KAMU İÇ DENETİM GENEL RAPORLARININ İÇERİK ANALİZİ

(CONTENT ANALYSIS OF PUBLIC INTERNAL AUDIT GENERAL REPORTS)

Ali Kasım ARKIN*

ÖZ

Çalışmanın temel amacı, yaklaşık 15 yıldır Türk Kamu Yönetiminde yürürlükte bulunan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun önemli bileşenlerinden biri olan iç denetim faaliyetini, idareler tarafından üretilen bilgiler üzerinden bir değerlendirmeye tabi tutmaktır. Çalışma, idareler tarafından üretilen iç denetim faaliyet raporlarının İç Denetim Koordinasyon Kurulunun konsolide ettiği genel raporları üzerinden "belge tarama" yöntemi kullanılarak yapılan bir içerik analizi araştırmasından oluşmaktadır. Çalışma kapsamında, 2008-2019 yılları arasında yayınlanan 12 adet Kamu İç Denetim Genel Raporu ele alınarak idareler, denetim türleri, iç kontrol ve kurumsal risk yönetimi, denetim konusu ve denetlenen birimler üzerinden içerik analizi yapılmıştır. Çalışmada, nitel verilerin analizi için MAXQDA 2018 programı kullanılmıştır. Çalışmada yapılan analizler sonucu elde edilen bulgulara göre,tüm raporlamalar içinde Özel Bütçeli İdarelerin %33,5 ve Mahalli İdarelerin %32,6 oranında bir dağılıma sahip olduğu görülmektedir. İdarelerde yapılan Sistem Denetimi miktarında 2008 yılından itibaren artan bir eğilim göze çarpmaktadır. 2019 yılında bu eğilimde bir düşme görünmektedir. Uygunluk denetimi için ise 2008 ve 2019 yılları hariç olmak üzere denetim için bir ana eksen oluşturduğu görünmektedir. Denetim türlerine bakıldığında; 4341 adet Uygunluk Denetimi, 3340 adet Sistem Denetimi, 1065 adet Sistem ve Uygunluk Denetimi, 147 adet Mali Denetim, 134 adet Bilgi Teknolojileri Denetimi, 55 adet Performans Denetimi, 33 adet Sistem, Uygunluk ve Mali Denetimi, 24 adet Uygunluk ve Mali Denetim, 16 adet Bilgi Teknolojileri ve Sistem Denetimi, 11 adet Sistem ve Mali Denetim, 6 adet Bilgi Teknolojileri ve Uygunluk Denetimi, 3 adet Performans Denetimi ve Uygunluk Denetimi ve 1 adet Sistem ve Performans Denetimi gerçekleştirilmiştir. İdareler tarafından 206 adet İç Kontrol ve 7 adet Kurumsal Risk Yönetimi konulu iç denetim faaliyeti yürütülmüştür. Çalışma sonucunda idarelerin kurumsal sürdürülebilirlik açısından, ilerleyen yıllarda Performans Denetimi ve Bilgi Teknolojileri Denetimi ile Kurumsal Risk Yönetimi çalışmalarına önem vermeleri önerilmektedir.

Anahtar Kelimeler: İç Denetim, Denetim Raporu, İçerik Analizi, İç Kontrol.

JEL Kodları: M40, M42

* İç Denetçi (CGAP, CCSA), Düzce Üniversitesi, Düzce, Orcid Id:0000-0002-6826-0998, aliarkin@duzce.edu.tr
Yazı Gönderim Tarihi: 03.06.2021, Yazı Kabul Tarihi: 24.09.2021

ABSTRACT

The main purpose of the study is to evaluate the internal audit activity, which is one of the important components of the Public Financial Management and Control Law No. 5018, which has been in force in the Turkish public administration for about 15 years, on the basis of the information produced by the administrations. The study consists of a content analysis research conducted by using the "document scanning" method on the general reports of the internal audit activity reports produced by the administrations, which are consolidated by the Internal Audit Coordination Board. Within the scope of the study, 12 Public Internal Audit General Reports published between 2008-2019 were handled and content analysis was carried out on administrations, audit types, internal control and corporate risk management, audit subject and audited units. In the study, the MAXQDA 2018 program was used for the analysis of qualitative data. According to the findings obtained as a result of the analyzes made in the study, it is seen that the Special Budget Administrations have a 33.5% and the Local Administrations have a 32.6% distribution among all the reports. An increasing trend has been observed in the amount of System Audits carried out in administrations since 2008. In 2019, this trend seems to decline.

For the compliance audit, it seems to form a main axis for the audit, except for the years 2008 and 2019. Looking at the types of audit; 4341 Compliance Audits, 3340 System Audits, 1065 System and Compliance Audits, 147 Financial Audits, 134 Information Technology Audits, 55 Performance Audits, 33 System, Compliance and Financial Audits, 24 Compliance and Financial Audits, 16 Information Technologies and System Audits, 11 System and Financial Audits, 6 Information Technologies and Compliance Audits, 3 Performance Audits and Compliance Audits and 1 System and Performance Audit were carried out. According to the reports whose content analysis was made, 206 Internal Control activities and 7 Enterprise Risk Management activities were carried out by the administrations. As a result of the study, it is recommended that administrations give importance to Performance Audit and Information Technology Audit and Enterprise Risk Management studies in the coming years in terms of corporate sustainability..

Keywords: *Internal Audit, Audit Report, Content Analysis, Internal Control.*

JEL Classification: *M40, M42*

1. GİRİŞ

Türkiye'nin 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (24.12.2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve bütün hükümleriyle 01.01.2006 tarihi itibariyle yürürlüğe giren) ile tanışmasıyla kamu iç mali kontrol sisteminde yeni bir paradigmaya geçiş yapılmıştır. Bu paradigmanın en önemli unsurlarından birisi ise Kanun tarafından düzenleyici ve denetleyici kurumların hariç tutulduğu genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri bünyesinde iç denetim sisteminin kurulması olmuştur.

İç denetim sisteminin kurulmasındaki beklentiler; kurum kaynaklarının ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ile kurumsal yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin yeterlik ve etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla denetim faaliyetlerinin yürütülmesi olmuştur. Bu kapsamda kurum faaliyetlerine katma değer sağlamak iç denetçiler için öncelik olmuş ve bu katma değeri sağlama aracıda hazırlanan iç denetim raporları olmaktadır.

Kamu idarelerinde üst yöneticinin ve üst düzey yöneticilerin de görüşlerini alarak iç denetçilerin aktif katılımıyla denetim stratejisi belirlenmekte, üç yıllık iç denetim planı ve yıllık iç denetim programını hazırlanmaktadır. İç denetim planlarının oluşturulmasında üst yöneticinin beklentileri ve hedefleri ön planda olmaktadır.

5018 sayılı Kanunun 67/h maddesinde; İç Denetim Koordinasyon Kurulunun (bundan sonra Kurul olarak anılacaktır) kamu kurumlarınca/idarelerince gönderilen iç denetim raporlarını değerlendirip sonuçlarını konsolide edeceği ifade edilmiştir. 5018 sayılı Kanunun kapsamı içerisinde olup iç denetimle ilgili hükümlere tabi olan kamu idareleri, yıllık olarak yürütmüş oldukları faaliyetler ekseninde hazırladıkları iç denetim faaliyet raporları ile denetim uygulamaları sonuçlarıyla üretilen iç denetim raporlarının bir özetini (izleme sonuçlarıyla birlikte) her yıl belli dönemlerde düzenli olarak Kurula göndermektedirler. Kurul bu raporları konsolide ederek 2008-2019 yılları arasında toplam 12 adet Kamu İç Denetim Genel Raporu yayımlamıştır. Çalışma kapsamında, yayımlanan Genel Raporlar ele alınarak idareler, denetim türleri, iç kontrol ve kurumsal risk yönetimi, denetim konusu ve denetlenen birimler üzerinden içerik analizi yapılmıştır. Çalışmada "belge tarama" yöntemi kullanılmış ve nitel verilerin analizi için MAXQDA 2018 programı kullanılmıştır.

Kamu idareleri tarafından yaklaşık 15 yıldır yürütülen iç denetim faaliyetinin sistem-risk odaklı bir anlayışla yapıldığı varsayılmaktadır. Bu varsayım altında kamu iç denetçilerinin uyguladıkları iç denetim türleri ile iç kontrol ve kurumsal risk yönetimi denetimlerinin raporlar üzerinden incelenmesi bu çalışmanın temel problemini oluşturmaktadır.

1.1. Problem

Çalışmamın problemini tanımlamak için iç denetim tanımından hareket edilmektedir. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yapılan ve oldukça açık bir tanım olan iç denetim: "Bir örgütün/kurumun yürütmüş olduğu faaliyetlerini/eylemlerini geliştirmek ve bu faaliyetlere katma değer katma amacı güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetler bütünüdür. İç denetim, örgütün/kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetişim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ve hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmaktadır (IIA, 2009)." Yürütülen bu faaliyetler sonucunda iç denetçiler tarafından raporlar üretilmektedir.

İç Denetim Raporu, kurumlarda görev alan iç denetçiler/iç denetim birimleri tarafından yapılan her türlü sistem, uygunluk, mali, performans ve mali, bilgi teknolojisi denetimi faaliyetleri sonucunda düzenlenmektedir.

İç denetimin amaçları çok fazla olmasına rağmen bunların en önemlisi kurumun hem içeriden hem de dışarıdan uğrayabileceği veya uğradığı riskleri tespit etmek, etkisini olabildiğince azaltmak ve imkan var ise ortadan kaldırmak oluşturmaktadır. Kurum mevcut olan yasal düzenlemelere uyumu, bir faaliyetin akışı esnasında kurumun mevzuatına yönelik herhangi bir aykırılık olup olmadığı, kurumun

amaçları ve hedefleri doğrultusunda çalışılıp çalışılmadığı, kurum kaynaklarının etkin/etkili kullanılıp kullanılmadığı, kurum içinde üretilen ve kullanılan bilgilerin güvenilir olup olmaması vb. unsurlar kurumun karşılaşabileceği temel riskler olarak görülebilir (Neşeli, 2010, 23-24). Bu kapsamda iç denetimin amaçlarını yansıtabileceği en etkin araç raporlamalar olmaktadır. Raporlamalar sadece kurumsal durumun bir röntgenini çekmemekte, idarelerin genel raporlamaları düşünüldüğünde yapısal bir MR[1]'ı (Manyetik Rezonans) da iç denetim özelinde bize sunmaktadır. Kamu idarelerinin 2008 yılından itibaren iç denetim raporlamalarına başlaması; Türkiye'de hem kamu yönetimi hem de denetim fonksiyonu açısından yeni bir dönemi başlatmıştır. Kamu İç Denetim Genel Raporları, Türkiye'deki iç denetimin nereden nereye geldiği ve bundan sonraki hangi süreçlerle nerelere gitmesi gerektiğinin anlaşılması ve gerçekleştirilen iç denetim faaliyetlerinin Kanun'da öngörülen amaçlarla ne kadar uyumlu olduğunun görülerek iç denetimin gelişiminin açıklanması açısından önemlidir.

Sonuç olarak Türkiye'de kamu iç denetçilerinin uyguladıkları iç denetim türlerinin Kanun'da öngörülen iç denetim sisteminin genel amaçlarıyla ne kadar örtüştüğü ve denetim türü tercihlerinin altında yatan etkenlerin incelenmesi bu çalışmanın temel problemidir.

1.2. Amaç

Çalışmanın temel amacı, yaklaşık 15 yıldır Türk kamu Yönetiminde yürürlükte bulunan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun önemli bileşenlerinden biri olan iç denetim faaliyetinin idareler tarafından üretilen bilgiler üzerinden bir değerlendirmeye tabi tutularak, problem olarak belirtilen hususların açıklanmasına ışık tutabilmektir.

Bu genel amaç doğrultusunda çalışmada değerlendirilmeye alınan raporlar çerçevesinde şu alt sorulara yanıt aranacaktır:

1) Kamu idarelerinde uygulanan denetim türleri nelerdir?

2) Denetim türlerinin idarelere göre dağılımı nelerdir?

3) Hangi tür denetimler ön plana çıkmaktadır (daha fazla tercih edilmektedir)?

4) İç kontrol ve kurumsal risk yönetimi ne oranda denetlenmiştir?

5) Denetim konularında hangi başlıklar ön plandadır?

6) Denetlenen birimler hangileridir?

7) 2008-2019 yılları arasında hangi denetim konularına değinilmektedir? (Son yıllarda trend ne şekilde değişmektedir)

8) Denetimi yapılan konu başlıkları bağlamında idarelerin denetim politikası nasıldır?

9) İdarelerin denetim politikası ile kamu yönetiminin politikaları arasında nasıl bir ilişki vardır?

1.3. Önem

Bu çalışma öncelikle, Türkiye'de iç denetimin genel durumunu gösteren Kamu İç Denetim Genel Raporlarında yer bulan denetim raporlarının iç denetimin anlayışına göre değerlendirilecek olması açısından önemlidir. Çalışmanın bu yapısıyla literatüre önemli ve farklı bir katkı sağlayacağı belirtilebilir. Türkiye'de kamu idarelerinde yürütülen iç denetimin içerik çalışmalarında bu çalışma önemli bir katkı sağlayabilecektir.

Türkiye'de kamu yönetiminin ve dolayısıyla buna bağlı olarak kamu idarelerindeki iç denetim politikalarının ve iç denetimin nereden nereye geldiğinin raporlar özelinde incelenmesi anlamında da çalışma değerli katkılarda bulunmaktadır. Bu sayede ülkede kamu yönetiminde yaşanan değişim ya da dönüşümün izlerinin takip edilmesi bağlamında çalışma önemli bir bakışta bulunmaktadır.

İç denetimin geleceğine yönelik olarak ise, bu çalışma ile iç denetim faaliyetlerinin nereden nereye geldiği-

1 MR-Manyetik Rezonans; büyük mıknatıslarla oluşturulan güçlü manyetik alan içinde radyo dalgaları kullanılarak belirli anatomik yapıları, diğer yapılardan net olarak ayırt etmek, sağlıklı ve hastalıklı dokular arasındaki farklılıkları saptamak ve tanımlamak için kullanılan bir tıbbi tekniktir. Burada iç denetim raporlarındaki bulgular ile MR metaforu kullanımı yapılmıştır.

nin ortaya konulmasından hareketle denetim aygıtının yeni bir vizyonla sahiplenmesi yönünden kamu idareleri açısından yeni öngörülerde bulunabilmeyi kolaylaştırabilecektir.

İç denetim faaliyetinin, ülkemiz kamu politikalarının belirlenmesi ve değişmesinde önemli bir araç olduğu varsayılırsa, çalışma bu aracın incelenmesi açısından da önemlidir.

Ayrıca çalışma, raporlardaki denetim türlerinin genel bir MR'ını çekiyor olması nedeniyle iç denetçilerin mesleksel gelişimlerine yön verme açısından bir yol haritası özelliğine de sahiptir.

Sonuç olarak çalışmanın literatüre olduğu kadar iç denetim faaliyetinin gelişimine ve ülkenin kamu politikalarının belirlenmesine ve yön vermesine dair katkı sağlayabileceği düşünülmektedir.

Literatürde daha önceden Kamu İç Denetim Genel Raporları ile ilgili herhangi bir akademik çalışma yapılmadığı görülmektedir. Bu nedenle mevcut çalışma hem Türkiye'de iç denetimin gelişiminin bu genel raporlar üzerinden izlenmesi hem de literatürde bir ilkin gerçekleştirilmesi anlamında önemli bir katkıda bulunacaktır.

1.4. Tanımlar

Çalışma kapsamında yaygın olarak kullanılan teknik anlamlara sahip belli başlı kavramlara ilişkin tanımlar aşağıda açıklanmıştır:

Uygunluk denetimi: Kamu idarelerinin yürütmüş oldukları faaliyet ve işlemlerinin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik, yönerge ve diğer mevzuata uygunluğunun incelenmesidir (KİDR, 2013, s. 34).

Sistem denetimi: Kurumlarda 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 değerlendirilmesi ve analiz edilmesidir (KİDR, 2013, s. 35).

Mali denetim: Kurumun gelir, gider, varlık ve yükümlülüklere ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun; mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin genel bir değerlendirilmesidir (KİDR, 2013, s. 34).

Performans denetimi: Kurum yönetiminin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin (etkinliğinin), ekonomikliğin ve verimliliğin genel bir değerlendirilmesidir (KİDR, 2013, s. 34).

Bilgi teknolojileri denetimi: Denetlenen birimin elektronik bilgi sistemlerinin erişilebilirliğinin, sürekliliğinin ve güvenilirliğinin değerlendirilmesidir (KİDR, 2013, s. 35).

İç kontrol: Kurum yönetimine hedef ve amaçlarını gerçekleştirebilmesi için makul güvence veren belli başlı politika ve yönergelerden oluşmaktadır. Bu kurum genelinde var olan politika ve yönergeler genellikle kontroller olarak adlandırılır ve bir araya geldiklerinde bütününe kurumun iç kontrol yapısı denmektedir (Arens, Elder & Beasley, 2014, s. 308). İç kontrol genel olarak, bir kurumdaki hile, yolsuzluk, hatalar ile kanun, yönerge ve yönetmeliklere aykırı eylemlerin ortadan kaldırılmasında birinci savunma hattını oluşturmaktadır. Gerçekte iç kontrol kurum üst yönetimin bir sorumluluğu altındadır. İç kontrolün yönünü ve akışını üst yönetim belirlemektedir. Diğer bir ifadeyle, "İç kontrol bir kurum yönetiminin ayrılmaz bir aygıtı olup; kurum faaliyetlerinde etkinlik, finansal raporlama ve iç/dış kullanıma ilişkin diğer raporların güvenilirliği, yürürlükteki yasalara ve düzenlemelere uygunluk amaçlarının gerçekleştirilmesi konusunda makul bir güvence sağlayan, kurum faaliyetlerinin süreklilik temelinde bir dizi eylem ve faaliyet olan mutlak olmayacak şekilde güvence sağlayan kurum yönetiminin önemli ve kritik bir öğesidir." (Demirbaş, 2013).

Kurumsal risk yönetimi: Kurumların yapısında sistemsel bir risk yönetimi planının eksikliğini gidermek için, 2004 yılında COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) bir Kurumsal Risk Yönetimi çerçevesi (COSO-KRY) oluşturmuştur. COSO-KRY, Kurumsal Risk Yönetimi'ni "kurum hedeflerine ulaşılması konusunda

makul bir güvence sağlamak" için tasarlanmış bir kurumsal risk değerlendirme ve yönetim süreci olarak tanımlamaktadır. Risk yönetiminin benimsenmesi, kurumsal risk düzeyini özel olarak değiştiremese de, muhtemelen olan risklerin gerçek ölçümünü/hesaplanması ve kurum genelinde izlenmesini doğrudan ve etkin bir şekilde etkilemektedir (Callahan & Soileau, 2017, s. 122-123). Bir başka ifade ile kurumsal risk yönetimi, bir kurumun kurumsal hedeflerine ulaşmasını etkileyebilecek potansiyel olayları tanımlayan, risk alma tercihi veya istekliliği sınırları içinde yöneten ve kurum hedeflerinin başarılması konusunda makul derecede güvence sağlayan, kurum genelinde yapılandırılmış ve kurum yönetim kurulundan, yönetimden ve diğer çalışanlardan etkilenen bir süreçtir (COSO, 2004, s. III). Kurumsal risk yönetimi öncelikle risklerin tanımlanıp belirlenmesi ile başlamakta, daha sonraki aşamada risk analizi ile etki ve olasılıklar hesaplanmaktadır. Bu hesaplamadan sonra gerekli kontrollerin tasarımı, kurulumu ve çalıştırılması ile devam etmektedir. Son aşamada ise iyileştirme ve izleme faaliyetlerinin yürütülmesidir.

İç denetim**:** Genel olarak, mali eksenli ya da mali olmayan bütün faaliyetlerin kontrol edildiği bir denetim türü olarak ifade edilebilir. Kurumların sahip oldukları varlıklarının zarara uğrama riski durumunda korunma önlemlerinin incelenmesi, uygulamada önceden tespit edilmiş kurum politikalarına uyumun derecesinin değerlendirilmesidir (Güredin, 2007: 15). Bir başka tanımda ise iç denetim; "kurum genelinde kurulu olan risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini/etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemsel ve disiplinli bir yaklaşım sağlayarak kurumun amaçlarına ve hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmak" şeklinde ifade edilmiştir (IIARF, 2003). İç denetim yürüten birim ve kişiler doğrudan kurum faaliyetlerinin sorumluluklarını üstlenmemekle birlikte iç kontrol, risk yönetimi ve kurumsal yönetim gibi kurum faaliyetlerini de iç denetim/denetim kapsamına almaktadırlar.

Çalışma üç bölümden meydana gelmektedir. Çalışmanın ilk bölümünde Türkiye'deki mevcut iç denetim sürecine yer verilmiştir. İkinci bölümde ise, iç denetim raporu üreten idareler, iç denetim rapor türleri, iç kontrol-kurumsal risk yönetimi, denetlenen birimler ve denetim konularına göre çalışma için içerik analizleri yapılmıştır. Üçüncü bölümde, çalışma için bir sonuç sunulmuştur.

2. TÜRKİYE'DE İÇ DENETİM SÜRECİ

Türkiye'de iç denetim öncelikle özel sektör tarafından uygulanmaya başlamış olup, özellikle uluslararası şirketlerin Türkiye" deki iştirakleri, şubeleri ve temsilciliklerinde yaygınlaşmıştır. Günümüzde ise, ülkemizin önde gelen şirketlerinde uluslararası standartlara uygun iç denetim uygulamaları mevcuttur. 1995 yılında Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA) akredite edilmiş şubesi olarak Türkiye İç Denetim Enstitüsünün (TİDE) kurulmasıyla birlikte, Türkiye" de uluslararası standartlarda iç denetim meslekî gelişim ve paylaşım platformu oluşturulmuştur (İDKK, 2009, s.2).

24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan ve bütün hükümleriyle 01.01.2006 tarihi itibariyle yürürlüğe giren 5018 sayılı Kanun, düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç olmak üzere genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri bünyesinde iç denetimin kurulmasını öngörülmüştür. Anılan Kanun çerçevesinde, iç denetim faaliyetinin sağlıklı bir şekilde hayata geçirilmesi ve kamu idarelerinde uygulanabilmesi için gerekli çalışmalar yapılmış ve gerek idari kapasitenin gerekse yasal altyapının oluşturulması noktasında son derece önemli adımlar atılmıştır (İDKK, 2009, s.3).

Bu önemli adımlardan birisi de 5018 sayılı Kanunun 66'ncı maddesi gereğince; Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun (İDKK) oluşturulması olmuştur. İDKK, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemekte, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak çeşitli görevler yürütmektedir. Bu görevlerden birisi de idarelerin iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Hazine ve Maliye Bakanına sunmak ve bu raporları kamuoyuna açıklamak oluşturmaktadır.

Çalışmada kamuoyuna açıklanan bu raporlar ile üretilen bilgiler üzerinden başta iç denetim türleri olmak üzere denetim faaliyetleri üzerine bir içerik analizi yoluyla değerlendirme amaçlanmıştır.

2.1. İç Denetim Terminolojisi

TİDE tarafından "iç denetim" kavramı; kurumun tüm faaliyetlerinin denetlenmesini, geliştirilmesini ve iyileştirilmesini olanaklı kılmak doğrultusunda kuruma katkı sağlayan, kurumu güvenli kılan, kuruma danışmanlık hizmeti vererek riskleri yöneten ve kurumda gerçekleştirilen tüm kontrollerin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi ile kurum amaçlarına ulaşılması sürecini destekleyen bağımsız ve tarafsız bir süreç olarak tanımlanmaktadır (Korkmaz, 2007, s.5).

Mezkur kanunun 63' üncü 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 faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir." olarak tanımlanmıştır.

İç denetim faaliyetleri; kuruma yönelik faaliyetlerin etkin olarak ve yeterli düzeyde kaydedilmesini, risklerin incelenmesini, mali sistemlerin gözetimini, mali tabloların güvenilirliğini, tüm kurum iş ve işleyişlerinin yasal mevzuata ve standartlara uyumunun yapılmasını, danışmanlık hizmeti sürecinde tavsiyelerde bulunulmasını, gerçekleştirilen incelemelerin değerlendirilerek raporlanmasını ve raporların takibinin yapılmasını sağlayacak kapsamda gerçekleştirilmektedir (Özbek, 2012, s.19-20).

Anılan maddede ayrıca, iç denetimin iç denetçiler tarafından yapılacağı ve kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabileceği de ifade edilmiştir (İDKK, 2010, s.13).

2.2. İç Denetim Sürecinin İşleyişi

İç denetim faaliyetlerinin; kurum kaynaklarının ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ile kurumsal yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin yeterlik ve etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen "Kamu İç Denetim Standartları (KİDS)"na uygun olarak yürütülmesi gerekmektedir (KİDR, 2013, s.4). Kurumlarda bu faaliyetler iç denetim birimleri ve iç denetçiler tarafından yürütülmektedir.

Mezkur kanunun 64 üncü maddesinde, iç denetçinin görevleri sayılmış ve söz konusu madde uyarınca iç denetçinin/denetçilerin, aşağıda belirtilen görevleri yerine getireceği belirtilmiştir:

a) Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek.

b) Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.

c) Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak.

d) İdarenin harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek.

e) Malî yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak.

f) Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak.

g) Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.

İç denetçi/denetçiler bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen kamu iç denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirmektedirler.

Denetim görevi, esas olarak üç ana KİDS grubu tarafından düzenlenmektedir (KİDR, 2013, s.35). Denetim Görevinin Planlanması (KİDS 2200); iç denetçiler, her bir görev için; amaçları, kapsamı, süre planı ve

kaynak dağılımı hususlarını da dikkate alan bir çalışma planı hazırlamak ve yazılı hâle getirmek zorundadır. Plan İdarenin stratejilerini, hedeflerini ve göreve ilişkin riskleri dikkate almalıdır. Denetim Görevinin Yürütülmesi (KİDS 2300); iç denetçiler, üstlendikleri görevin hedeflerine ulaşmak için yeterli bilgileri belirlemek, analiz etmek, değerlendirmek ve kayıtlı hale getirmek zorundadır. Denetim Sonuçlarının Raporlanması (KİDS 2400); iç denetçiler, görev sonuçlarını raporlamak zorundadır (KİDS, 2017).

5018 sayılı Kanunun 64'üncü maddesinde ayrıca iç denetçilerin, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunacağı, bu raporların üst yönetici tarafından değerlendirilmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile malî hizmetler birimine verileceği, iç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemlerin, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderileceği hususuna yer verilmiştir.

3. İÇ DENETİM GENEL RAPORLARININ İÇERİK YÖNÜNDEN ANALİZİ

Bu bölümde içerik analizine yönelik olarak araştırmanın temel varsayımları ve sınırlılıkları, yöntemi, bulguları ve sonuçlarının değerlendirilmesi yapılmıştır.

3.1. Araştırmanın Temel Varsayımları ve Sınırlılıkları

Çalışma, 2008-2019 yılları arasında hazırlanan Kamu İç Denetim Genel Raporlarının içeriğine yönelik birkaç varsayım içermektedir:

- İdarelerin yürüttüğü denetimler içerisinde Performans Denetimi ve Bilgi Teknolojileri Denetiminin 2016 yılından sonra oransal olarak artış sağlayacağı varsayılmaktadır.
- İdarelerin denetim faaliyetlerindeki ağırlığının Uygunluk Denetimi ve Sistem Denetimi olacağı varsayılmaktadır.
- İdarelerin her yıl hem İç Kontrol hem de Kurumsal Risk Yönetimi ile ilgili iç denetim faaliyeti yürüttüğü varsayılmaktadır.

Çalışmanın temelini oluşturan problem, yöntem ve bulgulara yönelik yapılan yorumlara ilişkin mevcut sınırlıklar aşağıda sunulmuştur:

- Çalışma, Kurul'un 2008-2019 yılları arasında yayımladığı toplam 12 adet Kamu İç Denetim Genel Raporu ile sınırlıdır.
- Çalışma raporların tüm içeriği değil, yalnızca idareler itibarıyla yılı denetim faaliyetlerindeki denetimlerin içerik analizi uygulamasıyla sınırlı tutulmuştur.
- Raporlarda denetim konusu olmayan denetim faaliyetleri sınırlıklar dışındadır (Örneğin 2011 yılı raporundaki Van Özel İdaresi verisi).
- Raporlarda denetim konusu olarak denetim rapor sayısını verenler sınırlıklar dışındadır (Örneğin 2011 yılı raporundaki Sivas Belediyesi'nin 11 adet iç denetim raporu ifadesi).

3.2. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada temel yöntem olarak "belge tarama" kullanılmıştır. Bu kapsamda bir tarama modeli, geçmişte yaşanmış olmuş bitmiş ya da halen var olan bir durumu var olduğu şekliyle ortaya koymayı amaçlayan yaklaşımdır. Tarama modelini kullanan bir araştırmacı, bireyin ya da nesnenin doğrudan kendisini ele alabileceği gibi, önceden tutulmuş çeşitli kayıtlara (yazılı doküman, görüntü ve ses kayıtları, istatistiki veriler, resimler vb.) eski verilere ve alandaki uzman kişilere başvurabilir. Araştırmacı, sonrasında elde edeceği bu dağınık verileri bir sistem içinde kendi gözlemleri ile birleştirip yorumlayabilir (Karasar, 2017, s. 109). Tarama modellerine ilişkin genel tarama modelleri ve örnek olay taramaları olmak üzere temelde iki yaklaşım bulunmaktadır. Araştırmada kullanılan Kamu İç Denetim Genel Raporlarındaki idareler tarafından kullanılan denetim türlerinin ve denetim konularının ortaya konulacağı bu içerik analizi çalışmasında "genel tarama modeli" kullanılmıştır. Genel tarama modelleri için "çok sayıda elemandan oluşmuş bir evrende, evren hakkında genel bir yargıya varmak amacı ile evrenin tümü alınabilir ya da evrenden alınacak bir grup, örnek ya da örneklem üzerinde yapılan tarama

düzenlemeleri" ifadesi kullanılabilir (Karasar, 2017, s. 111).

Çalışma kapsamında uygulanan içerik analizinin uygulama aşamaları aşağıda sıralanmıştır (Hansen, 2003, s. 60):

- Araştırma Probleminin Tanımlanması-Konu ve Sorun Seçimi
- Araştırma Evreninin Belirlenmesi ve Örneklem Seçimi
- Araştırma Kategorilerinin Oluşturulması ve Tanımlanması
- Kodlama Cetvelinin Oluşturulması
- Kodlama Cetvelinin Sınanması ve Güvenirliğinin Ölçülmesi
- Veri Girişinin Yapılması, Analizi ve Yorumlanması

İçerik analizinde öncelikle kodlama yapılmakta, kodlar kategoriler altında toplanmakta ve son aşamada ise kategoriler belli başlı temalar altında toplanmaktadır. Birbiriyle bağlantılı olan ve birbirine benzer ilişkisi olan veriler (kodlar), belirli kavramsal çerçevelere (kategoriler) ve bunlarda temalar içerisinde toplanarak yorumlama aşamasına geçilmektedir.

Araştırmanın doğasına uygun kategorilerin oluşturulması ve tanımlanması araştırmanın önemli bir aşamasını oluşturmaktadır. Bu kapsamda kategorilerin belirlenmesinde göz önünde bulundurulması gereken noktalar aşağıda sıralanmaktadır (Akdenizli, 2012, s.139) :

- Kategorilerin araştırmanın amacına uygun ve anlamlı olmaları.
- Kategorilerin homojen bir yapıda olmaları: Kategorilerin birbirlerinden bağımsız olmaları ve bir kategoriye dahil edilen birimin diğer birimleri etkilememesinin gerekliliği.
- Kategorilerin bütünsel bir yapı taşımaları: Her çözümleme biriminin girebileceği bir kategorinin mevcut olması.
- Kategorilerin ayırt edici olmaları: Her bir çözümleme birimi sadece tek bir kategoriye yerleştirilebilmeli.
- Kategorilerin objektif olmaları: Kodlama yapan farklı kodlayıcıların aynı öğeleri aynı kategorilere yerleştirebilmeleri.

3.2.1. Araştırmanın Evren ve Örneklemi

Çalışmada, evrenin tümü ele alınmış herhangi örneklem alma yoluna gidilmemiştir. İçerik analizi kapsamında 2008-2019 yılları arasındaki Kamu İç Denetim Koordinasyon Kurulunun tüm raporları (12 adet rapor) değerlendirilmeye alınmıştır.

3.2.2. Araştırmanın Veri Toplama Aracı

Çalışmada veri toplama aracı olarak kodlama formları kullanılmıştır. Bu kapsamda yürütülecek içerik analizine temel olması için raporlarda belirlenen verilere uygun olacak biçimde Tablo 1'de bir örneği sunulan kodlama formları oluşturulmuş ve bu kodlama formu ile bağlantılı olarak Tablo 2'de bir bölümü sunulan ayrıca bir kodlama kılavuzu hazırlanmıştır.

Tablo 1. Kodlama Formu Tablosu Örneği-İdareler

İdareler	**Kodlanacak Metin**
Genel Bütçeli İdareler	Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, vb.
Özel Bütçeli İdareler	Gazi Üniversitesi, Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı, ÖSYM vb.
Özel Bütçeli Diğer İdareler	Orman Genel Müdürlüğü, Karayolları Genel Müdürlüğü, Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü, vb.
Mahalli İdareler	Ankara Büyükşehir Belediyesi, Uşak İl Özel İdaresi vb.
Sosyal Güvenlik Kurumları	Sosyal Güvenlik Kurumu vb.

(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

Kodlama formları denetim raporu üreten idareler, iç denetim rapor türleri, iç kontrol-kurumsal risk yönetimi, denetlenen birimler ve denetim konularına göre oluşturulmuştur.

Tablo 2. Kodlama Kılavuzu Örneği-Denetim Türü

Denetim Türü	**Kılavuz Metin**
Sistem Denetimi	Belediye zabıta hizmetleri süreçlerinin sistem denetimi
Uygunluk Denetimi	Harcama sonrası uygunluk denetimi
Mali Denetim	Mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi, mali tabloların düzenlenmesi ve kesin hesabın çıkarılması süreçlerinin mali denetimi
Performans Denetimi	Üniversite Sağlık Uygulama ve Araştırma Merkezi (Hastane) Kalite Yönetim Süreci İşlemleri
Bilgi Teknolojileri Denetimi	Bilgi Teknolojileri Süreklilik Yönetim
Sistem ve Uygunluk Denetimi	Giderlerin ve harcamaların ödeme işlemleri ve banka hesaplarının takibi ve finansman yönetimi işlemleri sistem ve uygunluk denetim
Sistem ve Mali Denetim	İktisadi işletme sürecine ilişkin mali ve sistem denetimi
Uygunluk ve Mali Denetim	Sosyal tesis işlemleri süreci uygunluk ve mali denetim
Bilgi Teknolojileri ve Sistem Denetimi	Bilgi Teknolojileri Uygulamaları BT Denetimi
Bilgi Teknolojileri ve Uygunluk Denetimi	Otomasyon Programları Yönetim Süreçleri
Sistem ve Performans Denetimi	Paydaş İlişkilerinin Yönetilmesi (Çağrı Merkezi)
Sistem, Uygunluk ve Mali Denetimi	Sosyal Tesis İşlemleri Sistem, Uygunluk ve Mali Denetimi
Performans ve Uygunluk Denetimi	Belediye gelirlerinin tahakkuk ve tahsilat süreçlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi

(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

Çalışmada yürütülen içerik analizinde belirlenen kategoriler doğrultusunda oluşturulan kodlama formu, uygulamalı bölümün temel noktasını oluşturmuştur. Ayrıca hazırlanan kodlama kılavuzu ile boyutlar ve sınıflandırmalar açık bir biçimde tanımlanmıştır. Çalışma bünyesinde bir kodlama kılavuzunun kullanılmasının temel amacı, uygulanacak analizlerin raporlara nasıl yansıtılacağı, hangi bilgilerin hangi sınıflama altında kodlanacağı yönünde hem standart bir ölçüt hem de içerik bakışının belirlenmesidir.

Çalışmada incelenen 2008-2019 yıllarına ait tüm genel raporlara İDKK'nın kendi web sitesinden ulaşılmıştır.

3.2.3. Araştırma Verilerinin Toplanması ve Çözümlenmesi

Çalışmada, nitel verilerin analizi için oldukça kullanışlı ve fonksiyonel bir yazılım olan MAXQDA 2018 programı raporlardaki verileri analiz etmek için kullanılmıştır.

Çalışmada, evreni oluşturan toplam 12 rapor içerik analizi yöntemiyle incelenmiştir. İlk olarak denetim türleri belirlenmiş ve program aracılığıyla denetim konuları göz önünde bulundurularak gerekli kodlamalar yapılmıştır. Daha sonra aynı çalışma yöntemi ile iç kontrol-kurumsal risk yönetimi, idareler, denetlenen birimler ve denetim konusu için kodlamalar yapılmıştır. İçerik analizi yönteminde güvenilirliğin sağlanması noktasında kodlama işleminin öncelikli bir yeri bulunmaktadır.

Çalışmanın güvenirliliği, aynı olayların aynı durum ve şartlar altında benzer sonuçlar vermesi anlamına gelmektedir. Böylece çalışmanın nesnelliği kurulmuş olur. Yürütülen bir içerik analizi doğası gereği çok sayıda birimden gelen bilgileri içermektedir. Bu nedenle çalışma için farklı kodlayıcıların çalışma bünyesindeki aynı verileri araştırmaları araştırmanın tutarlılığının kontrol edilmesi açısından oldukça önemli ve gereklidir. Bu nedenle farklı kodlayıcılar birbirinden bağımsız olmak şartıyla aynı metni/yapıyı kodlayarak tutarlılığı kontrol etmiş olurlar (Neuman, 2007, s.

473). İçerik analizi sonucu yapılan bir çözümlemenin güvenilirliği, kodlama işleminin yapılış biçimine bağlıdır. Bu nedenle kodlayıcılara bu konuda gerekli eğitimin verilmesi, kodlayıcılar arasında güvenirlik testlerinin yapılması oldukça önemlidir. Bununla birlikte çalışmanın güvenirliliğinin dışında araştırmadaki ölçme aracının ölçtüğü konu ile ilgili olması ve hatasız ölçmesi de araştırmanın geçerliliğini arttıracaktır (Akdenizli, 2012, s. 140-141). Güvenilirliğin sağlanması için her zaman aynı sonuçlara ulaşılmak çalışma için önemlidir. Bu kapsamda gerçekleştirilen çalışmada güvenilirliğin sağlanması amacıyla güvenilirlik analizi uygulanmış; raporlar bağımsız bir kodlayıcı tarafından birbirinden bağımsız olarak kodlanmıştır. Kodlayıcılar arası uyum hesaplaması için incelenen raporların yüzde 20'si kadar veri bağımsız kodlayıcılar tarafından kodlanmıştır. Bağımsız kodlamaya alınacak veriler, toplam veri sayısı üzerinden sistematik rassal örnekleme tekniği ile belirlenmiştir.

Çalışmanın güvenirlik analizi için kullanılan formül: Güvenirlik katsayısı= 2 (Üzerinde uzlaşım sayılan kodlama sayısı) / Birinci kodlayıcı tarafından yapılmış olan kodlama sayısı + İkinci kodlayıcı tarafından yapılmış olan kodlama sayısı.

Yapılan analizde kodlayıcılar arası uyum oranı %95 bulunmuştur. Bu oran araştırmanın güvenilirliği açısından hedeflenen kodlayıcılar arasındaki uyum oranını sağlamaktadır.

Araştırmacı tarafından tüm raporlara uygulanan kodlama işleminin ardından analiz sonunda elde edilen veriler, MAXQDA 2018 programı kullanılarak işlenmiştir. Verilerin betimsel ve ilişkisel analizleri yapılmış olup, frekans tablosu ve grafikleri, çapraz tablolar, yoğunluk tabloları ve kod haritaları kullanılmıştır.

3.3. Araştırmanın Bulguları

Araştırmanın problem ve amacı doğrultusunda gerçekleştirilen içerik analizi uygulamasından elde edilen önemli bulgular bu bölümde sunulmuştur.

1.Bulgu: Diğer denetim türlerine kıyasla Performans Denetimi ve Bilgi Teknolojileri Denetim sayılarının çok az olması

19.04.2013 tarihli ve 28623 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Kamu İç Denetim Genel Tebliği'ne göre; performans denetiminin, A-3 ve A-4 sertifika düzeyindeki iç denetçilerin ve bilgi teknolojileri denetiminin bu konuda özel uzmanlığı olan veya bu alanda yeterli sürede eğitim alan iç denetçiler tarafından yürütebilecekleri ifade edilmiştir. Tablo 3'e bakıldığı zaman 2019 yılı itibarıyla performans denetimini yürütecek iç denetçi oranı yaklaşık olarak %34,5 olmaktadır.

Diğer taraftan, CISA Certified Information Systems Auditor / Sertifikalı Bilgi Sistemleri Denetçisi) sertifikası sahibi 5 iç denetçi mevcuttur (İDKK, 2020, s.45). Sertifika yeterliliği yönünden denetim faaliyetini yürütecek yeteli iç denetçi kaynağının olmadığı görülmektedir.

Tablo 3. Yıllar İtibarıyla İç Denetçi Sertifika Dereceleri

Yıllar	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Al	530	374	429	409	383	305	364	360
A2	225	414	413	305	267	253	219	212
A3	12	39	104	210	218	225	231	208
A4				36	38	47	71	94
Toplam	767	827	946	924	868	783	885	874

(İDKK, 2020, s.43)

İDKK tarafından Performans Denetimi ve Bilgi Teknolojileri Denetimine yönelik verilen eğitimlere bakıldığında; 6-28 Nisan 2015 tarihleri arasında Antalya'da gerçekleştirilen Kamu İç Denetçi Eğitimlerinde 6 grup halinde birer günlük eğitimlerle Performans Denetimi Rehber Taslağı, Kamu İç Denetçileri ile paylaşılmıştır. 1.6.2015-5.6.2015 tarihleri arasında da Ankara'da 5 günlük tamamen uygulama ve vaka çalışmaları ağırlıklı "Performans Denetimi Rehberinin Tanıtımı ile Performans Denetimi Uygulama Sonuçlarının Paylaşımı" Semineri yapılmıştır. Söz konusu seminere, İç Denetim Birimi Başkanları ve iç denetçilerden oluşan toplam 244 kişi katılmıştır. (İDKK, 2016, s.23). Ayrıca 04.11.2013-08.11.2013 tarihleri arasında "Kamuda Bilgi Teknolojileri Eğitimi" ve 09.12.2013-13.12.2013 tarihleri arasında "İleri Düzey Bilgi Teknolojileri Eğitimi" düzenlenmiştir (İDKK, 2014, s.47).

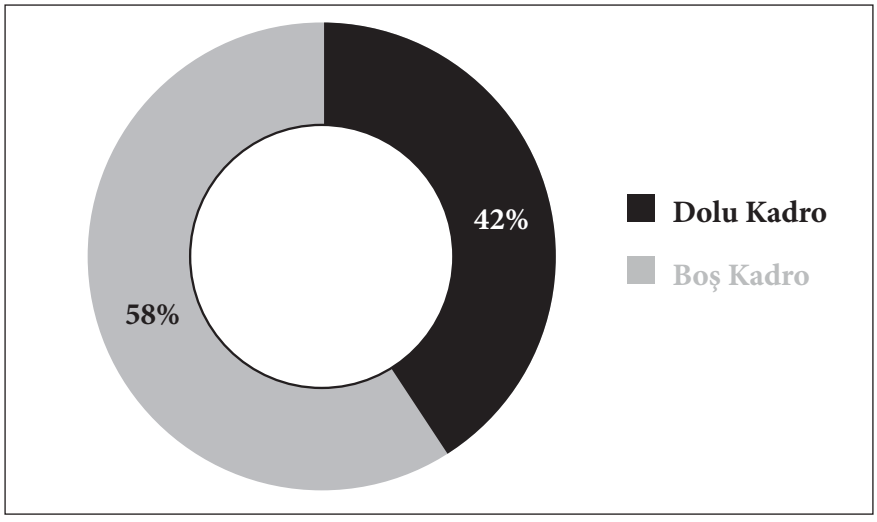
İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 33'üncü maddesi uyarınca; iç denetçilerin her üç yılda asgari yüz saat meslek içi eğitime tabi tutulması zorunlu olup, bu sürenin otuz saatinin İDKK'nın koordinatörlüğünde Hazine ve Maliye Bakanlığınca verilmesi gerekmektedir. Bu eğitimler en son 4.5.2016-14.5.2016 tarihleri arasında verilmiştir.

Performans Denetimi eğitimi için 2015 yılı, Bilgi Teknolojileri Eğitimi için 2013 yılı ve tüm kamu iç denetçileri için meslek içi eğitimler 2016 yılı itibarıyla sonlandırılmış olarak görülmekte ve bu durum denetim faaliyetleri için yeterli kapasite oluşumuna ciddi bir engel oluşturmaktadır.

2.Bulgu: Denetim faaliyetlerindeki ağırlığın Uygunluk Denetimi, Sistem Denetimi ve Sistem ve Uygunluk Denetimine verilmiş olması

2019 yılı sonu itibarıyla 5018 sayılı Kanunun iç denetimle ilgili hükümlerine tâbi olan 37'si genel bütçeli, 135'i özel bütçeli, 2'si sosyal güvenlik kurumu ve 200'ü mahalli idare olmak üzere toplam 374 kamu idaresine toplam 2067 iç denetçi kadrosu ihdas veya tahsis edilmiştir. 2019 yılı sonu itibariyle 252 kamu idaresinde 876 iç denetçi fiilen görev yapmaktadır (İDKK, 2020, s.29). Kamu İdarelerinde iç denetçi kadrolarının yarısından fazlası boş durumdadır (Şekil 1).

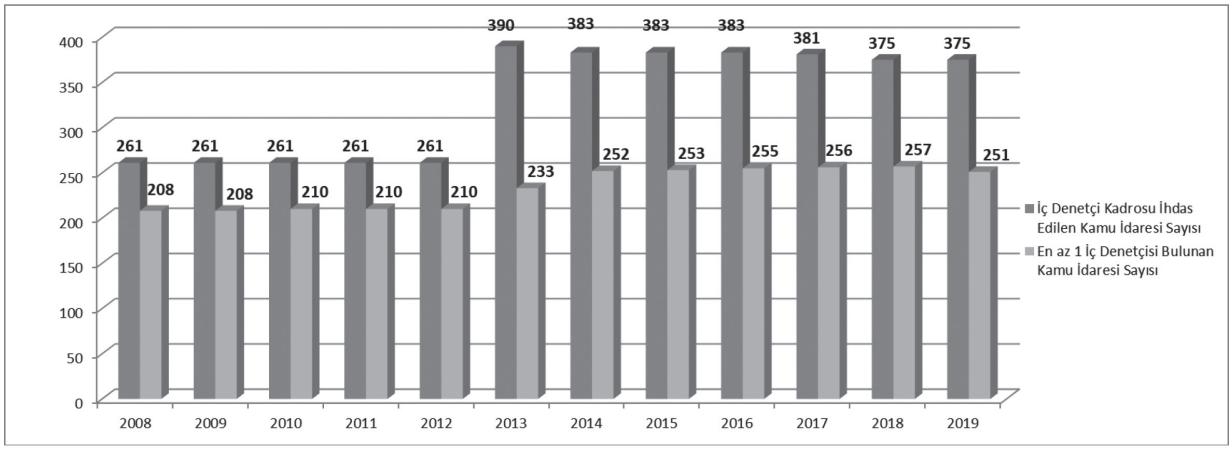
Şekil 1.Kamu İdarelerinde Kadro Doluluk Oranı



(İDKK, 2020, s.29)

2019 yılı sonu itibarıyla iç denetçi kadrosu ihdas edilmiş olan 375 kamu idaresinin 251 inde en az bir iç denetçi bulunmaktadır (Şekil 2). 2019 yılı sonu itibarıyla iç denetçi kadrosu ihdas edilen 375 kamu idaresinin yaklaşık olarak %67 sinde iç denetçi görev yapmaktadır (İDKK, 2020, s.30).

Şekil 2. İç Denetçi Kadrolarına Atama Yapan Kamu İdaresi Sayısı

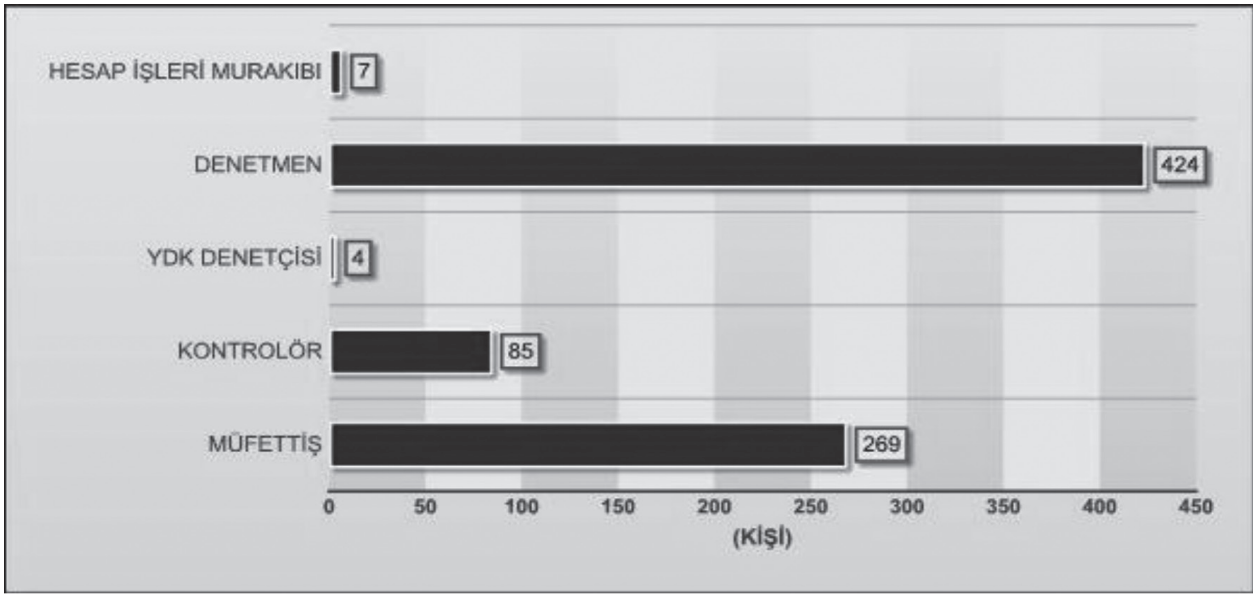


(İDKK, 2020, s.30)

5018 sayılı Kanunun geçici 5 ve geçici 16'ncı maddeleri uyarınca 31.12.2007 tarihine kadar kamu idarelerine atanan iç denetçilerin eski görev unvanlarına göre dağılımı Şekil 3'te yer almaktadır. Eski görev unvanlarına bakıldığında iç denetçilerin sosyal bölümlerden mezun oldukları görülmekte ve dolayısıyla sistem ve uygunluk alanındaki denetimler diğer denetim türlerine göre daha cazip gelmektedir. Akbulut vd.'ne göre iç denetçiler çoğunlukla kamu yönetimi mezunudurlar (2012, s.700).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun geçici 21'inci maddesinin beşinci fıkrası ile çeşitli teknik meslekler ile mühendis unvanlı kadrolarda en az beş yıl çalışmış olanlara 31/12/2015 tarihine kadar sertifika eğitimlerine doğrudan katılma hakkı verilmesi ve bu eğitimler sonucunda yapılacak sınavlarda başarılı olanların kamu idarelerinin iç denetçi kadrolarına atanabilmeleri iç denetimde yapısal bir dönüşüm sağlamıştır. Söz konusu mevzuat hükümlerine göre 2019 yılı sonu itibarıyla atanan iç denetçi sayısı 135 (Tablo 4) olup toplam atanan iç denetçilerin %15'ine tekabül etmektedir (İDKK, 2020, s. 33).

Şekil 3.Atanan İç Denetçilerin Eski Görev Unvanlarına Göre Dağılımı



(İDKK, 2009, s.40)

Tablo 4. Atanma Dayanaklarına Göre İç Denetçi Sayıları

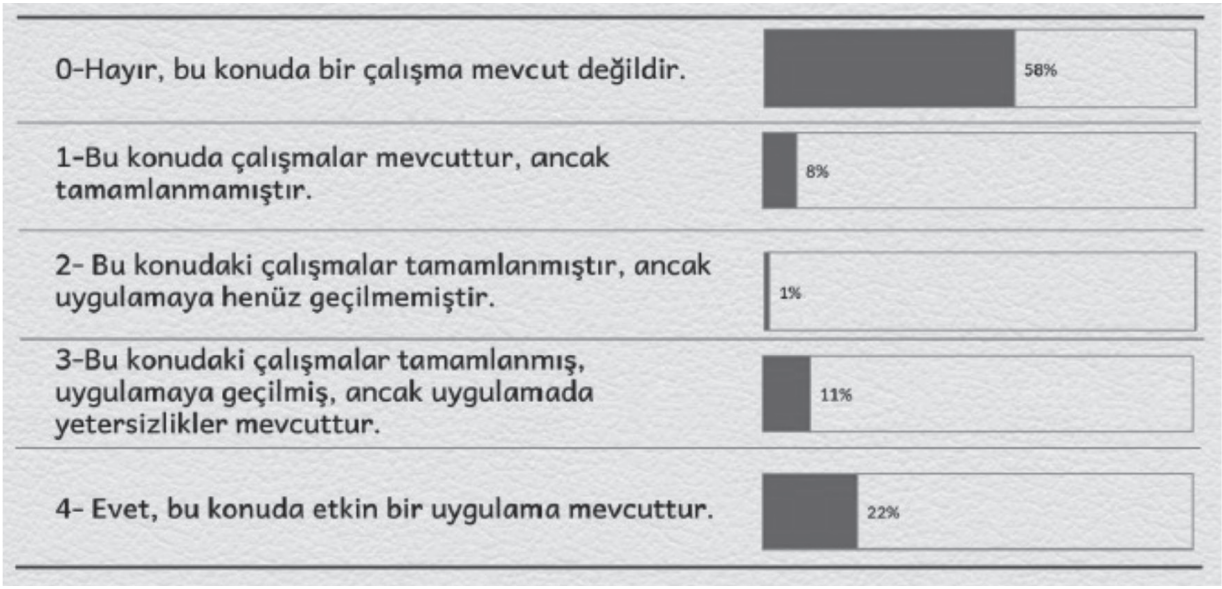
Atanma Dayanağı	Atanmış İç Denetçi Sayısı
5018 Sayılı Kanun Md.65	156
2802 Sayılı Kanun Md.37	11
5018 Sayılı Kanun Md.5 ve 16	435
5018 Sayılı Kanun Geçici Md.21 (Uzman ve Denetim Elemanı)	139
5018 Sayılı Kanun Geçici Md.21 (Teknik)	135

(İDKK, 2020, s.34

3.Bulgu: İç Kontrole yönelik her yıl iç denetim faaliyeti yürütülmesi, ancak Kurumsal Risk Yönetimi ile ilgili iç denetim faaliyetinin sadece 3 yıl yapılmış olması

İç kontrol sistemi içerisinde, iç denetim biriminin önemli fonksiyonları vardır. Bu fonksiyonlardan en önemlilerinden biri, iç kontrol sisteminin izleme ve değerlendirmesinin yapılmasıdır. 2019 yılı denetim sonuçları da göstermektedir ki iç denetim birimlerinin bu konuda bazı eksiklikleri bulunmaktadır (Sayıştay, 2020, s.44). Bu kapsamda Sayıştay tarafından denetlenen kurumlarda mevcut iç denetim birimlerinin bu fonksiyonlarına ilişkin yapılan bir değerlendirme Şekil 4'te sunulmuştur.

Şekil 4. İç Denetim Biriminin İç Kontrol Sistemine İlişkin Denetim Ve Raporlama Çalışmaları Var Mıdır?



(Sayıştay, 2020, s.44)

Sonuçlara göre, iç denetim birimleri tarafından iç kontrol sistemine ilişkin herhangi bir denetim ve raporlama çalışması yapılmayan kurum oranı %58'dir. İç denetim birimleri kurumların %22'sinde iç kontrol sistemine ilişkin denetim ve raporlama çalışmalarını etkin bir biçimde yürütmekte, %11'inde uygulamalardaki eksikliklerle birlikte bu konuda çalışmalar yapmaktadır. Denetlenen idarelerin %9'unda hazırlık çalışmaları mevcut olmakla birlikte uygulanan bir denetim ve raporlama çalışması bulunmamaktadır (Sayıştay, 2020, s.44). Her ne kadar iç denetim birimleri için iç kontrolün denetimi öncelikli olsa da üst yöneticilerin öncelikleri iç kontrol olmadığı zaman iç denetim kaynağı farklı alanlarda değerlendirilmektedir İç kontrol ve kurumsal risk yönetimi konularında üst yöneticilerin farkındalığının artması/arttırılması önemli bir noktadır.

Kurumların iç kontrol sistemlerinin etkin çalışıp çalışmadığı incelendiğinde, denetlenen kurumların sadece %25'inde etkin bir iç kontrol sisteminin varlığından söz etmek mümkündür. Kurumların %75'inde ise ya sistem kurulmamıştır ya da sistem gereklilikleri etkin olarak yerine getirilmemektedir (Sayıştay, 2020, s.46-47).

Denetlenen idarelerin kurumsal risk yönetimi konusunda ulaştıkları seviyeye bakıldığında, idarelerin %23'ünde kurumsal risk yönetiminin kurulmuş olduğu ve etkin çalıştığı, %77'sinde ise bu konuda ya hiç adım atılmadığı ya da etkin olmayan uygulamaların mevcut olduğu görülmüştür. (Sayıştay, 2020, s.46). Hem iç denetim birimleri hem de kurum üst yöneticilerinin ilerleyen yıllarda denetim plan ve programlarında kurumsal risk yönetimine öncelik kazandırması gereken bir konudur.

3.4. Araştırma Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Bu bölümde araştırmanın idareler, denetim türleri, iç kontrol ve kurumsal risk yönetimi, denetim konusu ve denetlenen birimler bakımından bir değerlendirilmesi yapılmış ve son olarak raporların genel değerlendirmesi ile tartışma ve önerilere yer verilmiştir.

3.4.1. İdareler Bakımından Değerlendirme

İncelemesi yapılan raporlarda sadece denetim (iç denetim) raporları göz önünde bulundurulmuş ve yıllar itibarıyla Kurula ulaştırılmış olan raporlardan temin edilen veriler ışığında idarelerin bütçe türlerine göre Tablo 5'te detaylı bir şekilde gösterilmiştir.

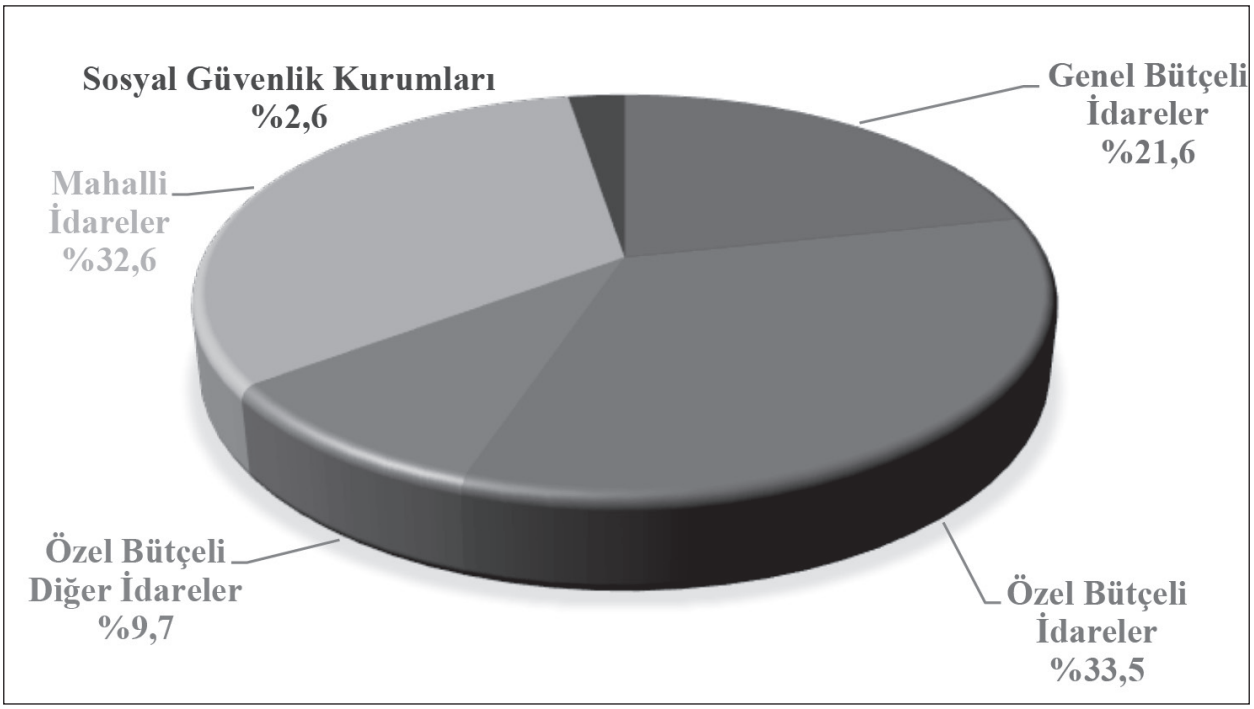
Tablo 5. Yıllar İtibarıyla İdarelerin Denetim Rapor Sayıları

YILLAR	Genel Bütçeli İdareler	Özel Bütçeli İdareler	Özel Bütçeli Diğer İdareler	Mahalli İdareler	Sosyal Güvenlik Kurumları
2008	71	82	18	54	4
2009	155	179	51	207	30
2010	154	183	55	381	32
2011	160	263	109	406	4
2012	251	465	128	495	26
2013	254	215	16	222	38
2014	284	192	87	302	10
2015	187	357	119	261	43
2016	183	372	140	291	25
2017	192	370	73	273	29
2018	167	408	94	235	0
2019	164	358	103	226	21
Toplam	**2222**	**3444**	**993**	**3353**	**262**

(İDKK, 2020)

İdareler tarafından üretilen raporların 12 yıllık sonucunda tüm raporlamalar içinde Özel Bütçeli İdarelerin %33,5 ve Mahalli İdarelerin %32,6 oranında bir dağılıma sahip olduğu görülmektedir (Şekil 5). Geri kalan rapor dağılımına bakıldığı zaman Genel Bütçeli İdareler %21,6, Özel Bütçeli Diğer İdareler %9,7 ve Sosyal Güvenlik Kurumları %2,6 oranına sahiptir.

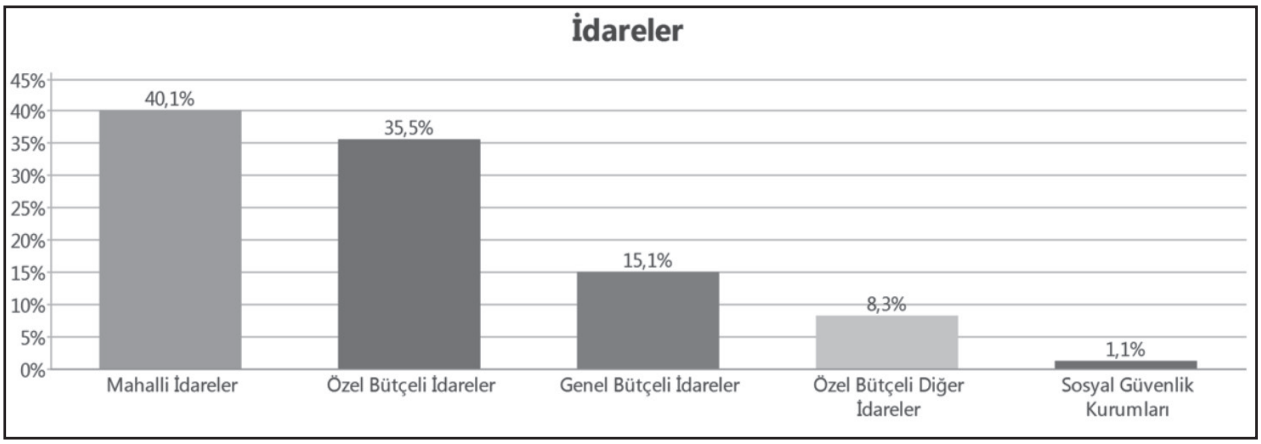
Şekil 5. İdarelere Göre Rapor Oranları



(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

MAXQDA programı ile yapılan içerik analizine göre idareler tarafından üretilen raporların dağılımda Özel Bütçeli İdarelerin oranı %35,5 ve Mahalli İdarelerin %40,1'e çıkmaktadır (Şekil 6) Geri kalan rapor dağılımına bakıldığı zaman Genel Bütçeli İdareler %15,1 Özel Bütçeli Diğer İdareler %8,3 ve Sosyal Güvenlik Kurumları %1,1'e düşmektedir.

Şekil 6. İçerik Analizi Sonucu İdarelerin Rapor Oranları



(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

Tablo 6'da görüldüğü gibi raporlama yoğunluğunun ana eksenini Özel Bütçeli İdareler ile Mahalli İdareler oluşturmuştur. 2018 yılında Sosyal Güvenlik Kurumları dışında her yıl idareler yürütülen denetim faaliyetlerini raporlamışlardır.

Tablo 6. İdarelerin Yıllara Göre Raporlama Yoğunluk Tablosu



(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

İdarelerin ürettiği raporlarda idarelerin yürüttüğü faaliyetlerden bağımsız olarak iç denetim için en önemli alanlardan birisi de denetim türleri olmaktadır.

3.4.2. Denetim Türleri Bakımından Değerlendirme

Genel raporlara bakıldığında idareler tarafından her yıl Sistem, Uygunluk, Mali Denetim, Bilgi Teknolojileri ve Sistem ve Uygunluk Denetimlerinin düzenli olarak yapıldığı görülmektedir (Tablo 7). Performans Denetimi ise sadece 10 raporda görülmektedir.

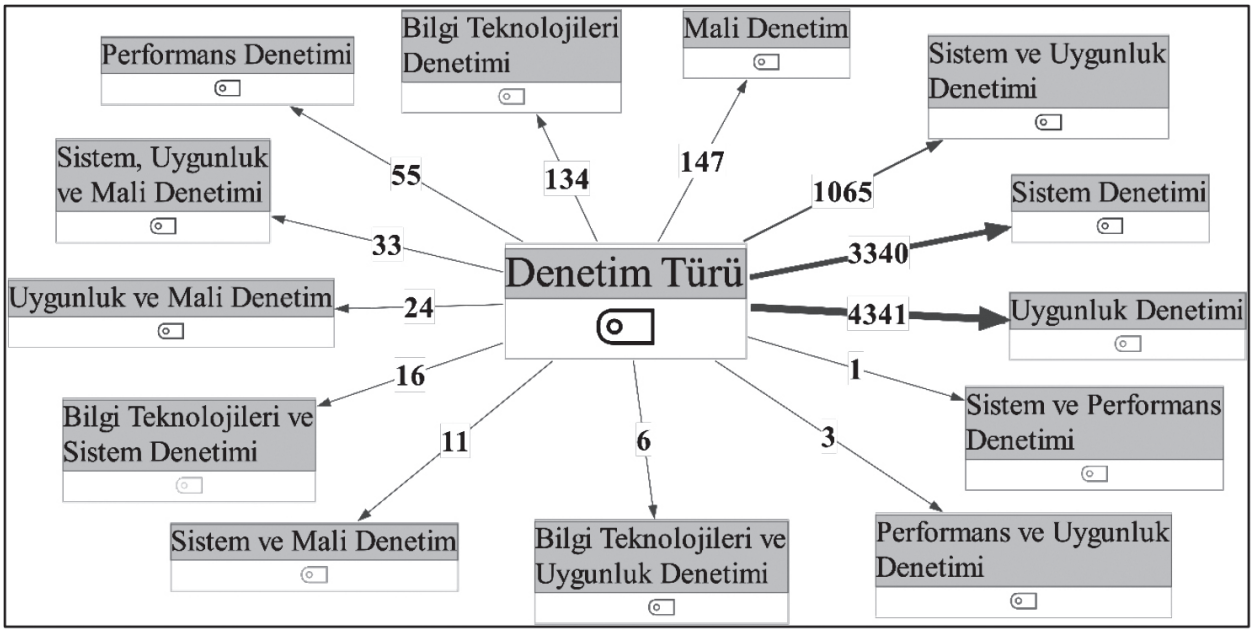
Tablo 7. 2008-2019 Yıllarındaki Kamu İç Denetim Genel Raporlarında Denetim Türü Kodlarına İlişkin Belge Temelli Frekans Tablosu

Denetim Türü	Rapor Sayısı
Sistem Denetimi	12
Uygunluk Denetimi	12
Mali Denetim	12
Bilgi Teknolojileri Denetimi	12
Sistem ve Uygunluk Denetimi	12
Performans Denetimi	10
Uygunluk ve Mali Denetim	9
Sistem ve Mali Denetim	6
Bilgi Teknolojileri ve Sistem Denetimi	5
Bilgi Teknolojileri ve Uygunluk Denetimi	5
Sistem, Uygunluk ve Mali Denetimi	3
Performans ve Uygunluk Denetimi	2
Sistem ve Performans Denetimi	1

(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

İçerik analizi yapılan raporlara göre idareler; 4341 adet Uygunluk Denetimi, 3340 adet Sistem Denetimi, 1065 adet Sistem ve Uygunluk Denetimi, 147 adet Mali Denetim, 134 adet Bilgi Teknolojileri Denetimi, 55 adet Performans Denetimi ve 33 adet Sistem, Uygunluk ve Mali Denetimi yapmışlardır (Şekil 7). Bilgi Teknolojileri Denetimi ile Performans Denetimi oranları dikkat çekici bir şekilde diğer denetim türlerine göre oldukça düşük görünmektedir.

Şekil 7.İncelenen Raporlarda Analizi Yapılan Denetim Türlerine İlişkin Sınıflama ve Dağılım



(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

İdarelerin denetim türü yoğunluğuna bakıldığında (Tablo 8) Genel Bütçeli İdarelerde ilk sırada Sistem Denetimi yer almakta ve daha sonra Uygunluk Denetiminin yer aldığı görülmektedir. Özel Bütçeli İdarelerde ise bu sıra tam tersi olarak gerçekleşmekte ilk sırayı Uygunluk Denetimi alırken ikinci sırada ise Sistem Denetimi bulunmaktadır. Mahalli idareler ile Özel Bütçeli Diğer İdarelerde Sistem ve Uygunluk denetimleri yoğunlukları hemen hemen eşit düzeydedir. Sosyal Güvenlik Kurumları'nda en yoğun denetim Uygunluk denetimi olarak görünmektedir.

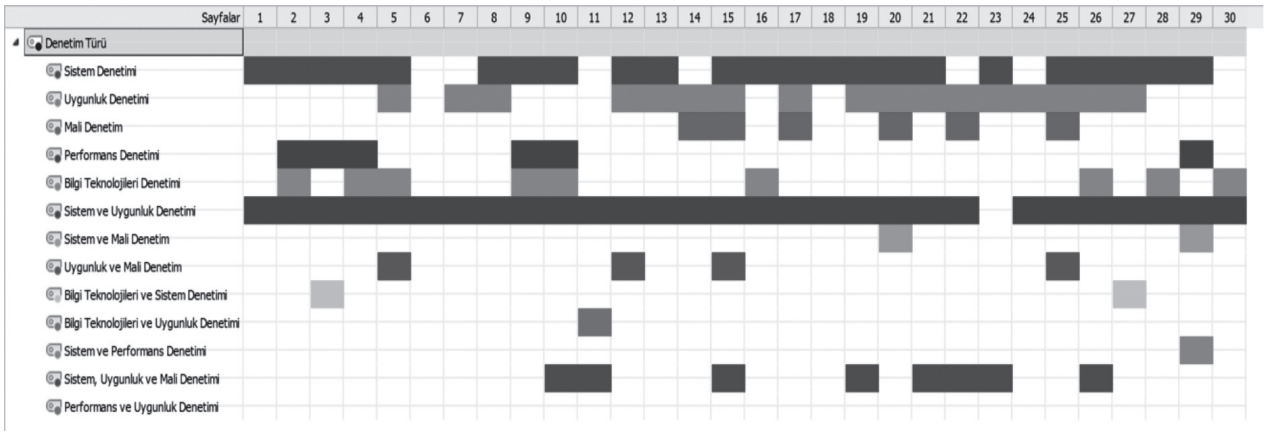
Tablo 8. İdarelerin Denetim Türü Yoğunluk Tablosu

Kod Sistemi	İdareler	Genel Bütçeli İdareler	Özel Bütçeli İdareler	Özel Bütçeli Diğer İdareler	Mahalli İdareler	Sosyal Güvenlik Kurumları
Denetim Türü						
Sistem Denetimi						
Uygunluk Denetimi						
Mali Denetim						
Performans Denetimi						
Bilgi Teknolojileri Denetimi						
Sistem ve Uygunluk Denetimi						
Sistem, Uygunluk ve Mali Denetimi						

(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

En son yayımlanan 2019 yılı raporuna göre içerik analizinde yapılan kodlamalara göre denetim türlerinin kod satırı yoğunluklarında "Sistem ve Uygunluk Denetimi" ön plana çıkmaktadır (Tablo 9).

Tablo 9. 2019 Yılı Raporuna Göre Kodlu Bölümlerin Akışını Gösterir Kod Satırı Yoğunluk Tablosu



(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

Denetim raporlarına göre oluşturulan kelime bulutu Şekil 8'de gösterilmiştir.

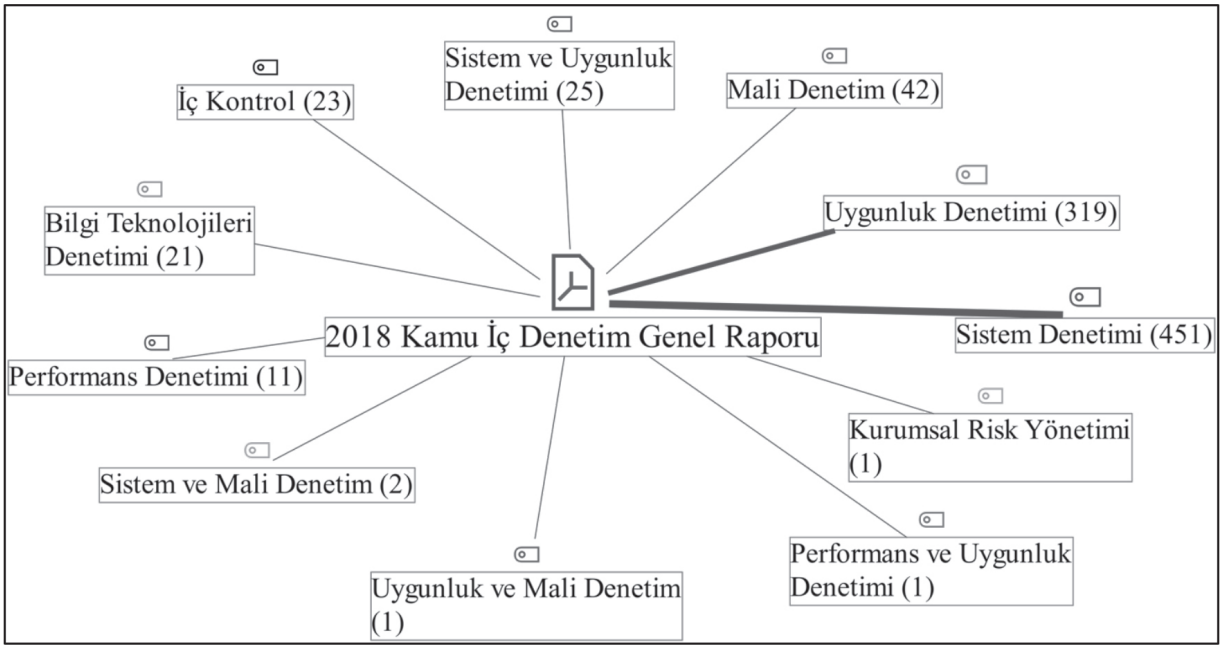
Şekil 8. Denetim Türlerine Göre Kelime Bulutu



(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

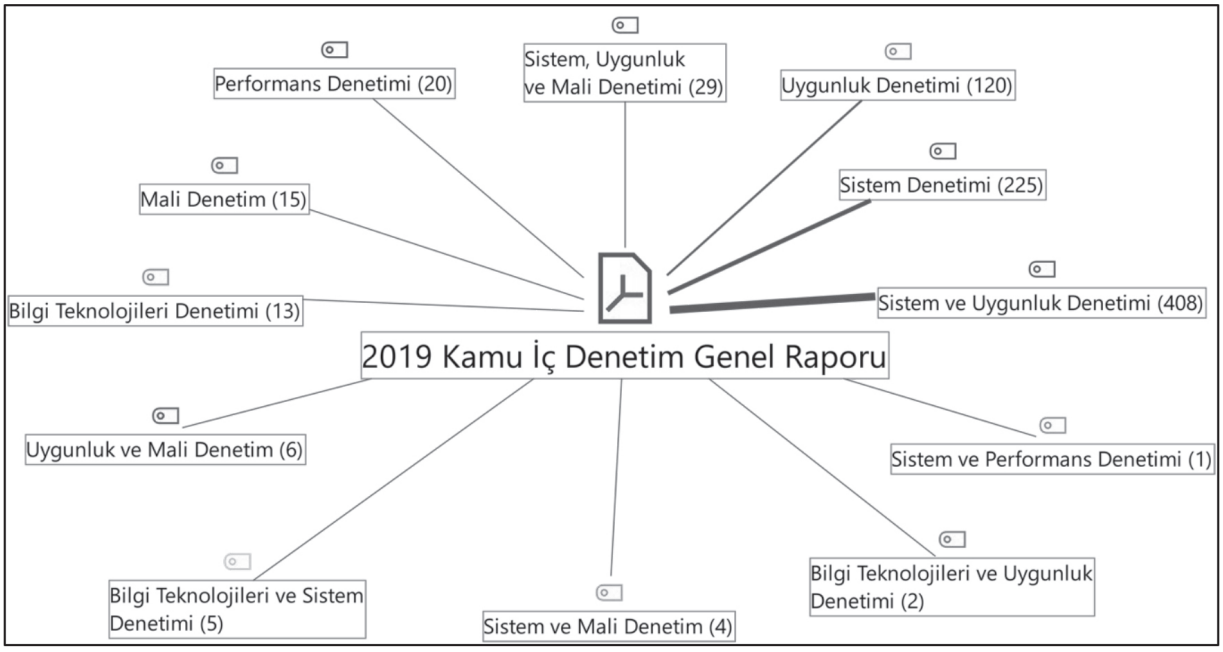
2018 ve 2019 yıllarına ait kamu iç denetim genel raporlarının denetim türlerine ilişkin sınıflama ve dağılımı Şekil 9 ve Şekil 10'da görünmektedir. 2018 yılında ağırlıklı olarak Sistem Denetimi yapılmışken, idarelerde 2019 yılında "Sistem ve Uygunluk Denetimi" daha fazla yapılmıştır.

Şekil 9. 2018 Kamu İç Denetim Genel Raporunun Denetim Türlerine İlişkin Sınıflama ve Dağılımı



(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

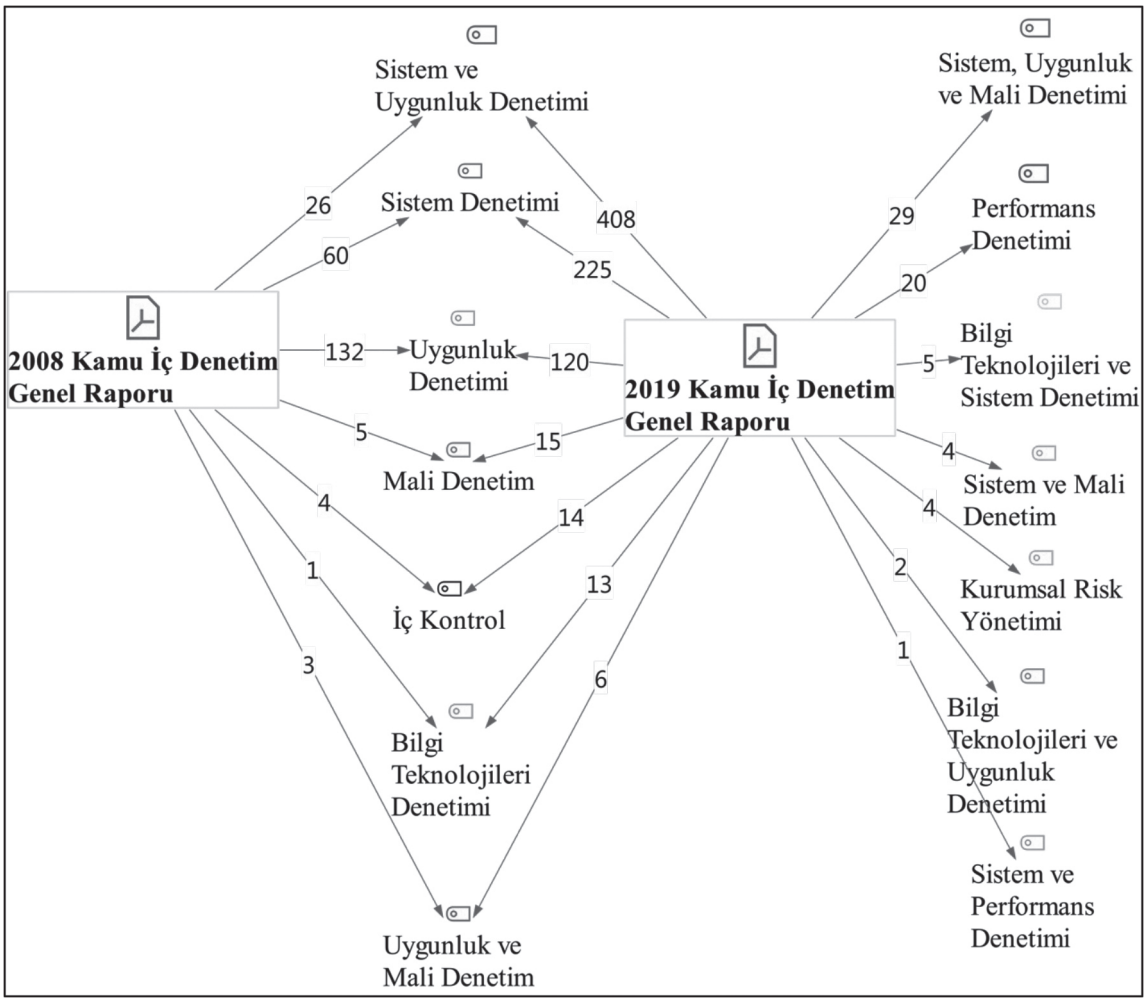
Şekil 10. 2019 Kamu İç Denetim Genel Raporunun Denetim Türlerine İlişkin Sınıflama ve Dağılımı



(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

2008 yılı ile 2019 yılının denetim türü açısından çeşitlilik karşılaştırması yapıldığında "Sistem ve Uygunluk Denetimi", Sistem Denetimi, Uygunluk Denetimi ve Mali Denetim, Bilgi Teknolojileri Denetimi ve "Uygunluk ve Mali Denetim"in her iki yıl içinde ortak denetim türlerini oluştururken; 2019 yılında denetim türlerinin içerik ve çeşitlilik kazandığı görülmekte ve 2008 yılında olmayan "Sistem, Uygunluk ve Mali Denetim", Performans Denetimi, "Bilgi Teknolojileri ve Sistem Denetimi", "Sistem ve Mali Denetim", "Bilgi Teknolojileri ve Uygunluk Denetimi" ve "Sistem ve Performans Denetimi"nin 2019 yılında yürütüldüğü görülmektedir (Şekil 11).

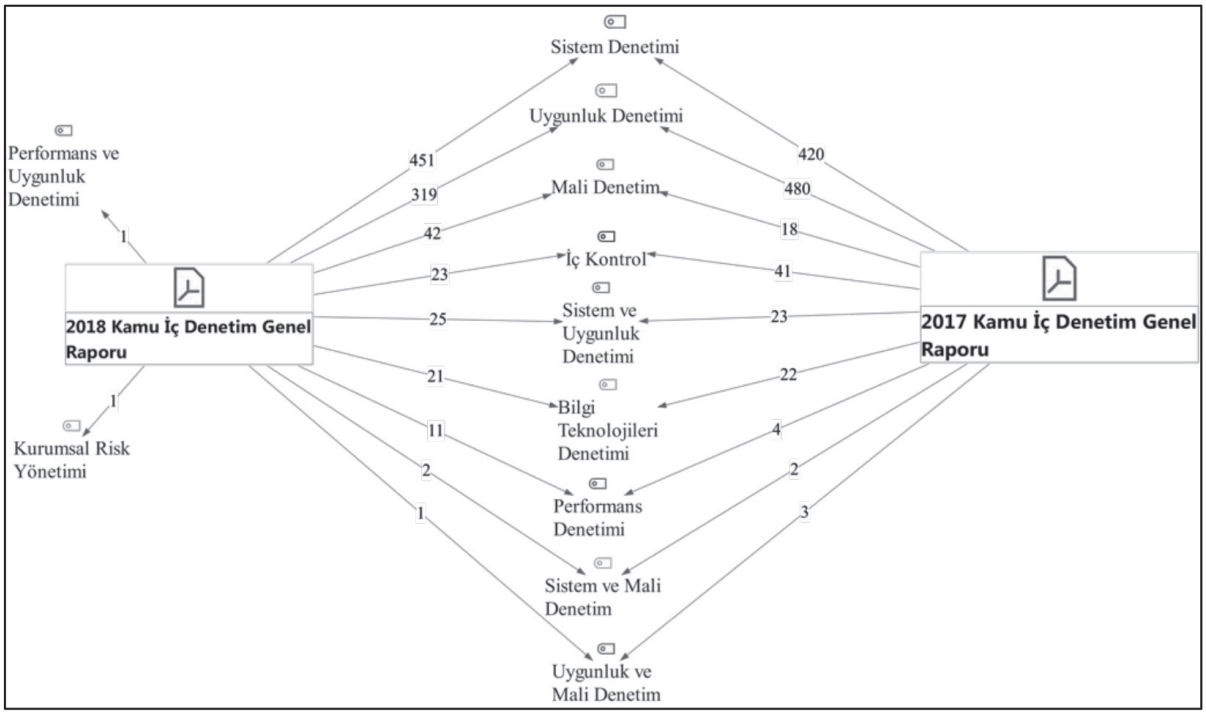
Şekil 11. 2008 Yılı İle 2019 Yılının Denetim Türü Açısından Çeşitlilik Karşılaştırması



(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

2017 yılı ile 2018 yılının denetim türü açısından çeşitlilik karşılaştırması yapıldığında iki yıl arasında ciddi bir farklılık bulunmamakla birlikte sadece 2018 yılında farklı olarak "Performans ve Uygunluk Denetimi" faaliyeti görünmektedir (Şekil 12).

Şekil 12. 2017 Yılı İle 2018 Yılının Denetim Türü Açısından Çeşitlilik Karşılaştırması



(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

3.4.3. İç Kontrol ve Kurumsal Risk Yönetimi Bakımından Değerlendirme

Genel raporlara bakıldığında, idareler tarafından her yıl İç Kontrol Sistemine yönelik iç denetim faaliyeti yürütüldüğü ancak Kurumsal Risk Yönetimi ile ilgili iç denetim faaliyetinin sadece 3 raporda yer aldığı görülmektedir (Tablo 10).

Tablo 10. 2008-2019 Yıllarındaki Kamu İç Denetim Genel Raporlarında İç Kontrol ve Kurumsal Risk Yönetimi Kodlarına İlişkin Belge Temelli Frekans Tablosu

	Rapor Sayısı
İç Kontrol	12
Kurumsal Risk Yönetimi	3

(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

İçerik analizi yapılan raporlara göre idareler; 206 adet İç Kontrol ve 7 adet Kurumsal Risk Yönetimi konulu iç denetim faaliyeti yürütmüştür (Şekil 13). Her ne kadar İç Kontrol içerikli denetim sayısı Kurumsal Risk Yönetimi denetiminden çok yüksek olsa da 12 yıllık bir süreç göz önüne alındığında hem İç Kontrol hem de Kurumsal Risk Yönetimi ile ilgili yürütülen denetimler oldukça düşük olmuştur.

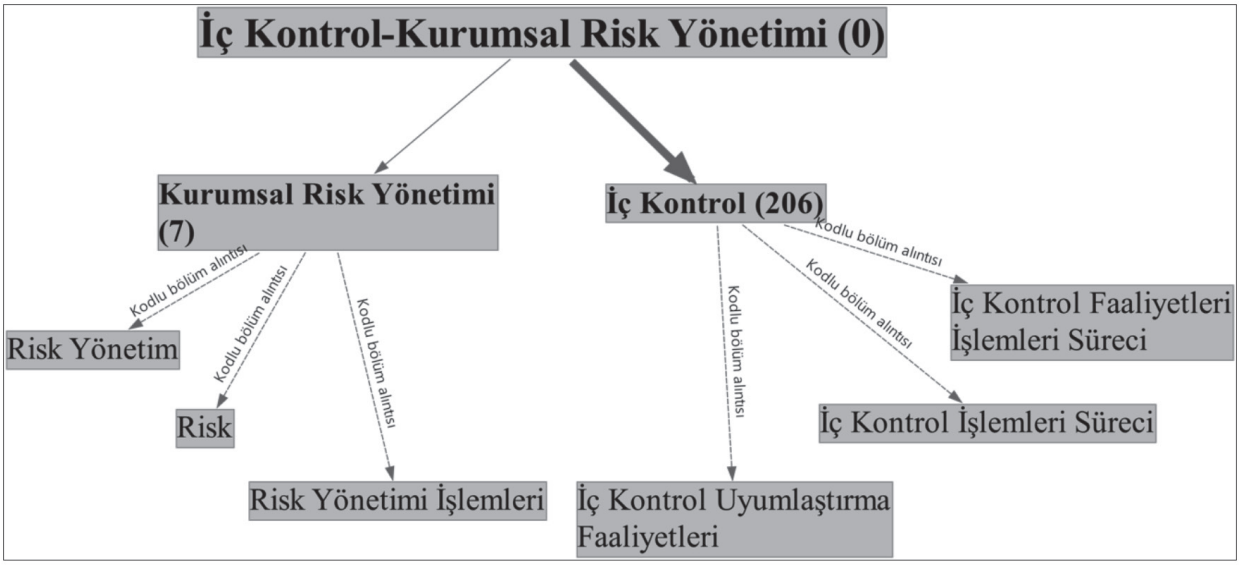
Şekil 13. İç Kontrol ve Kurumsal Risk Yönetimi Konulu İç Denetim Sayısı



(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

İç kontrol denetimlerinde odak konular; iç kontrol faaliyetleri işlemleri süreci, iç kontrol işlemleri süreci ve iç kontrol uyumlaştırma faaliyetleri olmuştur. Kurumsal risk yönetimi denetimlerinin odak konuları ise, risk yönetimi, risk ve risk yönetimi işlemleri olmuştur (Şekil 14).

Şekil 14. İç Kontrol ve Kurumsal Risk Yönetimi Denetimlerinin Odak Konuları



(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

İç kontrolün denetim türlerine göre dağılımına bakıldığında 132 adet Sistem Denetimi ön plana çıkmaktadır (Tablo 11). İdareler iç kontrolün denetim faaliyetinde Sistem Denetimi kullanma eğilimdedirler.

Tablo 11. İç Kontrolün Denetim Türlerine Göre Dağılımı

Kod Sistemi	İç ...	İç Kontrol	K...
Denetim Türü			
Sistem Denetimi		132	
Uygunluk Denetimi		13	
Mali Denetim			
Performans Denetimi		1	
Bilgi Teknolojileri Denetimi		1	
Sistem ve Uygunluk Denetimi		40	

(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

3.4.4. Denetim Konusu ve Denetlenen Birimler Ba kımından Değerlendirme

Genel raporlara bakıldığında idareler tarafından her yıl Taşınır Mal Yönetimi, Doğrudan Temin Yöntemi ve Ek Ders İşlemlerine yönelik iç denetim faaliyeti yürütüldüğü görülmektedir (Tablo 12).

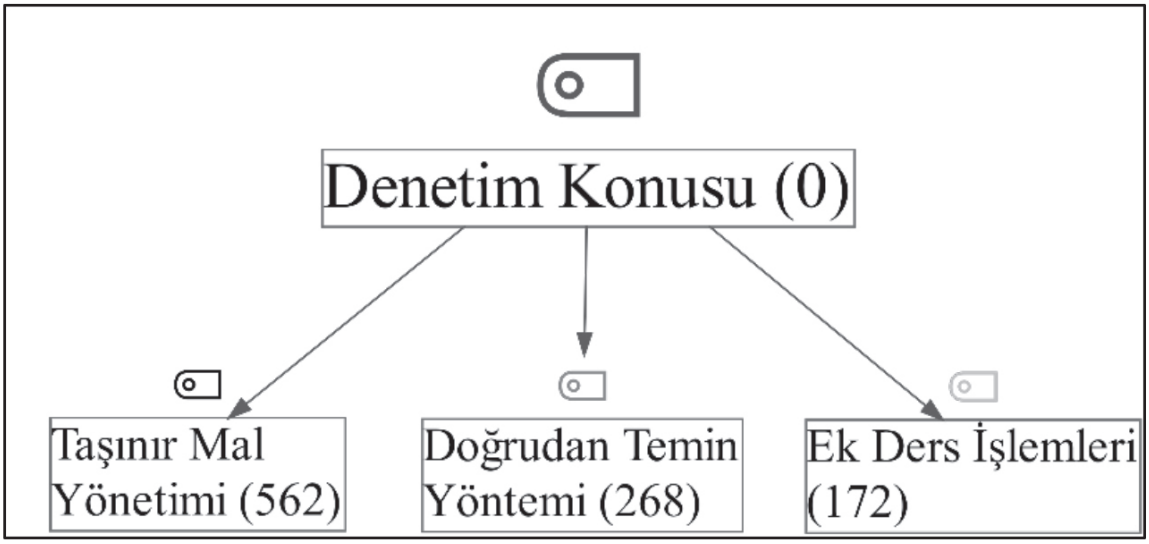
Tablo 12. 2008-2019 Yıllarındaki Kamu İç Denetim Genel Raporlarında Denetim Konusu Kodlarına İlişkin Belge Temelli Frekans Tablosu

Denetim Konusu	Rapor Sayısı
Taşınır Mal Yönetimi	12
Doğrudan Temin Yöntemi	12
Ek Ders İşlemleri	12

(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

Genel raporların içeriğine göre idarelerde en çok yapılan denetimlerin konusu, 562 denetimle Taşınır Mal Yönetimi, 268 denetimle Doğrudan Temin Yöntemi ve 172 denetimle Ek Ders İşlemleri olmuştur (Şekil 15).

Şekil 15. Genel Raporlara Göre En Çok Yapılan Denetimlerin Konusu (ilk üç)



(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

Kamu İç Denetim Genel Raporlarına göre idarelerin Bölge Müdürlükleri, İdari ve Mali İşler Daire Başkanlıkları, Strateji Geliştirme Daire Başkanlıkları ve Döner Sermaye İşletme Müdürlükleri her yıl denetlenmiştir (Tablo 13).

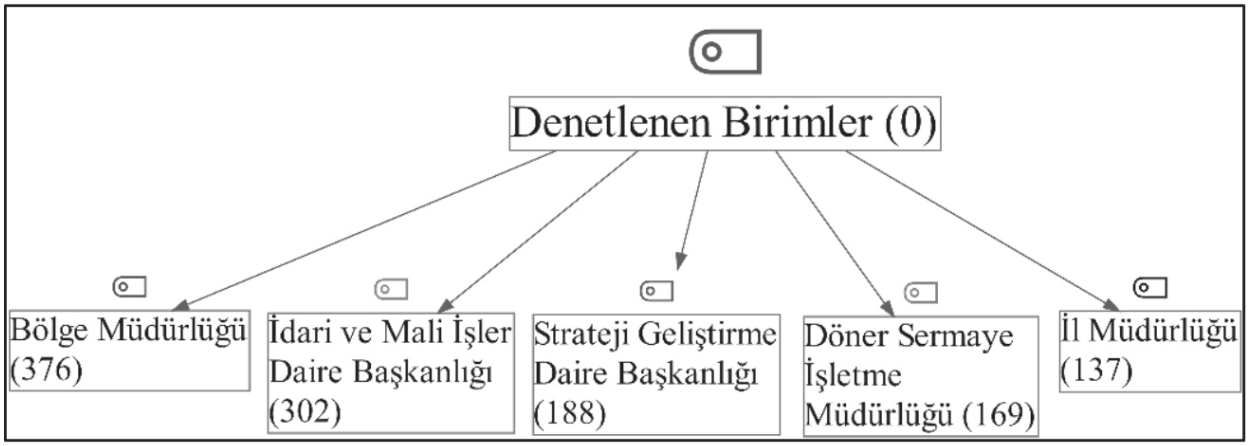
Tablo 13. 2008-2019 Yıllarındaki Kamu İç Denetim Genel Raporlarında Denetlenen Birimler Kodlarına İlişkin Belge Temelli Frekans Tablosu

Denetlenen Birimler	Rapor Sayısı
Bölge Müdürlüğü	12
İdari ve Mali İşler Daire Başkanlığı	12
Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı	12
Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü	12
İl Müdürlüğü	9

(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

Denetlenen birimler genel raporlarda idarelerin hem merkez hem de taşra birimleri dengeli bir oran göstermektedir. İdarelerde en çok denetlenen birimler, Bölge Müdürlükleri, İdari ve Mali İşler Daire Başkanlıkları, Strateji Geliştirme Daire Başkanlıkları, Döner Sermaye İşletme Müdürlükleri ve İl Müdürlükleri olmuştur (Şekil 16).

Şekil 16. Genel Raporlara Göre En Çok Denetlenen Birimler (ilk beş)



(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

3.4.5. Raporların Genel Değerlendirmesi

Genel raporlar için yapılacak bir genel değerlendirmede aşağıdaki çapraz tabloda görüldüğü (Tablo 14) gibi idarelerde yapılan Sistem Denetimi miktarında 2008 yılından itibaren artan bir eğilim göze çarpmaktadır. 2019 yılında bu eğilimde bir düşme görünmektedir. Uygunluk denetimi için ise 2008 ve 2019 yılları hariç olmak üzere denetim için bir ana eksen oluşturduğu görünmektedir. İdareler tarafından "Sistem ve Uygunluk Denetimi" en yoğun olarak 2019 yılında yürütülmüştür. Mali denetim 12 yıllık süreçte inişli çıkışlı bir seyir izlemiş ve oran olarak çok düşük kalmıştır.

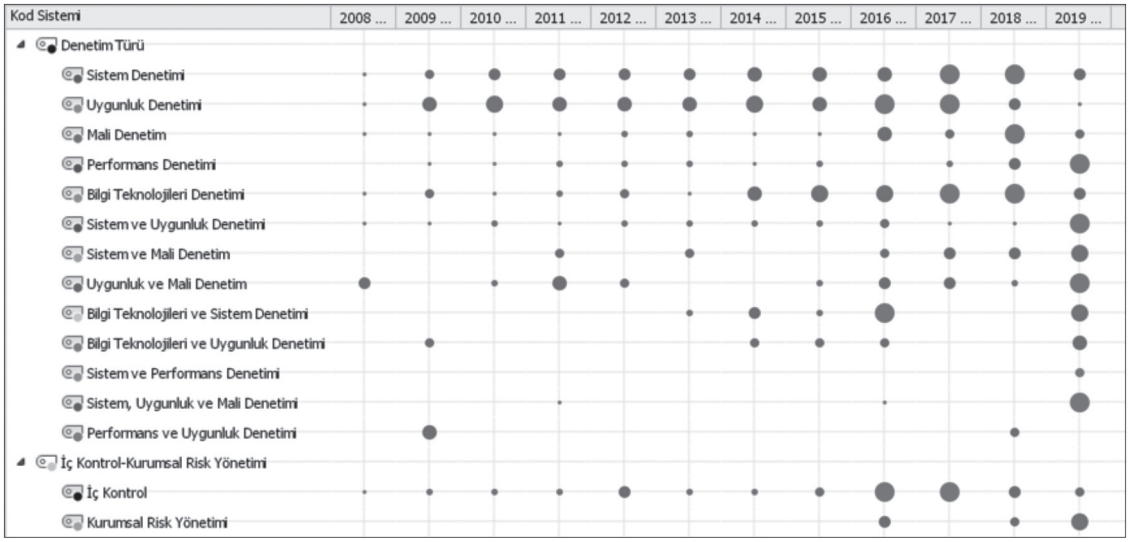
Tablo 14. Yıllara Göre Denetim Türleri ve İç Kontrol-Kurumsal Risk Yönetimi

	2008 ...	2009 ...	2010 ...	2011 ...	2012 ...	2013 ...	2014 ...	2015 ...	2016...	2017...	2018...	2019 ...	Toplam
◢ Denetim Türü													
Sistem Denetimi	60	159	267	274	246	266	318	310	344	420	451	225	3.340
Uygunluk Denetimi	132	399	451	384	351	363	443	395	504	480	319	120	4.341
Mali Denetim	5	6	5	3	7	9	6	5	26	18	42	15	147
Performans Denetimi		2	1	4	4	3	1	5		4	11	20	55
Bilgi Teknolojileri Denetimi	1	7	2	6	7	2	16	18	19	22	21	13	134
Sistem ve Uygunluk Denetimi	26	45	66	37	60	100	88	58	129	23	25	408	1.065
Sistem ve Mali Denetim				1		1			1	2	2	4	11
Uygunluk ve Mali Denetim	3		1	4	2			1	3	3	1	6	24
Bilgi Teknolojileri ve Sistem Denetimi						1	3	1	6			5	16
Bilgi Teknolojileri ve Uygunluk Denetimi		1					1	1	1			2	6
Sistem ve Performans Denetimi												1	1
Sistem, Uygunluk ve Mali Denetimi				2					2			29	33
Performans ve Uygunluk Denetimi		2									1		3
◢ İç Kontrol-Kurumsal Risk Yönetimi													
İç Kontrol	4	13	9	8	20	10	10	15	39	41	23	14	206
Kurumsal Risk Yönetimi									2		1	4	7
Σ TOPLAM	231	634	802	723	697	755	886	809	1.076	1.013	897	866	9.389
# N = Belgeler	1 (8,3%)	1 (8,3%)	1 (8,3%)	1 (8,3%)	1 (8,3%)	1 (8,3%)	1 (8,3%)	1 (8,3%)	1 (8,3%)	1 (8,3%)	1 (8,3%)	1 (8,3%)	12 (100,0%)

(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

Performans Denetiminin çapraz tablo verileri için, Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetimi Rehberinin, İDKK tarafından Dünya Bankası Kurumsal Gelişim Fonu desteğiyle hazırlanması ve Nisan 2016 tarihinde yürürlüğe girmesinden sonra bu alandaki ilgiye rağmen denetim miktarlarında tatmin edici bir oranın yakalanamadığı görülmektedir (Tablo 13). Yine aynı şekilde Bilgi Teknolojileri Denetiminin çapraz tablo verileri için, Kamu Bilgi Teknolojileri Denetimi Rehberi, İDKK tarafından Dünya Bankası Kurumsal Gelişim Fonu desteğiyle kamu idareleri için bir BT denetim rehberi hazırlanması ve Ocak 2014 tarihinde yürürlüğe girmesinden sonra bu alandaki ilgiye rağmen denetim miktarlarında tatmin edici bir oranın yakalanamadığı görülmektedir (Tablo 15).

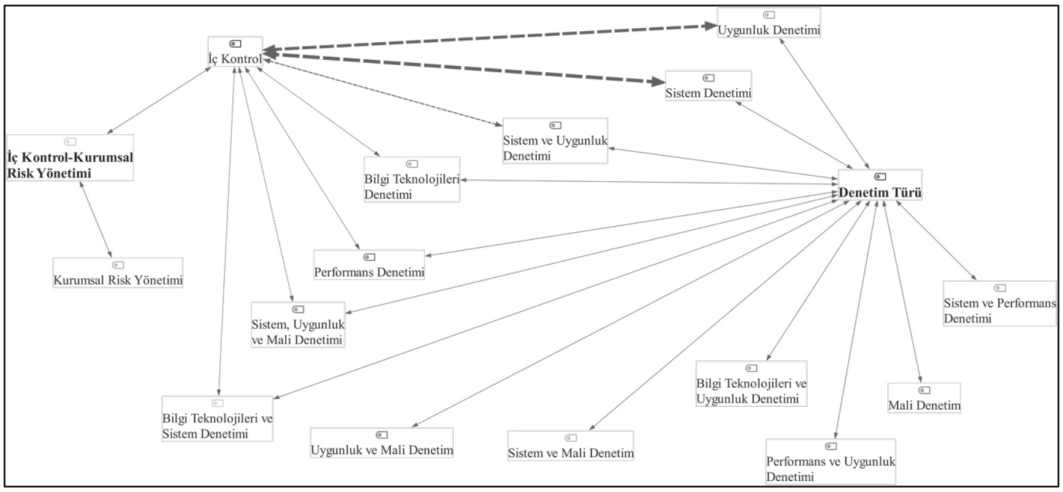
Tablo 15. Yıllara Göre Denetim Türleri ve İç Kontrol-Kurumsal Risk Yönetimi Yoğunluk Tablosu



(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

Denetim türlerinin iç kontrol-kurumsal risk yönetimiyle kurmuş olduğu ortak bağlantılara bakıldığında iç kontrolün Uygunluk Denetimi ve Sistem Denetimi ile çok güçlü bir ortak bağlantı kurarken, orta düzeyde kalacak şekilde "Sistem ve Uygunluk Denetimi" ile ortak bir bağlantı kurmuştur. İç kontrol, Bilgi Teknolojileri Denetimi, Performans Denetimi, "Sistem, Uygunluk ve Mali Denetim" ve "Bilgi Teknolojileri ve Sistem Denetimi" ile zayıfta olsa ortak bir bağlantı kurmuştur (Şekil 17).

Şekil 17. Denetim Türlerinin İç Kontrol-Kurumsal Risk Yönetimine Ortak Bağlantıları



(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

İncelenen 12 raporun genelini betimleyecek şekilde içerik analiz kodlamasını yansıtan kelime bulutu Şekil 18'de sunulmuştur.

Şekil 18. İncelenen Raporların Kelime Bulutu



(Yazar tarafından oluşturulmuştur.)

3.4.6. Tartışma ve Öneriler

Türk Kamu Yönetiminde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun önemli bileşenlerinden biri olarak yaklaşık 15 yıldır yürürlükte bulunan iç denetim faaliyetinin idareler tarafından üretilen bilgiler üzerinden bir değerlendirmeye tabi tutulması idarelerin denetim politikası ile kamu yönetiminin politikaları arasında nasıl bir kolerasyon olduğunu tespit etmek bakımından önemlidir. Yapılan çalışmada iç denetçiler tarafından ağırlıklı olarak Uygunluk Denetiminin yapılmış olması idarelerin faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğu konusunda makul güvence arayışı içerisinde olduğunu göstermektedir. Diğer yandan bu durum, büyük kısmı daha önce kamu idarelerinde müfettiş, denetmen vb. ünvanlarla denetim elemanı olarak görev yapmış olan iç denetçilerin daha önceki mesleklerinde edindikleri tecrübe ve alışkanlıkları iç denetim uygulamalarına taşıma eğiliminde olduklarını da göstermektedir. Bu arayış ister istemez kamu yönetiminin üreteceği politikalarda mevzuat odağının ön planda olması gerektiğini işaret etmektedir.

Denetim türlerinde sayısal bir çeşitlilik olmasına rağmen içerik olarak birkaç türle sınırlı olması hem iç denetim hem de iç denetçilerin gelecek vizyonu için bir alarm işareti vermektedir. Denetim türlerinde Uygunluk ve Sistem Denetimlerinin aşılması güç bir hegemonyası bulunmaktadır.

Denetim türlerinin idarelere göre dağılımına bakıldığında Genel Bütçeli İdarelerde ilk sırada Sistem Denetimi yer almakta ve daha sonra Uygunluk Denetiminin yer aldığı görülmektedir. Özel Bütçeli İdarelerde ise bu sıra tam tersi olarak gerçekleşmekte ilk sırayı Uygunluk Denetimi alırken ikinci sırada ise Sistem Denetimi bulunmaktadır. Mahalli idareler ile Özel Bütçeli Diğer İdarelerde Sistem ve Uygunluk denetimleri yoğunlukları hemen hemen eşit düzeydedir. Sosyal Güvenlik Kurumları'nda en yoğun denetim Uygunluk denetimi olarak görünmektedir.

Raporlarda dikkat çekici bir nokta, iç kontrol ve kurumsal risk yönetiminin istenilen düzeyde denetlenememiş olmasıdır. Sayıştay Başkanlığı 2019 yılında yapılan değerlendirme çalışmalarını 2020 yılında "Kamuda Stratejik Yönetim Kurumsal Risk Yönetimi İç Kontrol Sistemi" başlıklı analiz kitabında toplamış ve kamu idarelerinin Kurumsal Risk Yönetimi'nin değerlendirilmesinde 100 puan üzerinden olmak üzere; Genel Bütçeli Kurumlara ortalama 70 puan, Özel Bütçeli İdarelere ortalama 65 puan, Özel Bütçeli Diğer

İdarelere ortalama 65 puan, Mahalli İdarelere ortalama 61 puan ve Sosyal Güvenlik Kurumlarına ortalama 70 puan vermiştir (Sayıştay, 2020, s. 17).

Sayıştay Başkanlığı'nın aynı analiz kitabında kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesinde 100 puan üzerinden olmak üzere; Genel Bütçeli Kurumlara ortalama 73 puan, Özel Bütçeli İdarelere ortalama 66 puan, Özel Bütçeli Diğer İdarelere ortalama 67 puan, Mahalli İdarelere ortalama 62 puan ve Sosyal Güvenlik Kurumlarına ortalama 71 puan verilmiştir (Sayıştay, 2020, s. 24). Sayıştay Başkanlığının iç kontrol ve kurumsal risk yönetimi puanlamaları, çalışmada elde edilen içerik analiz sonuçlarını teyit etmektedir.

İç denetim faaliyeti kamu yönetimin en önemli ve içerik açısından en zengin fonksiyonu durumundadır. Etkin, ekonomik ve verimli bir iç denetim aynı zamanda etkili bir kamu yönetimi anlamına gelmektedir. Bu basit formül ancak kamu idarelerinin iç denetime verecekleri önem ile hayat bulacaktır. İç denetim hangi kamu idaresinde ne şekilde ve nasıl çalışıyorsa bu idarelerin yönetim anlayışının bir aynası olacaktır. Mevcut çalışma ile iç denetim raporlarının içerik analizi ile hem idarelere hem de kamu yönetimine bir alternatif yol sunulmaya çalışılmıştır.

Mevcut şartlar göz önünde bulundurularak 12 yıllık süreçte hem Performans Denetiminde hem de Bilgi Teknolojileri Denetiminde yeterli bir ilginin oluşmadığı görülmektedir. 2020 başlarında ortaya çıkan ve halen bütün şiddetiyle yaşadığımız pandemi süreci, idarelere aslında iş sürekliği, bilgi güvenliği, siber güvenlik ve etkin mal/hizmet üretim konusunda ciddi uyarılarda bulunmaktadır. Bu uyarılara ilkinin öncül çözümü ise idarelerin bünyelerinde yürütecekleri Performans Denetimleri ve Bilgi Teknolojileri Denetimlerinde yatmaktadır. İkincil öncül ve yerleşik çözüm ise idarelerin çalışanlarına ilk etapta Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Kontrol konularında farkındalık eğitimi vermesi ve sonrasında ise bu sistemlerinin kurulum, tasarım, işleyiş ve izleme konusunda öncelikle iç denetim birimleri veya iç denetçilerden danışmalık ve eğitim almasıdır. Son aşama olarak ise her idarenin kendilerine ait olan Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Kontrol sistemlerini her yıl düzenli olarak denetletmesidir.

Bu çalışmanın bir devamı olmak üzere araştırmacılar bundan sonraki çalışmalarda Kamu İç Denetim Genel Raporlarındaki danışmanlık faaliyetleri, inceleme faaliyetleri ve eğitim faaliyetlerin üzerinden içerik analizleri yapabilirler.

4. SONUÇ

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun kabulüyle birlikte Türkiye'de kamu mali yönetim sisteminde yeni yaklaşım benimsenmiştir. Bu yaklaşımın önemli unsurlarından birisi ise Kanun ile düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç olmak üzere genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri bünyesinde iç denetimin kurulması olmuştur.

İlgili Kanun'da Kurul tarafından kamu idarelerince yürütülen iç denetim faaliyetleri sonucu hazırlanıp, gönderilen iç denetim raporlarını değerlendirip sonuçlarının bir konsolidasyona tabi tutulacağı ifade edilmiştir. Kanunun kapsamı içerisinde olup iç denetimin ilgili hükümlerine tabi olan kamu idareleri, yıllık olarak yürütmüş oldukları faaliyetler ekseninde hazırladıkları iç denetim faaliyet raporları ile denetim uygulamaları sonuçlarıyla üretilen iç denetim raporlarının özetini her yıl belli dönemlerde düzenli olarak Kurula göndermektedirler. Kurul tarafından bu raporlardaki bilgiler birleştirilerek 2008-2019 yılları arasında toplam 12 adet Kamu İç Denetim Genel Raporu yayımlamıştır.

Türkiye'de kamu mali yönetimi ile kontrolünün gelişimi yönünde, ülkenin ürettiği/üreteceği kamu politikalarının gelişimi ekseninde, iç denetim faaliyeti ve bu faaliyet sonrası ortaya konan raporlar büyük bir önem taşımaktadır. Bu kapsamda idarelerin iç denetim birimleri/iç denetçileri tarafından üretilmiş olan bu raporlar aracılığıyla hangi tür denetimler yaptıklarının incelenmesi bu çalışmanın önemli nüvelerinden birini oluşturmaktadır.

Çalışmada, idarelerin iç denetim faaliyetlerine ilişkin hazırlanan İç Denetim Genel Raporlarının; rapor türleri, iç kontrol-kurumsal risk yönetimi, denetlenen birimler ve denetim konuları gibi başlıklarda incelemesi ve içerik analizi yapılmıştır. Bu inceleme ve içerik analizi sonucunda elde edilen bulgular ekseninde

aşağıda maddeler halinde sunulan sonuçlara ulaşılmıştır:

- İdareler tarafından üretilen raporların yaklaşık 2/3 Özel Bütçeli İdareler ile Mahalli İdareler tarafından yapılan denetim faaliyetlerine ilişkindir.
- Denetim türü analizine göre en fazla rapor üretilen yıl 2015, en az rapor üretilen yıl 2008 olmuştur.
- 2018 yılında Sosyal Güvenlik Kurumları dışında her yıl idareler yürütülen iç denetim faaliyetleri için raporlama yapmışlardır.
- İdareler tarafından her yıl Sistem, Uygunluk, Mali, Bilgi Teknolojileri ve Sistem ve Uygunluk Denetimleri düzenli olarak yapılmıştır. "Sistem ve Performans Denetimi" sadece bir yılda yürütülmüş görünmektedir.
- İdareler 12 yıllık süreçte; 4.341 adet Uygunluk Denetimi, 3.340 adet Sistem Denetimi, 1.065 adet Sistem ve Uygunluk Denetimi, 147 adet Mali Denetim, 134 adet Bilgi Teknolojileri Denetimi, 55 adet Performans Denetimi, 33 adet Sistem, Uygunluk ve Mali Denetimi, 24 adet Uygunluk ve Mali Denetim, 16 adet Bilgi Teknolojileri ve Sistem Denetimi, 11 adet Sistem ve Mali Denetim, 6 adet Bilgi Teknolojileri ve Uygunluk Denetimi, 3 adet Performans Denetimi ve Uygunluk Denetimi ve 1 adet Sistem ve Performans Denetimi yapmışlardır.
- İdarelerin denetim türü yoğunluğuna bakıldığında Genel Bütçeli İdarelerde ilk sırada Sistem Denetimi yer almakta ve daha sonra Uygunluk Denetiminin yer aldığı görülmektedir. Özel Bütçeli İdarelerde ise bu sıra tam tersi olarak gerçekleşmekte ilk sırayı Uygunluk Denetimi alırken ikinci sırada ise Sistem Denetimi bulunmaktadır. Mahalli idareler ile Özel Bütçeli Diğer İdarelerde Sistem ve Uygunluk denetimleri yoğunlukları hemen hemen eşit düzeydedir. Sosyal Güvenlik Kurumları'nda en yoğun denetim Uygunluk denetimi olarak görünmektedir.
- Genel raporlara bakıldığında, idareler tarafından her yıl İç Kontrole yönelik iç denetim faaliyeti yürütülmüş, ancak Kurumsal Risk Yönetimi ile ilgili iç denetim faaliyeti 2016, 2018 ve 2019 yılları olmak üzere sadece 3 yıl yapılmıştır.
- İçerik analizi yapılan raporlara göre idareler tarafından 206 adet İç Kontrol ve 7 adet Kurumsal Risk Yönetimi konulu iç denetim faaliyeti yürütülmüştür.
- İç kontrol denetimlerinde odak konular, iç kontrol faaliyetleri işlemleri süreci, iç kontrol işlemleri süreci ve iç kontrol uyumlaştırma faaliyetleri olmuştur. Kurumsal risk yönetimi denetimlerinin odak konuları ise risk yönetimi, risk ve risk yönetimi işlemleri olmuştur.
- İç kontrolün denetim türlerine göre dağılımına bakıldığında, 132 adet Sistem Denetimi ön plana çıkmaktadır.
- İdarelerde en çok yapılan denetimlerin konusu, 562 denetimle Taşınır Mal Yönetimi, 268 denetimle Doğrudan Temin Yönetimi ve 172 denetimle Ek Ders İşlemleri olmuştur.
- Denetlenen birimler genel raporlarda idarelerin hem merkez hem de taşra birimleri dengeli bir oran göstermektedir. İdarelerde en çok denetlenen birimler, Bölge Müdürlükleri, İdari ve Mali İşler Daire Başkanlıkları, Strateji Geliştirme Daire Başkanlıkları, Döner Sermaye İşletme Müdürlükleri ve İl Müdürlükleri olmuştur. Toplam 12 yıllık süreçte; Bölge Müdürlükleri 376 kez, İdari ve Mali İşler Daire Başkanlıkları 302 kez, Strateji Geliştirme Daire Başkanlıkları 188 kez, Döner Sermaye İşletme Müdürlükleri 169 kez ve İl Müdürlükleri 137 kez denetlenmiştir.
- İdarelerde yapılan Sistem Denetimi mikta-

rında 2008 yılından itibaren artan bir eğilim göze çarpmaktadır. 2019 yılında bu eğilimde bir düşme görünmektedir. Uygunluk denetimi için ise 2008 ve 2019 yılları hariç olmak üzere denetim için bir ana eksen oluşturduğu görünmektedir. İdareler tarafından "Sistem ve Uygunluk Denetimi" en yoğun olarak 2019 yılında yürütülmüştür. Mali denetim 12 yıllık süreçte inişli çıkışlı bir seyir izlemiş ve oran olarak çok düşük kalmıştır.

- Hem Performans Denetiminde hem de Bilgi Teknolojileri Denetiminde denetim miktarlarında tatmin edici bir oranın yakalanamadığı görülmektedir.
- İç kontrol, Uygunluk Denetimi ve Sistem Denetimi ile çok güçlü bir ortak bağlantı kurarken, orta düzeyde kalacak şekilde "Sistem ve Uygunluk Denetimi" ile ortak bir bağlantı kurmuştur. İç kontrol, Bilgi Teknolojileri Denetimi, Performans Denetimi, "Sistem, Uygunluk ve Mali Denetim" ve "Bilgi Teknolojileri ve Sistem Denetimi" ile zayıfta olsa ortak bir bağlantı kurmuştur.

Sonuç olarak, hem iç denetimin hem de kurumların hedeflediği kurum kaynaklarının ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilmesi, risklere karşı kurumsal kapasite ile etkin bir kontrol yapısının oluşturulması ve bunların değerlendirilmesi için; İDKK tarafından her yıl kamu iç denetçilerine Performans Denetimi ve Bilgi Teknolojileri Eğitimi verilmesi; kurum üst yöneticilerine yönelik İç Kontrol ve Kurumsal Risk Yönetimi odaklı seminerler verilmesi önerilmektedir.

Kaynakça

Akbulut, Ö. Ö., Mimaroğlu Özgen, H., Fındık, D., Seymenoğlu, Ö. & Almış, O. (2012). *Türk Kamu Yönetiminde teftiş ve iç denetim*. Ankara: Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü.

Akdenizli, B. (2012). Gazete haberciliğinde içerik çözümleme yöntem ve tekniği: Sunum ve temsil üzerine bir uygulama ve değerlendirme. (Ö. Güllüoğlu, Der.). *İletişim Bilimlerinde Araştırma Yöntemleri Yazılı Metin Çözümleme* (s. 133-162), Ankara: Ütopya Yayınevi.

Arens A. A., Elder R. J. & Beasley M. S. (2014). *Auditing and assurance services, an integrated approach*. Pearson Education Limited.

Callahan, C. & Soileau, J. (2017). "Does enterprise risk management enhance operating performance?". Advances in Accounting, 37, 122-139.

Güredin, E. (2007), Denetim ve güvence hizmetleri. Ankara: Arıkan Yayınları.

Hansen, A. (2003). İçerik çözümlemesi., *İletişim araştırmalarında içerik çözümlemesi* içinde (ss. 49-102). (Ed.) Murat Sadullah Çebi, Ankara: Alternatif Yayınları.

IIA (The Institute of Internal Auditors), (2009). *International stveards for the professional practice of ınternal auditing* (Stveards).

IIARF (The Instute Auditors Research Foundation), (2003). *International stvearts for the prefossional of ınternal auditing*. USA: Türkiye İç Denetim Enstitüsü.

İDKK (İç Denetim Koordinasyon Kurulu), (2009). *2008 Yılı kamu iç denetim genel raporu*. Ankara.

İDKK (İç Denetim Koordinasyon Kurulu), (2010). *2009 Yılı kamu iç denetim genel raporu*. Ankara.

İDKK (İç Denetim Koordinasyon Kurulu), (2014). *2013 Yılı kamu iç denetim genel raporu*. Ankara.

İDKK (İç Denetim Koordinasyon Kurulu), (2016). *2015 Yılı kamu iç denetim genel raporu*. Ankara.

İDKK (İç Denetim Koordinasyon Kurulu), (2020). *2019 Yılı kamu iç denetim genel raporu*. Ankara.

Karasar, N. (2017). *Bilimsel araştırma yöntemi: kavramlar ilkeler teknikler* (32. baskı). Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.

KİDR (Kamu İç Denetim Rehberi), (2013). Ankara.

Korkmaz, U. (2007). Kamuda İç Denetim. *Bütçe Dünyası Dergisi*, 2: 25, 4-15.

Neuman, L. (2007). T*oplumsal araştırma yöntemleri* (Cilt 2). (S. Özge, Çev.). İstanbul: Yayınodası.

Neşeli, A. E. (2010). *Türk bankacılık sisteminde iç denetim ve iç kontrol sistemlerinin analizi ve uluslararası denetim standartlarına uyumlaştırılması kapsamında bir değerlendirme: Örnek bir uygulama* (Basılmamış yüksek lisans tezi). Marmara Üniversitesi, İstanbul.

Özbek, Ç. (2012). *İç Denetim, Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi, İç Kontrol*. İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) Yayınları.

Sayıştay, (2020). *Kamuda stratejik yönetim kurumsal risk yönetimi iç kontrol sistemi*. Ankara.

Internet Kaynakları

Demirbaş, T. (2013). *İsveç sayıştayı el kitabı*. http://www.sayistay.gov.tr/yayin/ yayinicerik/aras16isvecsayistay.pdf. (Erişim Tarihi: 11.04.2021).

COSO, (2004). *Enterprise risk management framework.* http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_Executive Summary.pdf. (Erişim Tarihi: 13.04.2021).

KİDS (2017) *Kamu iç denetim standartları.* https://www.hmb.gov.tr/kamu-ic-denetim-standartlari%E2%80%8B%E2%80%8B, Hazine ve Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulun RG: 22.02.2017 / 29987 (Erişim Tarihi: 25.08.2021).