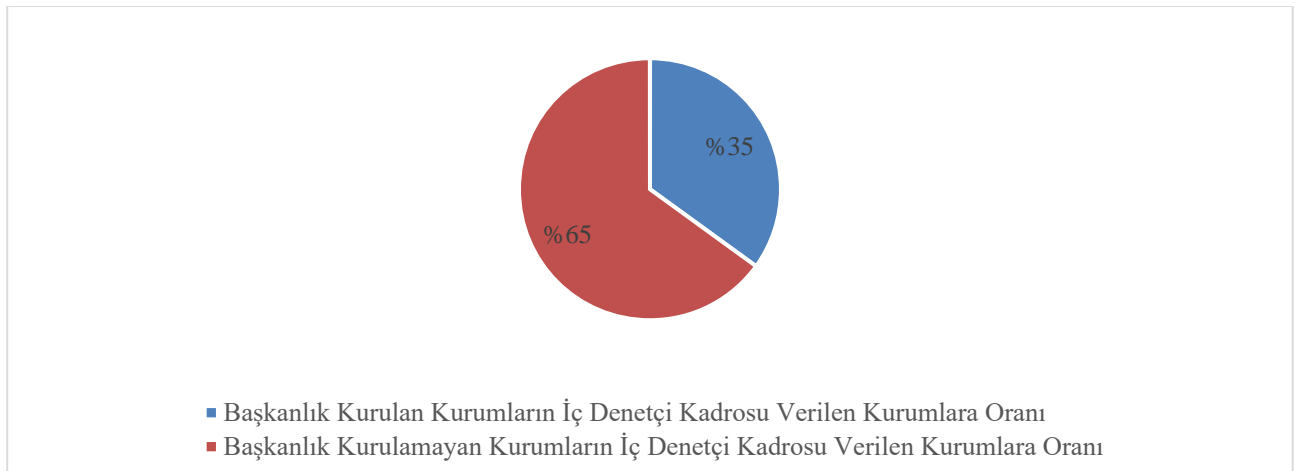


(Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2022:31)

2021 yılsonu itibarıyla iç denetçi kadrosu verilen 373 kamu kurumunun 254'ünde en az (1) iç denetçi çalışmakta olup, bu sayı oran olarak %68'e karşılık gelmektedir (Grafik 3).

İç denetim birim başkanlığı bulunan kamu kurumlarının oranı aşağıdaki (Grafik 4) grafikte gösterilmiştir:

Grafik 4. İç Denetim Birim Başkanlığı Kurulan Kamu Kurumlarının Oranı

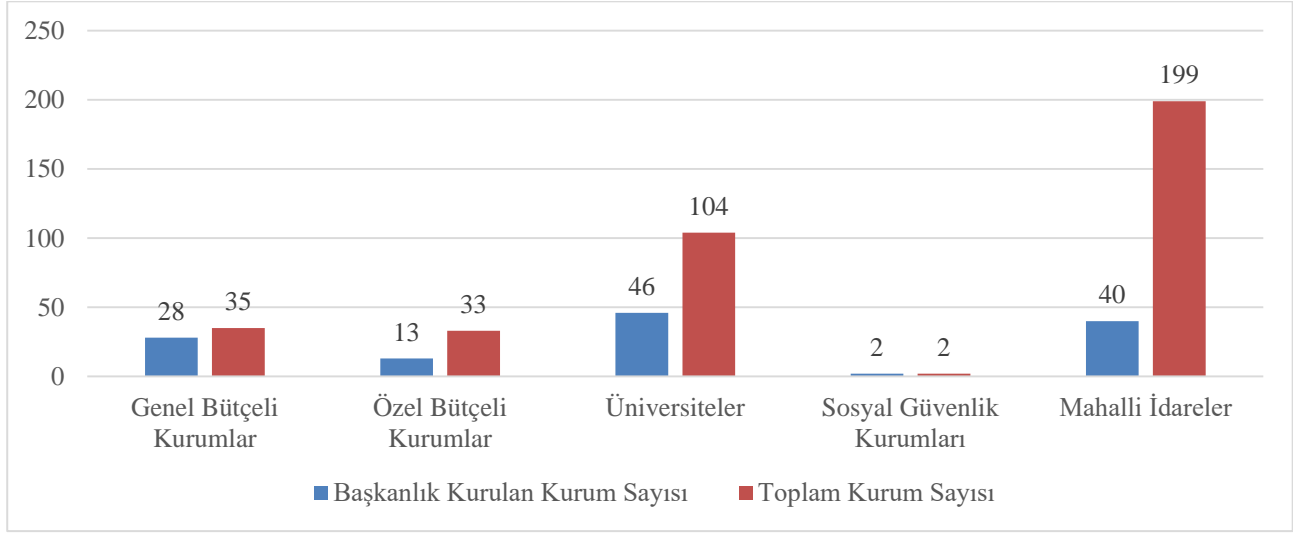


(Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2022:32)

İç denetim mevzuatında üç veya daha çok iç denetçisi olan yönetimlerde iç denetim birim başkanlığı oluşturulabilmektedir. İç denetçisi kadrosu verilen 254 kamu kurumundan 129’unda başkanlık kurulmuş olup, başkanlık kurulan kamu kurumu oranı %35’e karşılık gelmektedir (Grafik 4).

İç denetim birim başkanlığı olan kamu kurumu sayıları, bütçe türleri ayrımında toplam kamu kurumu sayılarıyla birlikte aşağıdaki grafikte verilmiştir (Grafik 5):

Grafik 5. İç Denetim Birim Başkanlığı Olan Kamu Kurumları

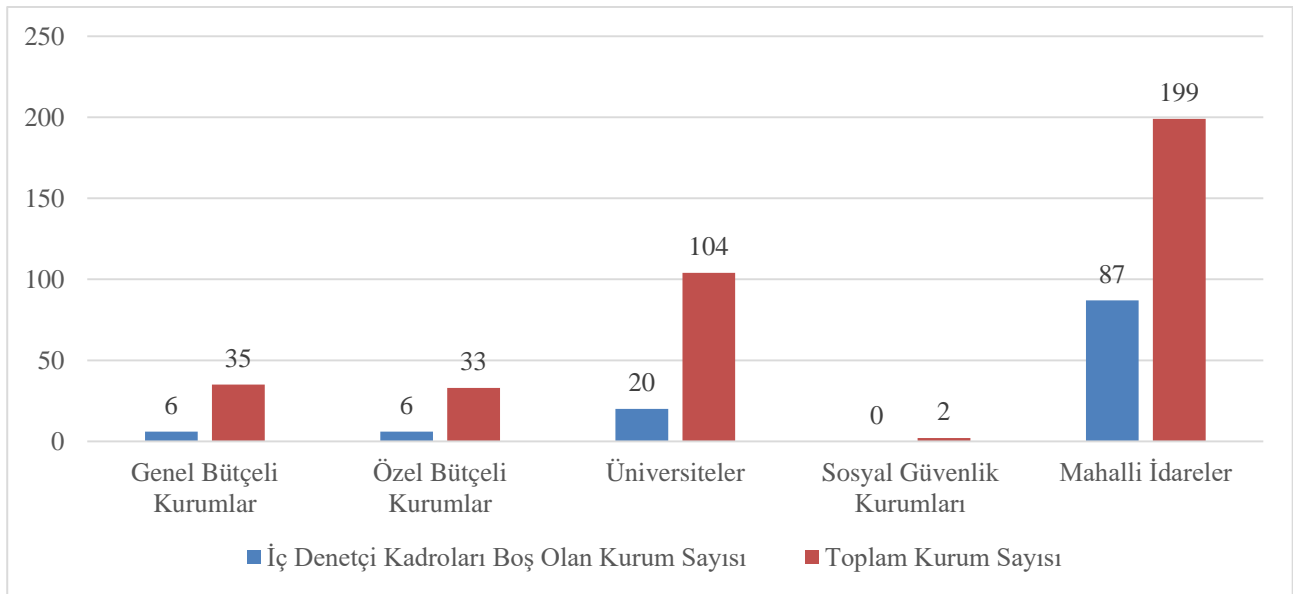


(Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2022:33)

Buna göre; genel bütçeli idarelerden %80’i, özel bütçeli idarelerden %40’ı, üniversitelerden %44’ü, sosyal güvenlik kurumlarının tamamı, mahalli idarelerin %20’si iç denetim birimi başkanlığı kurmuştur (Grafik 5).

2021 yılsonu itibarıyla iç denetçi kadroları boş bulunan kamu kurumlarının dağılımı (Grafik 6) aşağıdaki gibidir:

Grafik 6. İç Denetçisi Olmayan Kamu Kurumları



(Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2022:33)

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Yapısında Kamu Kurumlarında İç Denetim Faaliyetlerinin Durumu
Nihat AKBULUT, Çiçek AKYOL

Buna göre; genel bütçeli idarelerin %17, özel bütçeli idarelerin %18, üniversitelerin %19, mahalli idarelerin %44'ünün iç denetçisi bulunmamaktadır. İç denetçisi olmayan sosyal güvenlik kurumu bulunmamaktadır (Grafik 6).

KMYKK ve 2802 sayılı kanunun ilgili maddelerine göre atanan iç denetçi sayıları ve atanma gerekçeleri (Tablo 1) aşağıdaki gibidir:

Tablo 1. Atanan İç Denetçi Sayıları (Atama Türüne Göre)

Atamanın Yasal Dayanağı	Atanan İç Denetçi Sayıları
* 65. md.	153
2802 Sayılı Kanun 37. md.	13
* 5. ve 16. maddeler	396
* Geçici 21. md. (Uzman ve Denetim Elemanları)	138
* Geçici 21. md. (Teknik)	203
TOPLAM	903

*5018 Sayılı Kanun

(Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2022:35)

Buna göre iç denetçiler başta müfettişlik ve denetçilik gibi sayılan unvanlarda denetim elemanı olarak çalışanlar ile 5018 sayılı yasanın Geçici 21. maddesinde sayılan belirli unvanlara sahip kadrolarda görev bulunan ve istenilen koşulları taşıyan adaylara sınav ve mesleki eğitimler sonunda verilen sertifika ile kamu kurumlarında iç denetçi olarak atanmışlardır. Bu bağlamda 2021 yılsonu itibarıyla atanan 203 iç denetçi oran olarak toplam iç denetçilerin %22'sine karşılık gelmektedir (Tablo 1). Ayrıca 2022 yılında yapılan sınav sonucunda 159 iç denetçi adayı ilk defa kamu iç denetçi sertifikası almaya hak kazanmıştır (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2023b).

Kamu İç Denetim Birimlerinin Performans Durumları; 2021 Yılı KİDGR'de kamu kurumlarının İDKK'ya gönderdiği denetim, danışmanlık ve inceleme rapor sayıları; Genel Bütçeli Kurumlar 243, Özel Bütçeli Kurumlar 131, Üniversiteler 444, Mahalli İdareler 387 ve Sosyal Güvenlik Kurumları 43 adet olup, toplam 1248 rapor üretilmiştir (Tablo 2).

Tablo 2. 2008-2021 Yılları Kamu İdareleri Rapor Sayıları

İDARELER	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Genel Bütçeli	97	184	187	242	295	355	344	290	237	199	216	380	271	243
Özel Bütçeli	28	62	77	149	149	56	109	155	185	74	125	153	87	131
Üniversiteler	108	225	307	503	594	425	331	518	529	378	618	520	385	444
Mahalli	98	291	503	794	563	373	403	394	496	276	400	411	244	387
Sosyal Güvenlik Kurumları	5	31	33	13	27	41	34	66	36	29	0	65	11	43

(Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2022:37)

2021 yılında gerçekleştirilen denetim faaliyetlerine ilişkin rapor sayısı (Tablo 3) ve iç denetçi başına düşen rapor sayıları aşağıda (Tablo 4) verilmiştir:

Tablo 3. 2021 Yılı Kamu İdarelerinde Rapor Sayıları

İdareler	İç Denetçi Sayıları	Toplam Denetim Rapor Sayıları	Toplam Danışmanlık Rapor Sayıları	Toplam İnceleme Rapor Sayıları
Genel Bütçeli	226	179	58	6
Özel Bütçeli	106	82	37	12
Üniversiteler	200	314	75	55
Mahalli	182	246	89	52
Sosyal Güvenlik Kurumları	36	26	17	0

(Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2022:38)

Tablo 4. 2021 Yılı Kamu İdarelerinde İç Denetçi Başına Rapor Sayıları

İdareler	İç Denetçi Başına Rapor Sayıları	Ortalama Denetim Raporu Sayıları	Ortalama Danışmanlık Raporu Sayıları	Ortalama İnceleme Raporu Sayıları	Ortalama Toplam Rapor Sayıları
Genel Bütçeli	1,08	8,95	2,9	0,3	12,15
Özel Bütçeli	4,19	17,44	4,17	3,06	24,67
Üniversiteler	1,93	3,47	1,27	1,28	6,02
Mahalli	2,13	4,47	1,62	0,95	7,04
Sosyal Güvenlik Kurumları	1,19	3	6	2	21,5

(Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2022:38)

2021 Yılı KİDGR’de; 2021 yılında kamu yönetimleri (bütçe çeşitlerine ayırımında) en fazla raporun özel bütçeli idarelerde (314 rapor), en az raporun ise sosyal güvenlik kurumlarında (26 rapor) hazırlandığı görülmektedir (Tablo 3). İç denetçi sayıları dikkate alınarak hazırlanan ortalama rapor sayılarına bakıldığında; genel bütçeli idarelerde ortalama 12,15, özel bütçeli idarelerde 24,67, üniversitelerde 6,02, mahalli idarelerde 7,04, ve sosyal güvenlik kurumlarında ise ortalama olarak 21,5 rapor hazırlandığı görülmektedir (Tablo 4).

2008-2021 yılları arasında kamu kurumlarınınca İDKK’ya gönderilen raporlarda yer alan veriler kamu kurumlarının (bütçe türleri esas alınarak) aşağıdaki tablolarda (Tablo 5, 6, 7, 8, 9) gösterilmiştir. Genel Bütçeli İdarelerde, 2021 yılsonu itibarıyla 179 denetim, 58 danışmanlık ve 6 inceleme raporu olarak toplam 243 rapor düzenlenmiştir (Tablo 5).

Genel Bütçeli İdarelerde, 2021 yılsonu itibarıyla 315 denetim, 438 danışmanlık ve 151 inceleme raporu olarak toplam 2636 rapor düzenlenmiştir (Tablo 5):

Tablo 5. 2008-2021 Yılları Genel Bütçeli İdarelerde Rapor Sayıları

Genel Bütçeli İdareler				
	Denetim Raporları	Danışmanlık ve İnceleme Raporları	Danışmanlık Raporları	İnceleme Raporları
2021	179		58	6
2008-2021 Toplam	2636	315	438	151

(Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2022:39)

Özel Bütçeli İdarelerde, 2021 yılsonu itibarıyla 82 denetim, 37 danışmanlık ve 12 inceleme raporu olarak toplam 131 rapor düzenlenmiştir (Tablo 6):

Tablo 6. 2008-2021 Yılları Özel Bütçeli İdarelerde Rapor Sayıları

Özel Bütçeli İdareler				
	Denetim Raporları	Danışmanlık ve İnceleme Raporları	Danışmanlık Raporları	İnceleme Raporları
2021	82		37	12
2008-2021 Toplam	1123	168	209	61

(Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2022:40)

Üniversitelerde, 2021 yılsonu itibarıyla 314 denetim, 75 danışmanlık ve 55 inceleme raporu olarak toplam 444 rapor düzenlenmiştir (Tablo-7):

Tablo 7. 2008-2021 Yılları Üniversitelerde Rapor Sayıları

Üniversiteler				
	Denetim Raporları	Danışmanlık ve İnceleme Raporları	Danışmanlık Raporları	İnceleme Raporları
2021	314		75	55
2008-2021 Toplam	3980	948	723	407

(Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2022:41)

Mahalli İdarelerde, 2021 yılsonu itibarıyla 246 denetim, 89 danışmanlık ve 52 inceleme raporu olarak toplam 387 rapor düzenlenmiştir (Tablo 8):

Tablo 8. 2008-2021 Yılları Mahalli İdarelerde Rapor Sayıları

Mahalli İdareler				
	Denetim Raporları	Danışmanlık ve İnceleme Raporları	Danışmanlık Raporları	İnceleme Raporları
2021	246		89	52
2008-2021 Toplam	3754	857	601	421

(Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2022:42)

Sosyal Güvenlik Kurumlarında, 2021 yılsonu itibarıyla 26 denetim ve 17 danışmanlık raporu olarak toplam 43 rapor düzenlenmiş olup inceleme raporu düzenlenmemiştir (Tablo 9).

Tablo 9. 2008-2021 Yılı Sosyal Güvenlik Kurumlarında Rapor Sayıları

Sosyal Güvenlik Kurumları				
	Denetim Raporları	Danışmanlık ve İnceleme Raporları	Danışmanlık Raporları	İnceleme Raporları
2021	26		17	0
2008-2021 Toplam	291	16	96	31

(Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2022:43)

İç denetim birimlerinin yapıları ve performanslarını değerlendirmek amacıyla İDKK'nın yayınladığı 2021 Yılı KİDGR'de yer alan yukarıdaki veriler çerçevesinde iç denetim birimlerinin yapıları (başkanlık kurulup kurulmadığı, toplam kadroları, dolu-boş kadroları, vd.) ve performanslarına (hazırlanan rapor sayıları, iç denetçi başına rapor sayıları vd.) ilişkin sonuçlar ve analizleri tartışma ve sonuç bölümünde ele alınmış ayrıca Sayıştay Başkanlığının raporları ve iç denetimin genel mevzuatı ve uygulamaları çerçevesinde öneriler geliştirilmiştir.

7. TARTIŞMA ve SONUÇ

Çağdaş kamu yönetiminde amaç, kamu kurumlarının yönetimin genel strateji, politika ve hedefler ile uyumlu olarak, kaynakları etkili, ekonomik ve verimli kullanması, hesap verilebilir ve şeffaf olmasıdır. Bu amaçla tasarlanan yönetim süreçlerinin etkililiği iç kontroller ile, iç kontrollerin yeterliliğinin değerlendirilmesi ise iç denetim faaliyeti ile gerçekleştirilir (Uzun, 2009). KMYKK'nın da temel ilkelerinden olan şeffaflık (transparency) ve hesap verme sorumluluğu (accountability) yönetsel hesap verme araçları (örneğin faaliyet raporları) ve denetim faaliyetleri ile gerçekleştirilmektedir. Bu çerçevede KMYKK ile kamu mali yönetimi ve kontrol yapımıza yeni kazandırılan iç kontrol ve iç denetim kavramları kamu mali yönetim siteminde önemli hale gelmiştir.

Türkiye'de stratejik yönetim ve stratejik plana dayalı bütçeleme anlayışını getirmek amacıyla yasalaşan KMYKK, eski kamu mali yönetim sistemine getirilen eleştirileri ortadan kaldırmak ve daha sistemli ve programlı bir mali yönetim yapısı oluşturmayı hedeflemektedir. KMYKK, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun yetersizliklerini gidermek amacıyla çıkarılmıştır.

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği 5018 sayılı KMYKK ve İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'a dayanılarak hazırlanmıştır. Tebliğin hazırlanmasında COSO modeli, INTOSAI Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi ve Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları referans alınmıştır (Kaya, B.,2013). Tebliğ, kamu kurumlarının iç kontrol sistemlerinin kurulması ve yönetilmesine ilişkin kuralları düzenlemektedir. İç kontrole ilişkin mevzuat kapsamında iç kontrol sisteminin oluşturulması ve izlenmesinde birincil sorumluluk kamu kurumlarının üst yöneticilerine aittir. Öte yandan, iç kontrol sisteminin kurulması yönetsel bir görev ve sorumluluk olarak ilgili mevzuatı gereği Strateji Geliştirme birimlerine verilmiştir.

KMYKK'nın yürürlüğe girmesinden bu yana İDKK tarafından yerine getirilen ve diğer kamu idareleri nezdinde koordine edilen iç denetim düzenlemelerinde oldukça önemli yol alınmıştır. Uygulamada ve koordinasyonda bir kısım eksiklikler olsa da iç denetimin kamuda belirli bir farkındalık ve etki düzeyine ulaştığı söylenebilir. Diğer taraftan kamu idarelerinde iç kontrol sistemlerinin kurulması, bu çerçevede iç kontrollerin etkin bir şekilde tasarlandığı ve uygulandığını belirlemek biraz daha güç görünmektedir. Zira iç denetimin iç denetçiler eliyle yapılıyor olması ve bu görevlere iç denetçilerin atanması, idarelerde büyük çoğunlukla atanan bu iç denetçiler eliyle iç denetim görevlerinin İDKK'nın düzenlemeleri çerçevesinde ve koordinasyonu altında yürütülüyor olması iç denetimin önemli mesafe almasını sağlamıştır. İDKK'nın faaliyet raporlarında ortaya konulan iç denetçi atamaları ve bu insan kaynağı ile yapılan iç denetim ve danışmanlık faaliyetlerinin nicel sayılarındaki artış, iç denetimde sağlanan ilerlemeyi pozitif olarak ortaya koyduğu gibi yine İDKK'nın başlangıçta IIA standartlarından hareketle bu konuda çıkardığı ulusal iç denetim mevzuatı ve rehberlerin gelişimi de iç denetimde mevzuat, standart ve rehberlerin geliştirilmesinde dolayısıyla faaliyetlerin kalite standartlarının geliştirilmesinde oldukça yol alındığını ortaya koymaktadır. Ancak iç kontrol ayağının, yönetsel bir işlev olması, münhasıran bu faaliyetleri yapacak iç kontrolle görevli kadrolar ihdas edilmemiş olması, mevcut yönetim kadrolarına rutin yönetsel görevleri içinde bu türden sistematik bir görev yapma biçiminin dayatılmasının kapsamlı ve uzun erimli eğitimleri gerektirmesi nedenleri ile ağır aksak yürüdüğü gözlemlenmektedir. Bununla birlikte iç denetçilerin uygulama tecrübeleri ile sahada sıklıkla gözlemledikleri iç kontrol sisteminin kurulması ve uygulanmasına ilişkin tespitlerin ayrı bir çalışmada ele alınmasında yarar görülmektedir. Zira bu makale çalışmasının kapsamı iç denetim faaliyetlerinin durumunun bu alandaki verilerden hareketle değerlendirilmesi ile sınırlıdır.

Sayıştay'ın 2021 yılı dış denetim genel değerlendirme raporunda da; İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı hazırlanmadığı, bazı kamu kurumlarında eylem planlarının uygulamasına başlanılmadığı, bazılarında uygulanmada eksiklikler bulunduğu ya da uygulamanın süresinde tamamlanmadığı, planların izlenmediği ve gerekli değişikliklerin yapılmadığı, risklerin ve bunlara ilişkin kontrollerin ve bu kontrollerden sorumlu olanların belirlenmediği ya da bu konuda eksiklikler olduğu (Sayıştay, 2022) belirtilmiştir.

Sayıştay'ın aynı raporunda iç denetim birimleriyle ilgili olarak; bazı kamu idarelerinde iç denetim birimlerinin oluşturulmadığı, iç denetçi kadrolarına atama yapılmadığı (Sayıştay, 2022) şeklinde değerlendirmeler yapılmıştır.

Sayıştay'ın bu bulguları, İDKK'nın 2021 Kamu İç Denetim Genel Raporundaki değerlendirmelerle birlikte ele alındığında;

- 5018 sayılı yasaya tâbi kamu idarelerinde toplam 903 iç denetçi görev yapmakta olup, kamuda toplam kadro sayısı 2069 olduğu dikkate alındığında iç denetçi kadrolarının genel doluluk oranı %43,6'dır.

- 2021 yılı sonu itibarıyla iç denetçi kadrosu verilen 373 kamu idaresinin %32'sinde iç denetçi atanmamıştır. Genel bütçeli idarelerin %17'sinde, özel bütçeli idarelerin %18'inde, üniversitelerin %19'unda, mahalli idarelerin %44'ünde iç denetçi bulunmamaktadır. Diğer yandan, iç denetçisi olmayan sosyal güvenlik kurumu bulunmamaktadır.

Bu veriler Sayıştay'ın bu yöndeki eleştirileri/bulgusu ile örtüşmektedir. Toplamda boş iç denetçi kadrolarının oranı %56,3'tür. İç denetçi kadrosu verilen idarelerin %32'sinde hiç iç denetçi bulunmamaktadır. Bu eksiklik özellikle mahalli idarelerde %44'tür.

Diğer taraftan, KMYKK, bu yasaya tâbi kamu idarelerinden (3) ve daha fazla kadro verilen idarelerde iç denetim birimi kurulabileceğini hüküm altına almıştır. Kamu idarelerinin kadro sayıları ve dolayısıyla büyüklükleri ile orantılı olarak iç denetim birimi kurulan idare sayılarına bakıldığında;

- İç denetçilerin görev yaptığı 254 kamu idaresinin yaklaşık üçte birinde başkanlık kurulmuş, kalan üçte ikisinde 3'ten az iç denetçi birim başkanlığı olmaksızın görev yapmaktadır.

- Birim kurulan kamu idareleri içinde genel bütçeli idarelerden %80'inde, özel bütçeli idarelerden %40, üniversitelerden %44, sosyal güvenlik kurumlarının tamamında, mahalli idarelerin %20'sinde iç denetim birimi başkanlığı bulunmaktadır.

Bu veriler, yine özellikle mahalli idarelerde başkanlık kurulan idare sayısının çok düşük oranlarda kaldığını, özel bütçeli idareler ve üniversitelerde de yarım fazlasında birim başkanlığı bulunmadığını göstermektedir. Birim başkanlığı kurulması kadro sayıları ile ilgili yasal gereklilikle ilgili olmakla birlikte, boş kadrolara atamaların yapılması ve 3'ün üzerinde kadrosu bulunan kurumlarda birim başkanlığı kurulması iç denetim faaliyetlerinin kurumsallaşması açısından önem taşımaktadır.

İDKK'nın 2021 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporunda (KİDGR); iç denetim birimlerinin ve iç denetçilerin iç denetim ve danışmanlık faaliyetlerinin nicelik olarak istatistiklerinden hareketle faaliyet performanslarını değerlendirebilmek amacıyla iç denetim raporlarının yıllar itibarıyla toplam sayılarına bakıldığında, genel bütçeli idarelerde 2008-2023 yılları arasında 3540 rapor üretildiği, toplam rapor sayılarının yıllar itibarıyla değişim gösterdiği görülmektedir. İç denetimin kurulduğu 2008 yılından itibaren 2013 yılına kadar rapor sayısının artarak gittiği, 2014-2018 yılları arasında azaldığı, 2019 yılında birden artış göstererek yıllık 400'e yaklaştığı ve sonrasında tekrar azalarak 200'lü sayılara düştüğü görülmektedir.

İDKK'nın 2021 Yılı KİDGR'de 2021 yılında; kamu kurumlarından genel bütçelilerde 243, özel bütçelilerde 131, üniversitelerde 444, mahalli idarelerde 387 ve sosyal güvenlik kurumlarında 43 olmak üzere toplam 1248 iç denetim ve danışmanlık raporu düzenlenmiştir. İDKK'ya gönderilen rapor sayılarından, iç denetçi sayılarındaki değişimin ve raporların tamamlanmasını etkileyen pandemi gibi olağanüstü durumların rapor sayıları üzerinde etkili olduğunu göstermektedir. Nitekim İDKK'nın 2021 Yılı KİDGR'de pandemi sonrasında 2021 yılında denetim ve danışmanlık raporlarında önceki yıla göre %30'a varan artış gözlemlendiği belirtilmiştir (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2022).

İç denetimin kuruluşundan bu yana ürettiği raporlara ilişkin bu veriler, yıllar içinde değişim göstermekle birlikte iç denetimin kamu idarelerinin faaliyetlerinin geliştirilmesindeki işlevinin istikrarlı bir yapıya kavuştuğu, böylece kamu mali yönetimi ve kontrol yapısı içinde denetleme ve danışmanlık verme işlevlerinin kurumsallaştığını göstermektedir.

Sonuç olarak; iç denetim faaliyetlerinin kamu mali yönetimi ve kontrol yapısında faaliyete başladığı 2007 yılından itibaren yapılan yasal ve idari düzenlemeler ile yapılan iç denetçi atamaları sayesinde önemli bir yere ve işleve kavuştuğu, kamu mali yönetiminde KMYKK ile yaşanan paradigma değişimi sonucu ortaya çıkan stratejik planlama ve yönetim, kurumsal yönetim, iç kontrol, risk yönetimi kavram ve metodolojileri ile birlikte iç denetim metodolojisi çerçevesinde yürütülen iç denetim faaliyetlerinin önemli hale geldiği, iç denetim uygulamasının kamu idarelerinde zaman içinde kurumsallaştığı, idari birimlerin faaliyetlerine özellikle mali, sistem, performans ve bilgi teknolojileri alanlarındaki yeni denetim metotları uygulanarak sistemsiz katkılar sunduğu görülmektedir. İç kontrol faaliyetlerine ilişkin ise aynı şekilde pozitif bir gelişim trendi sağlanamadığı görülmektedir. Zira, Sayıştay (2022) Raporunda iç kontrol eylem planlarının hazırlanması ve uygulanması ile iç kontrol sisteminin kurulması ve yönetimine ilişkin belirtilen eksiklikler bu durumu ortaya koymaktadır. Aynı raporda yer alan araştırma sonucunda; *Sayıştay'ın 2021 yılında denetim yaptığı idarelerde iç kontrollerin işleyişine ilişkin sorulara verilen cevaplar neticesinde, denetlenen idarelerin yalnız %32'sinde iç kontrollere ilişkin gerekliliklerin yerine getirildiği ve etkin bir şekilde çalıştığı, geri kalan idarelerde iç kontrollere ilişkin gerekliliklerin yerine getirilmesinde ya da etkin olarak uygulanmasında eksikler olduğu* belirtilmiştir.

Öneriler; yönetime değer katmayı kendisine hedef edinen iç denetim fonksiyonunun bu amaç ve hedefini daha ileri düzeylere taşıyabilmesi için kamu kurumlarında faaliyet gösteren iç denetim birimlerinin genelinde gelişime ihtiyaç duyulan bazı alanlara ilişkin önerilere aşağıda yer verilmiştir:

Birincisi; kamu mali yönetim yapımıza son 20 yılda giren ve son 15 yıldır uygulanan iç denetimin kamu kurumlarında kurulması ve kurumsallaşması yönünde önemli mesafe alındığı, ancak aynı değerlendirmenin iç denetimin de bir parçası

olan iç kontrol sistemlerinin kurulması konusunda yapılamayacağı, iç kontrolün kurulmasında yönetsel olarak aynı oranda yol alınmadığı ve dolayısıyla iç kontrol yönetiminin bu anlamda aynı oranda kurumsallaşmadığı Sayıştay'ın 2021 yılı raporunda iç kontrol ortamının kurulması ve iç kontrollerin yeterliliğine ilişkin tespitlerinden anlaşılmaktadır. Ancak, bu makale çalışmasının kapsamı iç denetim faaliyetlerinin durumunun bu alandaki verilerden hareketle değerlendirilmesi ile sınırlı tutulduğundan, iç kontrol sisteminin kurulması ve uygulanmasına ilişkin değerlendirmelerin farklı akademik ve mesleki çalışmalarda ele alınmasında yarar görülmektedir. Diğer taraftan, kamu idarelerinde iç kontrol sistemlerinin kurulmasının 5018 sayılı KMYKK'nın temel düzenlemelerinden birisi olduğu, iç denetimin de iç kontrol sisteminin bir parçası olarak kurgulandığı göz önüne alındığında, iç denetim birimlerinin iç kontrol sisteminin kurulmasına yönelik çalışmalara yoğunlaşmasına gereksinim olduğu görülmektedir. Her ne kadar iç kontrol sistemi kurulması yönetime ait bir sorumluluk olsa da bu çalışmada da üzerinde durulduğu üzere iç denetimin yönetime bu konuda danışmanlık fonksiyonu çerçevesinde destek olması gerekmektedir. İç denetimin bu konuda yetişmiş ve tecrübeli insan kaynağı bulunmaktadır. İDKK'nın 2021 Yılı KİDGR'de; İç denetim birimlerinin iç kontrol iç denetim ilişkisinin güçlendirilmesi amacıyla bu konuda danışmanlık faaliyetlerine yoğunlaşması (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2022) yönündeki değerlendirmeleri de göstermektedir ki, iç denetimin kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin kurulmasında danışmanlık yoluyla öncülük etmesine gereksinim bulunmaktadır.

İkincisi; her ne kadar kamu kurumlarının genelinde iç denetçi atamaları yapılmış olsa da, Sayıştay Başkanlığı raporlarında da üzerinde durulan iç denetçi kadrosu olduğu halde atama yapılmayan kurumlara atama yapılması, bu konuda öncelikle hiç atama yapılmayan kurumlara atama yapılması, mahalli idarelerde bu eksikliğin daha fazla yaşandığı dikkate alınarak mahalli idarelerde iç denetçi atanmasına öncelik verilmesine gereksinim bulunmaktadır. Bu konuda gerek Sayıştay'ın 2021 yılı raporu gerekse İDKK'nın 2021 Yılı KİDGR göstermektedir ki; idarelerin yeterli sayıda iç denetçi ataması yapmalarına gereksinim bulunmaktadır.

Üçüncüsü; her ne kadar iç denetim birimlerinin KMYKK ile kurulduğu 15 yılı aşkın sürenin sonunda kurumsal bir yapıya kavuştuğu görülmekte ise de, kamu idarelerinde iç denetim birimi başkanlıklarının idare teşkilat yasalarındaki yerlerinin KMYKK'daki düzenlemelerle uyumlu olarak düzenlenmesi ve yine bu çerçevede iç denetim birimi başkanına KMYKK ve buna bağlı düzenlemelerle verilen görev ve sorumluluklarla uyumlu olarak başkanlık kadrosu tahsis edilmesi iç denetim birimlerinin kurumsallığını artıracaktır. Bu konuda İDKK'nın 2021 Yılı KİDGR'de; iç denetim birimlerinin idare teşkilat şemalarındaki yerlerinin belirlenmesinin iç denetim faaliyetlerinin paydaşları tarafından daha olumlu algılanmasına katkıda bulunacağı yönündeki değerlendirmesi de bu konuda bir düzenleme gereksinimi olduğunu göstermektedir.

Dördüncüsü; her ne kadar yetişmiş ve tecrübeli insan kaynağı mevcut olsa da, iç denetçiler için öngörülen asgari sürekli mesleki gelişim gerekliliği doğrultusunda, İDDK'nın son yıllarda iç denetimin kurulduğu ilk yıllarda olduğu gibi tüm kamu kurumlarına yönelik ortak eğitimler düzenlemediği görülmektedir. Nitekim bu konuda İDKK İç Denetim Strateji Belgesinde (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2020) iç denetçilerin yetkinliklerinin artırılması için meslek içi eğitime daha fazla önem verilmesi gerektiği, sürekli mesleki gelişimi sağlamak amacıyla iç denetim birimlerinin eğitim programları düzenlemeleri gerektiği yönündeki değerlendirme aslında İDKK'nın ortak eğitimler konusundaki işlevini bir kenara bırakarak iç denetçilere yönelik eğitimler verilmesi konusunu iç denetim birimlerine bıraktığını göstermektedir. Oysa, İDDK'nın tüm kamu kurumlarına yönelik düzenlediği ortak eğitimler iç denetçilerin birlikte eğitim almaları sayesinde iletişim ve sinerji etkisini oluşturmaktadır. Bu nedenle iç denetim birimlerinin kendi içinde organize ettikleri eğitimler yanında İDDK'nın düzenleyeceği ortak eğitimlere de gereksinim bulunmaktadır. Bunun yanında yine İDKK tarafından yayımlanan Strateji Belgesinde yer alan; iç denetçilerin uluslararası geçerliliği olan sertifikalarının teşvik edilmesi ve yurtdışı eğitim imkanları sağlanması konuları iç denetçilerin mesleki gelişimleri için önemli görülmektedir.

Beşincisi; İDKK'nun yayınladığı İç Denetim Strateji Belgesinde belirtilen; iç kontrol, risk yönetimi, kurumsal yönetim ve iç denetim alanındaki çalıştaylar organize edilmesi gerektiği yönündeki değerlendirme de iç denetim birimleri ve meslek örgütlerinin organizasyonunda mesleki seminer, çalıştay vb. ortak programlar düzenlenmesi gerekliliğine vurgu yapmaktadır, Kurulun kamu kurumlarına yönelik söz konusu önerisinin iç denetçilerin mesleki yeterlilik ve yetkinliklerinin gelişiminde önemli olduğu değerlendirilmekte olup, bu önerinin uygulamaya geçirilmesinde yine İDKK'nın öncülük ve koordinasyon işlevinin öne çıkarılmasına gereksinim olduğu değerlendirilmektedir.

Altıncısı; dönemsel gözden geçirme (iç değerlendirme) faaliyetleri ile birlikte iç denetim kalite güvence geliştirme programlarının bir parçası olan dış değerlendirme faaliyetlerinin standartlarda öngörüldüğü gibi kamu kurumlarında en geç (5) yılda bir yapılması standartlar açısından bir gereklilik olup, dış değerlendirmenin yapılması iç denetim birimlerinin faaliyetlerinde kalitenin artmasını teşvik edecek ve iç denetim faaliyetlerinin zamanla rutin ve durağan hale gelme riskini azaltarak iç denetim faaliyetlerine dinamizm sağlayacaktır. Bu konuya, İDKK'nın 2021 Yılı KİDGR'de yer verilmiş olup, raporda dış değerlendirme faaliyetlerine önümüzdeki dönemde devam edilmesi gerekliliğine vurgu yapılmıştır.

Yedincisi; İDKK'nın 2021 Yılı KİDGR'de, İDKK'nın kurumsal kapasitesinin merkezi uyumlaştırma fonksiyonunu yürütecek şekilde güçlendirilmesi gerekliliğine vurgu yapılmıştır. Bu konuda, Akbulut ve Kaş'ın (2018) çalışmasında; Cumhurbaşkanlığı yönetim sisteminde İDKK'nın doğrudan Cumhurbaşkanlığına bağlanması önerilmiştir. Bu öneri, iç denetim faaliyetlerine ilişkin düzenlemeleri yapmak ve tüm kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerini koordine etmekle görevli İDKK'nın kurumsal bağımsızlığının güçlendirilmesi açısından önemli görülmektedir.

Sekizincisi; İç denetim birimlerine KMYKK ile verilen görevlerin diğer denetim ve teftiş birimlerine genel kanunlarla verilen görevlere göre iç denetime münhasıran verilmiş görev ve yetkililerdir. Dolayısıyla KMYKK ile iç denetçilere verilen görev ve yetkilerin diğer denetim ve teftiş birimlerinin görevlerinden ayrık tutulması gerekmektedir. Bu konuda Akbulut (2015) araştırmasında; "5018 sayılı yasa kapsamında münhasıran iç denetime verilen görev ve yetkilerin iç denetim birimi başkanlıkları tarafından yürütülmesi, bu görevlere kamu kurumlarının teşkilat yasalarında iç denetim birimi başkanlıklarının görevleri olarak yer verilmesinin, KMYKK kapsamındaki denetim yetkilerinin teftiş/denetim birimlerinin genel denetim yetkilerinin kapsamının dışında kaldığına teftiş/denetim birimlerinin mevzuatlarında yer verilmesi" gerektiği belirtilerek İDKK'nın tavsiye kararı doğrultusunda düzenleme yapılması gerektiği belirtilmiştir (Akbulut, 2015). Bu konuda, İDKK'nın 2021 Yılı KİDGR'de, iç denetim birimi başkanlığının görevleri kapsamında yer alan faaliyetlerin diğer teftiş/denetim birimleri tarafından yürütülmemesi gerektiği (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2022:25-26) belirtilerek iç denetim birimleri ile diğer teftiş/denetim birimleri arasındaki KMYKK'ya dayalı görev ayrışmasının yasal gerekçesi ve bu konunun önemi vurgulanmış, böylece bu alanda yaşanabilecek sorunlara karşı önleyici nitelikte bir yaklaşım geliştirilmiştir.

Dokuzuncusu; iç denetimin KMYKK'daki tanımında öne çıkan mali yönetim süreçlerinin kontrolü ve bu kanuna dayalı olarak çıkarılan Yönetmelikte belirtilen beş denetim türünden birisi olan mali denetimlerin uygulanması konusunda İDKK tarafından çıkarılan; "Performans Denetimi Rehberi" ve "Kamu Bilgi Teknolojileri Denetimi Rehberi" benzeri bir "Mali Denetim Rehberi" bulunmayışının bir eksiklik olduğu değerlendirilmektedir. Mali denetim; mali mevzuata uygunluğu da kapsamında barındıran yasal uygunluk denetimi ile ilişkili olmakla birlikte bunun ötesinde kurum ve işletmelerin bütçeleri, mali tabloları ile diğer mali ve finansal verilerinin denetimini kapsadığından teknik anlamda mali denetim uygulamaları için ayrı bir rehber gereksinim olduğu değerlendirilmektedir. Nitekim İDKK'nın 2021 Yılı KİDGR'de 2021 yılı verilerine göre mali denetim türünde denetim raporunun yalnızca birkaç kamu kurumunda hazırlandığı (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2022: 56-109) görülmektedir. Bu durum kamu kurumlarında mali denetimlerin sınırlı kaldığını göstermektedir. Bu doğrultuda, İDKK tarafından bir "Mali Denetim Rehberi" hazırlanmasının mali denetim uygulamalarına yön vereceği ve bu denetim türünde çalışmaların artmasını sağlayacağı değerlendirilmektedir.

Kaynakça

- Abdioğlu, H. (2008, Ocak, Mart). İç Denetim Alanında Mesleki Yetkinliklerin Güçlendirilmesi Arayışları ve İngiltere ve İrlanda İç Denetçiler Enstitüsünün Yetkinlik Tanımlamaları. *Sayıştay*, 68.
- Akbulut, N., & Kaş, O. (2018). Cumhurbaşkanlığı Yönetim Sisteminde Kamu Denetimi ve İç Denetimin Yeri. *Denetişim Dergisi*, 8(18), 77-87.
- Akbulut, N. (2015). AB İlerleme Raporu- İç Denetim ve Teftiş Birimlerinde Görev Ayrımı. *Denetişim Dergisi*, Sayı (16), 34-38.
- Bozkurt, C. (2010, Nisan). Risk, Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Denetim. *Denetişim*, 17-30.
- Çevikbaş, R. (2011). Türkiye'de İç Denetim Kurumu. *Türk İdare Dergisi*, 67.
- Güler, A. & Arkın A. A. (2018). COSO 2017 Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesine Kontrol Öz Değerlendirme Yaklaşımıyla Bakış ve Bir Kurum Uygulaması-I. *Denetişim*, 45-62.
- Karahan, M. (2020). Türkiye'de Bağımsız Denetim ve Denetim Kültürünün Tarihsel Gelişim Süreci: Karşılaştırmalı Bir İnceleme. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi (Akad)*, 245-259.
- Kaya, B. (2013). Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistemi Oluşturma Faaliyetlerinde İç Denetçilerin Üstlenebilecekleri Rol ve Sorumluluklar. *Denetişim*, 20-31.
- Kaya, E. B. (2010). *Risk Odaklı İç Denetim ve Uygulaması*. Ankara.
- Kıral, H., & Hatipoğlu, İ. İ. (2017). Risk Yönetiminde Kontrol Öz Değerlendirme Yaklaşımı ve Strateji Geliştirme Birimlerinin Bu Kapsamda Üstlenebilecekleri Roller. *Amme İdaresi Dergisi*, 50(4), 115- 133.

Sayıştay. (2022). 2021 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü. (2008). *Uluslararası İç Denetim Standartları, Mesleki Uygulama Çerçevesi*. The IIA Research Foundation, Deloitte, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayını No:4 Türkçe Baskı, İstanbul, 2008.

Türedi, H., Karakaya, G., & İldem, M. (2015, Ocak-Mart). Kurumsal Yönetim ve İç Denetim İlişkisi. *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 96.

İnternet Kaynakları

Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2005). *AB ve İç Kontrol Müzakere Süreci*.

<https://www.hmb.gov.tr/ab-birligi-ve-ic-kontrol-muzakere-sureci>. (Erişim tarihi: 11.06.2023)

Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2007). İç Kontrol Standartları Tebliği.

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/12/20071226-21.htm> (Erişim tarihi: 05.07.2023)

Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2019). Kamu İç Denetim Standartları (KİDS).

https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/kamu_ic_denetim_standartlari.pdf. (Erişim tarihi: 05.07.2023)

Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2020). *2021-2023 yılı Kamu İç Denetim Strateji Belgesi*. İç Denetim Koordinasyon Kurulu. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2020/12/2021-2023-StratejiBelgesi.pdf>, (Erişim tarihi: 11.06.2023)

Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2022). *2021 Kamu İç Denetim Kurumları Genel Raporu*. İç Denetim Koordinasyon Kurulu. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2022/08/2021-Kamu-Ic-Denetim-Genel-Raporu-Son-Hali.pdf>, (Erişim tarihi: 11.06.2023)

Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2023). *Mevzuat*. İç Denetim Koordinasyon Kurulu. <https://www.hmb.gov.tr/idkk-mevzuat>. (Erişim tarihi: 11.06.2023)

Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2023b). 2022 Faaliyet Raporu. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2023/03/2022-HMB-Idare-Faaliyet-Raporu-.pdf> (Erişim tarihi: 19.08.2023)

IIA. (2023). Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi, <https://www.theiia.org/en/standards/international-professional-practices-framework/> (erişim:11.08.2017)

Kıral, B. (2020). Nitel Bir Veri Analizi Yöntemi Olarak Doküman Analizi. <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1156348>. (Erişim tarihi: 21.07.2023)

Türkiye İç Denetim Enstitüsü. (2017). <https://www.tide.org.tr/page/16/Tuzuk>. (Erişim tarihi: 06.07.2023).

Uzun, A. K. (2009). Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve İç Denetim Yaklaşımı. *Denetişim*, 60. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/208992>. (Erişim tarihi: 11.06.2023).