

Article Type / Makale Türü
Araştırma Makalesi -
Research Article

Application Date / Başvuru Tarihi
05.22.2024 / 22.05.2024

Admission Date / Yayına Kabul Tarihi
06.28.2024 / 28.06.2024



5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU KAPSAMINDA İÇ DENETİMİN ETKİNLİĞİ: DEVLET ÜNİVERSİTELERİ İÇ DENETÇİLERİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA *

EFFECTIVENESS OF INTERNAL AUDIT UNDER THE PUBLIC FINANCIAL MANAGEMENT AND CONTROL LAW NO. 5018: AN APPLICATION FOR PUBLIC UNIVERSITIES INTERNAL AUDITORS

Recep GÜNEŞİ, Birgül BOZKURT YAZAR2

ÖZ: Bu çalışmada 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında iç denetimin etkinliğini değerlendirmek üzere devlet üniversiteleri iç denetçilerine yönelik gerçekleştirilen uygulama sonuçları ve önerileri verilmeye çalışılmıştır. Çalışma kapsamında 62 iç denetçiye ulaşılmıştır. Çalışmada devlet üniversitelerinde iç denetimin etkinliği arttırmada güvenilirlik ve bağımsızlığın sağlandığı, tüm kaynaklara erişilebildiği, iç denetçilerin üst yönetim tarafından desteklendiği, iç denetim standartları çerçevesinde iç denetim faaliyetinin yürütüldüğü sonucuna varılmıştır. Ancak kurum içinde daha fazla iç denetçi istihdam edilmesi, daha fazla bütçe ayrılması, iç denetim birim başkanlığı için ilave kriterlerin olması, mesleki gelişimi sağlayacak eğitimlerin artırılması, Sayıştay ile ilişkilerin güçlendirilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır. Ayrıca iç kontrol sisteminin etkinliği konusunda istenilen seviyeye erişilemediği ve dijital uygulamaların iç denetimin etkinliğini artıracacağı sonucuna varılmıştır. Diğer taraftan iç denetim biriminin sorumlu olduğu birimin rektörlük değil de İç Denetim Koordinasyon Kurulu olması yönünde öneriler iç denetçiler tarafından sunulmuştur. Çalışmanın sadece devlet üniversitelerinde değil de tüm kamu kuruluşlarındaki iç denetim çalışmalarının iyileştirilmesi için gereken hususları sunması açısından önemli olduğu düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler : Kamu İç Denetimi, 5018 Sayılı Kanun, Üniversite İç Denetçileri.

ABSTRACT: This study presents the results and recommendations of an implementation aimed at evaluating the effectiveness of internal auditing within the scope of the Public Financial Management and Control Law No. 5018 for public university internal auditors. A total of 62 internal auditors were reached within the scope of the study. The study concluded that reliability and independence were ensured, all resources were accessible, internal auditors were supported by senior management, and internal audit activities were carried out within the framework of internal audit standards for increasing the effectiveness of internal audit in public universities. However, it was concluded that more internal auditors should be employed, more budget should be allocated, there should be additional criteria for the head of the internal audit unit, trainings that will provide professional development should be increased within the institution and relations with the Court of Accounts should be strengthened. In addition, it was concluded that the desired level of effectiveness of the internal control system could not be reached and digital applications would increase the effectiveness of internal audit. On the other hand, suggestions were made by internal auditors that the unit responsible for the internal audit unit should be the Internal Audit Coordination Board rather than the rectorate. It is thought that the study is important in terms of providing the necessary issues to improve internal audit work not only in universities but also in all public institutions.

Keywords: Public Internal Audit, Law No. 5018, University Internal Auditors.

* Bu çalışma 16-18 Mayıs 2024 tarihleri arasında Tunceli'de düzenlenen 24. Uluslararası Kamu Yönetimi Forumu'nda sunulan bildirinin düzenlenmiş ve son halidir. Çalışma etik izni Munzur Üniversitesi Rektörlüğü Girişimsel Olmayan Araştırmalar Etik Kurulu'ndan alınmıştır (28.03.2024, Karar Sayısı 04, Etik İzin Onay Karar No: 2024/03-04).

1. Prof. Dr., Arvin Çoruh Üniversitesi, recep.gunes@artvin.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0003-3813-2749>
2. Dr. Öğr. Üye. Munzur Üniversitesi, birgulbozkurt@munzur.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0003-0126-2638>

EXTENDED SUMMARY

Research Problem

The aim of this study is to evaluate the effectiveness of internal audit in public universities within the scope of the Public Financial Management and Control Law No. 5018. In this context, it is aimed to present the problems and expectations experienced by internal auditors and institutional management during the internal audit process at state universities in our country. It is thought that the study is important in terms of providing the necessary issues to improve the internal audit work of not only universities but also all public institutions.

Research Questions

Is internal audit effectiveness ensured in public universities? What is the level of internal audit activities in public universities within the framework of the factors that ensure the effectiveness of internal audit in the public sector published by IIA in 2012?

Literature Review

Some of the evaluations provided by published studies on the subject are stated below. According to the study conducted by Özpeynirci and Hop (2020), stakeholders should be informed about internal audit activities in universities, effectiveness in information technology auditing should be ensured, and efficiency should be increased within the framework of assurance and consultancy of internal auditing. According to the study conducted by Koca and Hatunoğlu (2023), internal auditors will be given training on the effect of professional scepticism on the effectiveness of internal auditing at a level that will increase their professional and personal characteristics, and professional scepticism will reach the desired level. According to the study conducted by Aydin (2021), the effectiveness of internal audit in Turkey came to the fore as of 2011. However, the biggest reason why it is not at the desired occupancy level numerically is that internal audit is seen as an optional consultancy activity, rather than a legal obligation.

Methodology

For the application part of the study, nine elements necessary for the effectiveness of public internal audit included in the study "The Role of Auditing in Public Sector Governance" published by the International Internal Audit Institute in 2012 were taken into consideration. The survey form, prepared by using studies in the literature, was applied to internal auditors by including the issue of digitalization and information technology in elements such as independence, legal obligation, sufficient resources, internal audit manager competence, objectivity and competence in auditors, stakeholder support, professional audit standards. Within the scope of the study, 62 internal auditors were reached. SPSS package program was used to analyse the data obtained.

Results and Conclusions

The study concluded that independence was ensured in the internal audit process, the necessary documents were accessed, professional audit standards were complied with, and the university administration supported this process. However, it has been concluded that the effectiveness of the internal control system in universities cannot be ensured, that more internal auditors should be employed, their professional development should be provided and the internal audit unit should be supported financially, more communication should be provided with the Court of Accounts, and digital applications in internal audit should be increased. In addition, the idea that internal audit units being affiliated with the IDKK rather than the rectorate will increase the effectiveness of internal audit is among the issues that internal auditors agree on. It is thought that the issues mentioned within the scope of the study are experienced not only in universities but also in the internal audit work of all public institutions, and that the study is important in presenting the information to institutional managers and relevant units in order to improve these issues.

1.GİRİŞ

Günümüzde rekabet koşulları ve riskli alanların artışı, mevcut kamusal kaynakların etkin kullanımı ve kurumların hedeflere ulaşmalarını zorlaştırmakla birlikte yeni iş süreçlerine uyumu zorunlu hale getirmiştir. Çünkü toplumsal ve kâr amaçlı sunulan hizmetlerin belirli standart ve ölçütler çerçevesinde sunulması beklenen faydayı sağlayacaktır. Bu bağlamda kurumlarda sürece katkı sağlayacak mekanizmalardan biri de kuruma değer katma amacıyla olan iç denetim faaliyetidir.

Üniversiteler en üst seviyede bilginin üretildiği, eğitimlerin verildiği ve araştırmaların yapıldığı kurumlardır. Bu kuruluşlarda son yıllarda yapılan uluslararası anlaşmaların sayılarında meydana gelen artışlar, öğrenci ve personel sayıları ile iş yoğunluğunun artması gibi nedenlerden dolayı bu tür yapılarda denetlenmesi gereken süreçler de ön plana çıkmıştır. Bu bakımdan üniversiteler de kamu tüzel kişiliğe sahip kamusal idare ve kontrol mekanizmaları tarafınca akademik, yönetim ve mali denetim çerçevesinde kamusal hizmet veren kurumlar olarak iç denetim kapsamında da değerlendirilmektedir (Karaca Aydın, 2021).

Bu çalışmada, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında iç denetimin etkinliğinin tespit edilmesine yönelik devlet üniversiteleri iç denetçilerine yönelik bir uygulama yapılmıştır. Çalışmanın amacı, 5018 sayılı kanun kapsamında devlet üniversitelerinde iç denetim faaliyetlerinin etkinliğinin değerlendirilmesidir. Çalışma genel olarak teorik ve uygulama bölümünden oluşmaktadır. Teorik bölümde iç denetim kavramı, kamu iç denetimine konusundaki düzenlemeler ve kamu sektöründe iç denetimin durumu ile ilgili genel bilgiler verilmesinin ardından; uygulama bölümünde Uluslararası İç Denetim Enstitüsü tarafından yayımlanan “Kamu Sektörü Yönetişiminde Denetimin Rolü” çalışmasında yer alan kamu iç denetiminin etkinliği için gerekli dokuz unsur olan bağımsızlık, yasal zorunluluk, yeterli kaynak, iç denetim yönetici yetkinliği, denetçilerde objektiflik ve yetkinlik, paydaş desteği, mesleki standartlar (ek olarak dijitalleşme ve bilişim teknolojileri de bir diğer unsur olarak eklenmiştir) ile literatürde yer alan çalışmalardan yararlanılarak hazırlanan anket formu iç denetçilere uygulanmıştır. Bu sayede çalışmada devlet üniversitelerinde iç denetim faaliyetinin etkinliğinin değerlendirilmesi ve iç denetçiler-hizmet kullanıcılarının beklentilerine yönelik değerlendirme ve sonuçlara yer verilmiştir.

2. İÇ DENETİM İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

İç denetim faaliyeti, kamu sektöründe de son yıllarda önemli bir mekanizma haline gelmiştir. Bu bağlamda denetimin kamu yönetişiminin köşe taşı olduğu söylenebilir (Şahin İpek, 2020). Esasen iç denetimin temelleri özel sektör gelişimleri çerçevesinde belirlenmiştir. Özel sektörde faaliyet gösteren işletmeler tarafından benimsenen çağdaş yönetim anlayışı içinde yer alan iç denetim faaliyeti, kamu sektöründe hizmet veren kurumlara da uyarlanarak kurumsal kazanımların anlamlı ve somut bir şekilde

ortaya çıkmasını hızlandırmıştır (Korkmaz, 2007). Daha çok kamuda kullanılan teftiş kavramı iç denetimden farklı olarak yaptırım gücüne (soruşturma, işten atılma, el çektirme vb) sahipken, iç denetim herhangi bir kasıt olup olmadığı ile ilgili olarak üst yönetime bilgi vermeyi ifade etmektedir (Selimoğlu ve Özbek, 2018). Dolayısıyla iç denetimin özel sektöre sağladığı somut katma değer kamu sektöründe de yakalanması için daha proaktif yaklaşımlar sergilenmelidir (Doğmuş Yurdakul, 2020).

İç denetime yönelik uygulamaların çok eski tarihlerde gerçekleştirildiğine dair bilgilerin olması ile birlikte modern uygulamalar 2. Dünya Savaşı sonrasında yürütülmeye başlanmıştır. Ayrıca 1941 yılında Uluslararası İç Denetim Enstitüsü'nün (The Institute of Internal Auditors- IIA) kurulması ile birlikte denetim alanında standartların oluşturulması ve küresel gelişmelere uyum sağlama çalışmaları hız kazanmıştır (Tez, 2024). Dinamik bir yapıya sahip olan iç denetim, önceden kontrol odaklı yürütülmekte iken; günümüzde risk yönetimi çerçevesinde kurum hedeflerine ulaşmak ve riskleri yönetmek için öneride bulunmaktadır. Son yıllarda ise teknoloji odaklı faaliyetlerin iç denetim sürecini etkilemesi ile bilgi teknolojileri denetimi de zorunlu bir iç denetim türü olarak uygulamalarda yerini almıştır (İşgüden, 2012).

3. KAMU İÇ DENETİMİNE YÖNELİK DÜZENLEMELER

Türkiye'de kamu mali yönetimine ilişkin temel dayanaklarından biri olan 5018 Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kamu iç denetim ile ilgili birincil düzey mevzuat kapsamındadır. Kamu iç denetimi ile ilgili ikincil düzey mevzuatlardan biri ise İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliktir. Konu ile ilgili üçüncü düzey mevzuatlarda bakıldığında Kamu İç Denetim Genel Tebliği, Kamu İç Denetim Rehberi, Kamu İç Denetim Standartları ve Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları dikkat çekmektedir.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu: Kanununun 63., 64. ve 65. maddelerinde iç denetime ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Kanununun 63. maddesine göre; “iç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir”. 64. maddede ise “İç denetçilerin görevleri, kamu kuruluşlarının yönetim ve kontrol yapılarının değerlendirilmesi, denetlenmesi, iyileştirilmelerini içeren önerilerde bulunulması, kaynakların etkin ve verimli kullanılması amacıyla incelemeler yapmak, harcamalar sonrası uygunluk denetimi yapmak, denetim sonucunda tespit edilen olumsuzlukları üst yönetime bildirmek” şeklinde sıralanmıştır. 65. maddede “iç denetçilerin özellikleri ve atanmaları konusunda İDKK tarafından belirlenen alanlarda eğitim almak ve mesleki deneyime sahip olmak” gibi şartlar açıklanmıştır (5018 sayılı KMYKK, 2003).

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (İDÇUEHY): Yönetmelikte, iç denetçilerin; kamu kurumlarındaki sayıları, nitelikleri, atanmaları, çalışma usul ve esasları,

sertifikalarının verilmesi ve derecelendirilmesi ile birlikte diğer hususlar açıklanmıştır (İDÇUEHY, 2006).

Kamu İç Denetim Genel Tebliği: Tebliğin amacı, 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununun iç denetime ilişkin hükümleri ile Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümlerinin uygulamasının yönlendirilmesi ve uyulması gerekli usul ve esasların belirlenmesidir (Kamu İç Denetim Genel Tebliği, 2013).

Kamu İç Denetim Rehberi: Düzenlemenin amacı, kamu kurumlarında yürütülen iç denetim faaliyetlerinin bütün aşamalarına (makro planlama, iç denetim plan ve programı hazırlama, denetim ve danışmanlık görevlerinin yürütülmesi, raporlama, izleme) ait yöntem ve esasları belirlemektedir. İç denetim birimleri yürüttükleri iç denetim faaliyetlerinde bu rehber ile belirlenen esas ve yöntemlere uymak zorundadırlar (Kamu İç Denetim Rehberi, 2013).

Uluslararası İç Denetim Standartları: İç denetimle ilgili en önemli düzenlemelerden birisi de IIA tarafından yayınlanan Uluslararası İç Denetim Standartları ve Etik Kurallardır. Türkiye’de de Kamu İç Denetim Standartlarının belirlenmesinde, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları” esas alınmıştır. Standartlar, iç denetçilerin niteliklerini ve iç denetim faaliyetinde uygulanması gereken süreçleri belirlemektedir. Standartlar nitelik ve performans (çalışma) standartları olmak üzere ikiye ayrılmakta ve tüm iç denetim hizmetlerinde uygulanmaktadır (Mesleki Uygulama Çerçevesi Kapsamında Uluslararası İç Denetim Standartları, 2016; Kamu İç Denetim Standartları, 2017).

- ✓ Nitelik Standartları, iç denetim faaliyetlerini yürüten kurumların ve kişilerin özelliklerine yöneliktir.
- ✓ Performans (Çalışma) Standardı ise iç denetimin tabiatını açıklamakta ve bu hizmetlerin performansını değerlendirmekte kullanılan kalite ölçütlerini sağlamaktadır.

Etik Kurallar: Ülkemizde 5018 sayılı Kanununun 67. maddesinin (k) bendinde iç denetçilerin uyacakları etik kuralların İç Denetim Koordinasyon Kurulunca (İDKK) belirleneceği hükme bağlanmıştır. Bu bağlamda İDKK tarafından düzenlenen Meslek Ahlak Kuralları, kamu iç denetim uygulamalarında meslek ahlak kültürünün geliştirilmesi amacıyla Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) Meslek Ahlak Kuralları esas alınarak ve diğer uluslararası mesleki kuruluşların metinlerinden de yararlanılarak oluşturulmuştur. Bu kurallar ilkeler ve ilkelerin davranış kuralları olmak üzere açıklanmıştır. İlkeler dürüstlük, objektiflik, gizlilik ve yetkinlik şeklindedir (Etik Kurallar, 2017).

4. KAMU İÇ DENETİMİNİN TÜRKİYE’DEKİ DURUMU

Türkiye’de kamu sektöründeki iç denetim sürecine bakıldığında, 2003 yılında Resmî Gazete de yayınlanan ve 2006 yılında tüm maddeleriyle yürürlüğe giren 5018 sayılı kanunla büyük ilerleme kaydedildiği görülmektedir. Bu kanun öncesinde merkeziyetçi, geçmişe dönük, kuralcı, hata ve hileleri ortaya koymaya yönelik denetimler yapılmaktaydı ve daha çok mali inceleme, yasa ve mevzuatlara uygunluğu dikkate alan bir yaklaşım hâkimdi. Kanun ile kamu sektörü modern iç denetim kavramı ile tanışmış, görevlendirilen birimlere atamalar yapılmış, iç denetçi sertifika eğitimleri başlamıştır. İç denetim faaliyetlerinin uluslararası mesleki standartlara uygunluğu için 2011 yılında Kamu İç denetim Standartları ve 2013 yılında İç Denetim Kalite Güvence Geliştirme Programı yayınlanmış ve güvence faaliyetleri kapsamında çalışmalar yapılmıştır. Ocak 2014’te ise Kamu İç Denetim Yazılımı (İÇDEN) kullanılmaya başlanmıştır. 2013’te bilgi teknolojileri denetim rehberi, 2016’da Performans Denetimi rehberi yayınlanmıştır. 2016’da İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından KGGD uygun olarak rehber hazırlanmıştır (Kükreer ve Kavak, 2020).

Kamuda dış denetim görevini Sayıştay yapmaktadır. Bu organ daha çok geçmiş yıl ne yapıldığına odaklanırken; iç denetim şu an ne yapıldığı ve gelecekte ne yapılacağı ile ilgilenmektedir (Şahin İpek, 2020). Kamu denetçileri denetim yaparken bağlı oldukları kamu kurumunun düzenlemelerini esas alırlar. İç denetçiler ise hem yasal mevzuat hem de kurumun kendi politikalarına uygunluğu dikkate alırlar. Bu yönüyle iç denetim, kamu denetiminin planlamasına fayda sağlamaktadır (Selimoğlu ve Özbek, 2018). Bu bağlamda kamu idarelerinde iç denetimden beklenen performansın yakalanması için öncelikle boş olan kadrolara atamaların yapılması ve denetçilerin sorumluluk alanları, sertifika dereceleri, mesleki tecrübeleri dikkate alınarak özlük haklarında iyileştirmelerin yapılması gerekmektedir (Kükreer ve Kavak, 2020). Yılmaz ve Güneş (2021) tarafından yapılan çalışmada denetçilerin çok az bir bölümünün performans denetimi yaptıkları, kurum yöneticilerinin görevlerini asli görevleri dışında ikincil bir görev olarak sürdürdükleri, bütçe ve personel alımı olmaması, eğitim ve iletişim eksiklikleri gibi sorunların yaşandığı tespit edilmiştir. Kamu idarelerindeki iç denetim faaliyetlerinin etkinliğinin artırılması için İDKK nın etkinliğinin artırılması gerektiği yazarlar tarafından belirtilmiştir (Yılmaz ve Güneş, 2021). Çünkü yeterince kadro ataması yapılmaması ve kurumlarda iç denetim yazılımının kullanılmaması da iç denetim etkinliğini azaltmaktadır (Kükreer ve Kavak, 2020).

5. DEVLET ÜNİVERSİTELERİ İÇ DENETÇİLERİNE YÖNELİK

UYGULAMA

5.1. Çalışmanın Amacı ve Kapsamı

Devlet üniversitelerinde iç denetimin etkinliğinin değerlendirilmesini konu alan bu çalışmada araştırma evreninin belirlenmesi aşamasında Türkiye’deki üniversitelerin tümünün çalışma kapsamına

alınması planlanmıştır. Yüksek Öğretim Kurumu resmi verilerine göre 2024 yılı itibarıyla 129 adet devlet üniversitesi hizmet vermektedir. Ancak bu üniversitelerin 120'sine iç denetçi kadroları verilmiştir. Bu üniversitelerde toplam iç denetçi kadro sayıları aşağıdaki gibidir:

Tablo 1: 01.03.2024 Tarihi İtibarıyla Devlet Üniversitelerinde İç Denetçi Kadroları

	Toplam Kadro Sayısı	Dolu Kadro Sayısı	Boş Kadro Sayısı
120 Adet Devlet Üniversitesi	422	252	170

Kaynak: Kamu idareleri iç denetçi kadroları. <https://www.hmb.gov.tr/kamu-idareleri-ic-denetci-kadrolari>, Erişim Tarihi: 08.03.2024.

01.03.2024 tarihi itibarıyla Türkiye'deki devlet üniversitelerinde toplam iç denetçi kadro sayısı 422 olup; bu kadroların 252'si (%59,71) dolu, 170'si (%40,28) ise boştur. Bu oranlara bakıldığında boş kadro sayılarının oldukça fazla olduğu görülmektedir. Hatta araştırma evreni belirlenirken bazı üniversitelerde hiç iç denetçi olmaması, (24 devlet üniversitesine kadro verilmesine rağmen iç denetçi ataması yapılmamıştır) bazı üniversitelerde ise genellikle boş kadroların fazla olduğu görülmüştür. Bu bakımdan iç denetçi ataması yapılmış 76 devlet üniversitesindeki 252 adet iç denetçiye ulaşılması hedeflenmiştir. Ancak çalışma kapsamında bazı iç denetçilere iş yoğunluğu sebebiyle ulaşılamaması, bazı iç denetçilerin ise kurum ile ilgili özel konuların açıklanması yönünde çekimser kalmaları çalışmanın en önemli kısıtlarındandır.

Çalışmada örneklem büyüklüğünün belirlenmesinde Özen ve Gül (2007) tarafından yayımlanan çalışma dikkate alınmıştır. Bu çalışmada yazarlar tarafından örneklem büyüklüğünün belirlenmesinin araştırmanın tipine göre değiştiği ve daha küçük evrenler için en az % 20'lik bir oranın gerekli olduğu değerlendirilmiştir (Özen ve Gül, 2007). Bu bağlamda çalışma için en az 51 iç denetçiye ulaşılması hedeflenmiştir. Süreç sonunda ise 76 devlet üniversitesinde çalışan 62 iç denetçiye ulaşılmıştır. Oransal olarak 62 adet iç denetçi, örneklem büyüklüğü açısından %24,60 olarak hesaplanmış ve yeterli sayıya ulaşıldığı değerlendirildiğinden anket uygulama süreci tamamlanmıştır.

5.2.Literatür İncelemesi

İç denetim sürecinin üniversitelerdeki durumunu konu alan bazı çalışmalar kronolojik olarak aşağıdaki gibi özetlenmiştir:

Kaya (2012) tarafından yapılan çalışmada iç denetim birimlerinin iç kontrol ve risk sistemlerinin sistematik ve profesyonel olarak yürütülmesi, danışmanlık faaliyetlerinde etkinliğinin sağlanması, üniversite üst yönetimin iç denetim birimleri ile sürekli iletişimin sağlanması, taleplerin verine getirilmesi, fiziki ortamların iyileştirilmesi, idari ve teknolojik kapasitelerinin artırılması yönünde önerilerde bulunulmuştur. İDKK ya ise iç denetimde teknoloji kullanımının yaygınlaştırılması, gerekli eğitimlerin verilmesi, Kalite Güvence ve Geliştirme Programı'nın hayata geçirilmesi gerektiği önerilmiştir.

Can ve Çetin (2016) tarafından yapılan çalışmada, devlet üniversitelerinde, özel olarak bilgi sistemleri ile ilgili risk değerlendirmesinde; genel olarak risk temelli iç kontrol sisteminde zayıflıkların olduğu sonucuna varılmıştır. Konu ile ilgili kurumlarda risk haritasının oluşturularak mutabık kalınması ve risk yönetim stratejisinin belirlenmesi konusunda yönetim anlayışı çerçevesinde sürecin yürütülmesi ve kurum bilincinin oluşturulması yönünde önerilerde bulunulmuştur.

Bayrakçı ve Demirel (2017) tarafından yapılan çalışmada üniversite iç denetçi kadrolarının boş olduğu, denetçilerin denetim faaliyetini yürütürken zorlandıkları bölümlerin olduğu, personeller arasındaki (akademik ve idari) ayrışmanın iç denetim sürecinin etkinliğini azalttığı sonucuna ulaşılmıştır.

Reyhanoğlu ve Tüm (2018) tarafından yapılan çalışmada üniversite üst yönetimi iç denetçilerden yapılan işlemlerin birer risk oluşturup oluşturmadığını (hukuki kontrol) kontrol etmelerini beklerken; iç denetçiler ise yeni hedef ve projelerin zaten başlı başına risk oluşturabileceğini düşündükleri ve sonuç olarak, kurumda “pazar kültürü” nün iç denetim üzerinde hâkim olduğu sonucuna varılmıştır.

Karcioğlu ve Kurnaz (2018) tarafından yapılan çalışmada iç denetim sürecinin kuruma değer katması amacıyla kurulan İDKK’da, iç denetimde belirlenen hedeflere ulaştırabilecek faaliyetlerin gerçekleştirilebilmesi için 5018 sayılı KMYKK kapsamında birçok çalışma yürütüldüğü, ancak bu çalışmalara rağmen, kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinin etkinliğini sekteye uğratan birçok sorunun halen devam ettiği sonucuna varılmıştır.

Uğurlu ve Çukacı (2019) tarafından yapılan çalışmada 106 üniversitenin Strateji Geliştirme Daire Başkanlarına yönelik bir anket çalışması sonucunda verilen yanıtların aritmetik ortalamalarının 3,61 olduğu, iç kontrol sistemi bileşenleri ilgili verilen yanıtların aritmetik ortalamalarının genel olarak bu orana yakın olduğu sonucuna varılmıştır. Bu bağlamda üniversitelerde iç kontrol sisteminin etkin olduğu ve bu kurumlardaki mevcut kaynakların her türlü riske karşı korunmalarında iç kontrol ve iç denetimin önemli olduğu değerlendirilmiştir.

Altunay (2020) tarafından yapılan çalışmada incelenen devlet üniversitelerinin tamamına yakınında iç kontrol sisteminin kurulduğu, birçok üniversitede iç denetim birimleri olmasına rağmen iç denetçi sayısının yetersizliği vb. sebeplerden dolayı iç kontrol sisteminin izlenmesi konusunda aksaklıkların yaşandığı tespit edilmiştir. İç kontrol sisteminde etkinliğin sağlanması için gerçekleştirilen denetimlerin standart hale getirilmesi ve sürekliliğinin sağlanmasının faydalı olacağı konusunda öneride bulunulmuştur.

Özpeynirci ve Hop (2020) tarafından yapılan çalışmada üniversitelerdeki iç denetim faaliyetleri konusunda paydaşların bilgilendirilmesi; bilgi teknolojileri denetiminde etkinliğin sağlanması ve iç denetimin güvence ve danışmanlık çerçevesinde verimliliğinin artırılması gerektiği sonucuna varılmıştır.

Aydın (2021) tarafından yapılan çalışmada Türkiye’de iç denetimin etkinliği 2011 yılı itibariyle gündeme gelmiş, sayısal olarak istenilen doluluk seviyesinde olmamasının en büyük sebebinin iç denetimin kanunen zorunluluk değil de isteğe bağlı bir danışmanlık faaliyeti olarak görüldüğü; kamusal kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılması için dış denetim gibi iç denetimin de zorunlu hale getirilmesinin gerekli olduğu sonucuna varılmıştır.

Karaca Aydın (2021) tarafından yapılan çalışmada iç denetçilerin üniversitelerde denetim sürecini etkin yürütebilmeleri açısından olumlu görüş bildirdikleri, sunulan önerilerin uygulanması ile etkinliğin sağlanacağı; yapılan denetim faaliyetinin sağlıklı olması için iç denetim faaliyetlerinin belirlenen prosedürleri kapsayacak şekilde yürütülmesi, hesap verilebilirlik çerçevesinde yeniden tasarlanması gibi hususlara dikkat edilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

Şimşek ve Ataman Gökçen (2023) tarafından yapılan çalışmada daha uzun yıllar itibariyle hizmet veren üniversitelerin resmi web sitelerinde bir iç denetim birimi linkine, iç denetim talimatlarına, iç denetim amaç ve görüşler ve iç denetçilerin görev ve sorumlulukları ile ilgili bilgilere erişiminin nispeten daha kısa zaman diliminde hizmet veren üniversitelere göre fazla olduğu; daha uzun yıllar itibariyle hizmet veren üniversitelerin iç denetçi sayısının nispeten daha kısa zaman diliminde hizmet veren üniversitelere göre daha az olduğu sonucuna varılmıştır.

Koca ve Hatunoğlu (2023) tarafından yapılan çalışmada mesleki şüphencilik iç denetimin etkinliğine katkısı konusunda, iç denetçilere mesleki ve kişisel özelliklerini artıracak düzeyde eğitimlerin verilmesi ile mesleki şüphencilik arzulan seviyeye ulaşacağı sonucuna varılmıştır.

Tez (2024) tarafından yapılan çalışmada yükseköğretim düzeyinde iç denetim eğitimi konusunda ülkemizde istenilen seviyeye ulaşamadığı sonucuna varılmıştır. Çalışmada özellikle yüksek lisans düzeyindeki programlarda iç denetim konusundaki derslerin açılması gerektiği, hatta bu kurumlarda iç denetim konusunda yeni yüksek lisans programlarının açılması, doktora düzeyinde iç denetim dersi veren üniversite sayılarının artırılması ve iç denetim ile ilgili uygulamalı dersleri tecrübe etmek amacı ile TİDE ile iş birliğine gidilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

5.3. Çalışmanın Yöntemi

Uygulama bölümündeki soru formu, Uluslararası İç Denetim Enstitüsü’nün 2012 yılında yayınladığı kamuda etkili iç denetim için gerekli olan unsurlar ile literatürdeki diğer çalışmalardan faydalanılarak hazırlanmış, veriler anket yöntemine göre toplanmıştır. Anket formu, katılımcıların demografik bilgileri ve 5’li likert ölçeğine göre oluşturulan soru grubu (1: Kesinlikle Katılmıyorum, 2: Katılmıyorum, 3: Kararsızım 4: Katılıyorum, 5: Kesinlikle Katılıyorum) olmak üzere iki bölümden oluşmaktadır. Elde edilen verilerin analizinde SPSS paket programı kullanılmıştır. Çalışma için

01.04.2024 tarihi itibariyle katılımcılara ulaşılmaya başlanmış, 10.05.2024 tarihi itibariyle sonlandırılmıştır.[†]

5.4. Bulgular

5.4.1. Katılımcılara Yönelik Demografik Bilgiler

Tablo 2. Katılımcılara Yönelik Demografik Bilgiler

	Gruplar	Frekans	Yüzde
Cinsiyet	Kadın	15	24,2
	Erkek	47	75,8
	Toplam	62	100
Yaş	31- 40	10	16,1
	41-50	37	59,7
	51 -60	10	16,1
	61 ve üstü	5	8,1
	Toplam	62	100
Mesleki Tecrübe	1-5 yıl	13	21,0
	6-10	10	16,1
	11-15	16	25,8
	16 -20	7	11,3
	21-25	7	11,3
	26 ve üstü	9	14,5
	Toplam	62	100

Katılımcıların büyük çoğunluğunun erkek olduğu, yaşlarının en fazla 41-50 aralığında olduğu, mesleki tecrübelerinin ağırlıklı olarak 11-15 ve 1-5 yıl aralığında olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 3. Katılımcıların Sahip Oldukları Sertifikalar

Sahip Olunan Sertifikalar	Evet	Hayır
CIA (Certified Internal Auditor)	2	60
CISA (Certified Information System Auditor)	1	61
CGAP (Certified Government Auditing Professional)	16	46
KGK-BD	8	54
SMMM	7	55
YMM	2	60
Diğer (A dereceli Sertifikalar)	62	0
Kurumda iç denetim biriminin aktif olup olmaması durumu	61	1

İç denetçilerin sahip oldukları sertifikalar açısından İDKK tarafından verilen sertifikalar olan A dereceli sertifikaların zorunlu olduğu bilinmektedir. Bazı denetçilerin IIA tarafından verilen uluslararası sertifikalardan en fazla Sertifikalı Kamu Denetçisi Sertifikasına (CGAP) ve ülkemizde muhasebe ve denetim mesleğinde önemli aşamalar olan bağımsız denetçilik, serbest muhasebecilik mali müşavirlik-yeminli mali müşavirlik ruhsatlarına sahip oldukları görülmektedir. Ayrıca katılımcıların tamamına yakını kurumlarında iç denetim biriminin aktif olduğunu belirtmiştir.

[†]Çalışma etik izni Munzur Üniversitesi Rektörlüğü Girişimsel Olmayan Araştırmalar Etik Kurulu'ndan alınmıştır (28.03.2024, Karar Sayısı 04, Etik İzin Onay Karar No: 2024/03-04).

5.4.2. İç Denetimin Etkinliğine Yönelik Değerlendirmeler

Denetçiler kamu sektöründe güvenilirliği, eşitliği ve yetkililerin uygun davranışlarını sağlama, yolsuzluk riskinin azaltılması açısından sorumluluklarını yerine getirmelidirler. Dürüst hareket etme ve güvenilir hizmet sunma için geniş yetkilere sahip olmalıdırlar. Bu durum belirlenen hedeflere ulaşılması için farklılık gösterse de aşağıdaki unsurlar (Bu unsurlar anket formunun ölçekleri olarak belirlenmiştir.) kamu sektör denetiminin etkinliğini asgari düzeyde sağlayabilecektir (Macrae ve Gils, 2014):

Bu başlık altında iç denetimin etkinliğini değerlendirilmesi amacıyla 5’li likert ölçeğine göre hazırlanmış soru gruplarının analiz ve sonuçları yer almaktadır. Öncelikle hazırlanan ölçeklerin tutarlılığını ölçmek amacı ile güvenilirlik analizi yapılmıştır. Analizde Cronbach Alpha Güvenirlik Katsayısı (α) olarak ifade edilen oranın 0.70 ten büyük olması beklenir. Analiz sonuçları aşağıdaki gibidir:

Tablo 4: Hazırlanan Ölçeğin Güvenirlik Analizi

Ölçek Adı	Madde Sayısı	Cronbach Alpha Güvenirlik Katsayısı
İç Denetimin Etkinliği	58	0,828

Tabloda görüldüğü gibi iç denetimin etkinliği ölçek için tespit edilen Cronbach Alpha Katsayısı 0,828 olarak bulunmuştur. Bu sonuç ölçeğin güvenilir olduğunu göstermektedir.

5.4.2.1. İç Denetimin Etkinliğine Yönelik Elde Edilen Bulgular

Çalışmanın bu kısmında kamudaki iç denetim etkinliğini oluşturan unsurlar çerçevesinde katılımcıların verdiği cevaplar yer almaktadır.

Bağımsızlık

İç denetçilerin İDKK tarafından belirlenmiş ve genel kabul görmüş denetim standartlarına göre oluşturulmuş görevlerini bağımsız olarak yapmaları ve asli görevleri dışında görev almamaları ve istekleri dışında başka bir göreve atanmamaları 5018 sayılı kanun 64. maddesi ve İDÇUEHY 27. maddesinde belirtilmiştir. Denetçiye başka görev verilmemesindeki amaç, denetimin etkinliğini ve fonksiyonel bağımsızlığını güvence altına almaktır.

Tablo 5: Denetçinin Bağımsızlığı Konusunda Katılımcıların Verdiği Yanıtlar

	Ortalama	St. Sap.
Rektörlük tarafından çalışmalarında destek görmekteyim.	4,06	1,022
Denetim raporlarını bağımsız bir şekilde hazırlamaktayım.	4,26	0,745
Sorumlu olduğum birim rektörlük değil de İDKK vb. kuruluşlar olmalıdır.	4,06	1,240
Gerekli durumlarda kurum içi veya dışı şikâyet mekanizmasını etkin kullanmaktayım.	3,40	1,093
Çalıştığım kurumda görev tanımım dışında verilen görevleri kabul etmemekteyim.	4,08	0,929

Katılımcıların büyük çoğunluğu iç denetim sürecinde bağımsız bir şekilde faaliyetlerini yürüttükleri ve süreç ile ilgili şikâyet mekanizmalarının belirli düzeyde etkin olduğunu belirtmişlerdir. İDÇUEHY 50. maddesine göre iç denetim birimlerine gelen ihbar ve şikâyetlerin dikkate alınması, şayet

açık bir şikâyet ve yolsuzluk ile ilgili tespitler söz konusu olduğunda üst yöneticiye bilgi verilmesi gerektiği belirtilmiştir. Diğer taraftan katılımcıların İDKK ile ilgili değerlendirmeleri ise dikkat çekicidir. Bilindiği gibi ülkemizde kamu kuruluşlarının iç denetim ile ilgili standart ve uygulamaların düzenlenmesi ve denetlenmesi İDKK tarafından yürütülmektedir (5018 Sayılı Kanun Mad: 55). İDKK denetimin değerlendirilmesinden sorumludur. Buna rağmen iç denetçilerin direkt İDKK ya karşı sorumlu olma istekleri kurum içindeki çalışmalarını daha etkin yürütebileceklerine dair kanaatlerinin olduğunu göstermektedir. Ancak Yılmaz (2022) tarafından yapılan çalışmada İDDK'nın bir kurul olarak Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı olması nedeniyle idari ve mali özerkliğinin olmamasının sorun teşkil ettiği belirtilmiştir. Bu bağlamda bazı katılımcıların İDKK'nın doğrudan Cumhurbaşkanlığına bağlı olması gerektiği düşüncesi de bu husus kapsamında değerlendirilebilir (Yılmaz, 2022).

Yasal Zorunluluk

Üniversitede üst yönetici Rektör olduğu için iç kontrol sisteminin kurulması ve izlenmesi, yazılı süreçlerin ve talimatların düzenlenmesi konusundaki sorumluluk Rektöre aittir. Üniversite harcama birimlerinin yetkililerinin sorumlulukları ise sorumlu buldukları alanlarda gerçekleştirilen bütün işlemlerde iç kontrolün uygulanmasının sağlanmasıdır (Altunay, 2020).

Tablo 6. Yasal Zorunluluk Konusunda Katılımcıların Verdiği Yanıtlar

	Ortalama	St. Sap.
Çalıştığım kurumda etkin bir iç kontrol sistemi oluşturulmuştur.	2,90	0,953
Çalıştığım kurumda iç kontrol sistemi oluşturulmakla birlikte etkin değildir.	3,02	1,109
Çalıştığım kurumda iç kontrol sistemi oluşturulmamıştır.	3,47	0,970
Çalıştığım kurumda etkin bir iç kontrol sistemi oluşturulması çalışmaları sürmektedir.	2,39	1,150
Yaptığımız iç denetim faaliyeti suiistimal ve yolsuzlukları önlemede etkindir.	3,94	0,744
İç denetim kurumun mali konularının değerlendirilmesinde önemli katkı sağlamıştır.	4,11	0,749
İç denetim planımız kurumumuzun stratejik planı ile uyumludur.	3,84	0,793

Bilindiği gibi 5018 sayılı kanun ile birlikte kamu iç kontrol sistemi tebliği ile kamu kuruluşlarında iç kontrol sistemi kurulması zorunludur. İç denetim sürecinde iç kontrol sistemi ile ilgili yeterlilik, etkinlik ve işleyiş konusunda üst yönetim bilgilendirilir ve öneride bulunulur. Burada dikkat edilmesi gereken husus, iç denetçi iç kontrol sistemini oluşturamaz ve uygulanması aşamasında sorumlu değildir sadece konu ile ilgili tavsiyelerde bulunabilir. Bu sorumluluk kamu üniversitelerinde de rektörlüğe aittir (İDÇUEHY, mad 11). Tabloya bakıldığında iç kontrol sisteminin oluşturulması ve etkinliğinin sağlanması sürecinin halen istenilen düzeyde olmadığı sonucuna varılmıştır.

Sınırsız Erişim

İDÇUEHY 12. maddesine göre üst yönetim, iç denetim sürecinde iç denetçinin bağımsızlığının sağlanması, gerekli belge ve bilgilere ulaşılması, güçlü iletişim kurulması ve gerekli mesleki araç gereçlerin temininden ve iç denetçinin mesleki yeterliliğinin sağlanması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur.

Tablo 7. Sınırsız Erişim Konusunda Katılımcıların Verdiği Yanıtlar

	Ortalama	St. Sap.
İç denetim sürecinde tüm kaynaklara (personel, bina, kayıtlar vb.) erişebilmekteyim.	4,16	0,834
Üst yönetim tarafından zaman zaman kaynaklara erişmem engellenmektedir.	1,77	0,798
Mevcut iç denetim mevzuatı yapısal ve işlevsel anlamda yeterlidir.	2,58	1,033
İç denetim sürecinde denetim gücü çeken alanlarla karşılaşmaktayım.	2,98	1,079
Kurumumuzda risk odaklı kontrol faaliyeti yürütülebilmektedir.	3,24	1,066

İDÇUEHY 16.maddesinde göre iç denetçi gerekli gördüğü durumlarda denetim sürecine dahil olabilecek her türlü belge ve dokümanı isteyebilir ve süreci zorlaştıracak her türlü davranışı üst yönetime bildirebilir. Tabloya göre katılımcıların büyük çoğunluğunun denetim faaliyetinin sağlıklı yürütülebilmesi açısından gerekli kaynaklara yeterli düzeyde ulaşabildikleri ve bu konuda üst yönetim tarafından desteklendikleri sonucuna varılmıştır. Diğer taraftan iç denetim mevzuatında güncelleme yapılması ihtiyacı dikkat çekicidir. Ayrıca risk odaklı kontrol faaliyetinin daha etkin olması gerektiği sonucuna varılmıştır. İDÇUEHY 6. maddesine göre kamu kuruluşlarının faaliyetleri risk odaklı denetim programı çerçevesinde sürekli ve denetim standartlarına uyumlu olarak iç denetime tabiidir. 36. Maddeye göre de iç denetimde risk odaklılık esas alınmalı, hizmetleri aksatabilecek riskler belirlenmeli, denetçi sayısı, çalışma zamanı, mevcut kaynaklar değerlendirilip en riskli alanlara öncelik verilmelidir.

Yeterli Kaynak

İç denetim ile ilgili bütçe oluşturulmasından üniversite üst yönetimi sorumludur. Ayrıca gerekli durumlarda denetçilerin mesleki gelişimleri ve personel istihdamı konusunda gerekli destek üst yönetim tarafından sağlanmalıdır.

Tablo 8. Yeterli Kaynak Konusunda Katılımcıların Verdiği Yanıtlar

	Ortalama	St. Sap.
İç denetime ayrılan bütçenin yeterli olduğunu düşünmekteyim.	2,82	1,195
Üst yönetim tarafından bazen dış kaynak kullanımı açısından destek görmekteyim.	2,79	1,058
Üst yönetim tarafından mesleki gelişim açısından yeterli kaynak ayrılmaktadır.	3,06	1,054
Kurumumuzda iç denetçi sayısı yeterli düzeydedir.	2,74	1,402
Kurumumuzda daha fazla iç denetçi istihdam edilmelidir.	3,53	1,376

Tabloya göre iç denetim süreci açısından daha fazla finansal kaynağın ayrılması, daha fazla iç denetçi istihdam edilmesi, gerekli durumlarda dış kaynak kullanımı yoluna gidilmesi (İDÇUEHY 13. Maddesine göre özellikle alanlarda kurum içi ve dışından uzman kişilerden faydalanılabilir.) ve üst yönetimin mesleki gelişimi artıracak desteği sağlaması gerekmektedir. Bu sayede iç denetçilerin A grubu sertifikalarında yükselmeleri ile birlikte mesleki gelişimleri konusunda katkı sağlanmış olacaktır.

Yetkili Liderlik

İDÇUEHY 13. maddesine göre iç denetim birimi başkanı iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesi, mevzuata uygun hareket edilmesi, raporların kurul tarafından belirlenen standartlara uygunluğu, iç denetçi performanslarının izlenmesi, meslek içi eğitim programlarına uygun olarak iç denetçilerin mesleki gelişimlerini artırmaya destek olmaktan sorumludur.

Tablo 9. Yetkili liderlik Konusunda Katılımcıların Verdiği Yanıtlar

	Ortalama	St. Sap.
Kamu kurumlarının teşkilat kararnamelelerinde iç denetim başkanlıkları eklenmelidir.	4,48	0,971
Kamu kurumlarında iç denetim yöneticisi olmak için ilave (kıdem, uluslararası sertifikalar vb.) özellikler olması gerekmektedir.	4,18	1,048
Kurumumuzda iç denetim birimi başkanlığı mevcuttur.	3,71	1,551
Risk yönetimi sürecinin kurulması veya geliştirilmesinde danışmanlık hizmeti vermekteyiz.	3,27	1,230
İç denetim açısından denetim ekibi ile mutabık kalınan bulgu ve aksiyonlar için üst yönetimin onayının beklenmesi iş yükümü gereksiz bir şekilde artırmaktadır.	2,87	1,287

Tabloya bakıldığında iç denetim birimi başkanlığı için ilave özelliklerin getirilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır. Çünkü iç denetim birimi başkanı, iç denetim fonksiyonunun düzenlemelere uygun yürütülmesi ve etkinliğinin sağlanmasından sorumludur (Ermisket, 2020). Ayrıca katılımcıların belirli bir çoğunluğunun kurumlarında iç denetim birimi başkanlığı olduğunu belirtmiştir. Kamu kurumu içinde atanmış denetçi sayısının 3 ve daha fazla olması durumunda doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlığı kurulması uygun bulunmuştur (Kamu İç Denetim Standartları Genel Tebliği mad: 8). Ancak ülkemizde hizmet veren 24 üniversitede iç denetçi kadrosu verilmesine rağmen hiç atama yapılmaması ve mevcut kadroların halen boş olması iç denetim sürecindeki aksamaları da beraberinde getirecektir. Ayrıca risk yönetimi sürecinin yürütülmesinde danışmanlık hizmeti verilmesi konusu da halen istenilen düzeyde olmadığı görülmektedir. Bu bakımdan iç denetim sürecinin sağlayacağı faydalar göz önünde bulundurularak hareket edilmelidir. Yönetimin iç denetime sağladığı destek bu bölümde de dikkat çekmektedir. Yine kurum teşkilat şemalarında iç denetim birimi başkanlığının yer alması gerektiği katılımcıların mutabık olduğu konular arasındadır.

Objektif Denetçiler

Denetim sürecinde denetlenen kuruluştan bağımsız olmak kadar taraflar arasında iyi niyet, çalışmalarını destekleme ve güven duygusu oluşturmak ta önemlidir.

Tablo 10. Objektif Denetçiler Konusunda Katılımcıların Verdiği Yanıtlar

	Ortalama	St. Sap.
İç denetim birimi olarak kurumunuzda güvenilir bir konumdayız.	4,15	0,827
Kurumda etkili olabilmek için yeterli statüye sahibiz.	3,74	1,023
Denetim raporlarında sunulan önerilerin uygulanması için gayret gösterilmektedir.	3,97	0,829

Kamu yönetiminde iç denetim, alışkanlıklarını yeniden düzenleyen kurum içinde yönetimin işlevlerini artıran bir süreç olarak tanımlanabilir. Bunun için de kurum içinde hata ve usulsüzlükleri minimum seviyeye düşürmek, kendini kontrol etmek ve değerlendirme çerçevesinde faaliyetler yürütülmektedir (Bayrakçı ve Demirel, 2017). Ayrıca iç denetim birimi sadece finansal olarak değil kuruluşun hedefleri için oluşturduğu kontrol sistemine yönelik süreci bağımsız bir şekilde yapmalıdır (Baş, 2005). Tabloya bakıldığında iç denetim biriminin kurum içinde saygın, güvenilir ve görüşleri dikkate alınan bir birim olduğu sonucuna varılmıştır.

Yetkin Denetçiler

Son yıllarda dijitalleşmenin iç denetim mesleğine yeni bir boyut kazandırdığı görülmektedir. Bu bağlamda meslek mensuplarının yapay zekâ uygulamaları, robotik yazılımlara hâkim olmaları gerekmektedir. Aksi takdirde iç denetim mesleğinden beklenen fayda sağlanmayacaktır.

Tablo 11. Yetkin Denetçiler Konusunda Katılımcıların Verdiği Yanıtlar

	Ortalama	St. Sap.
Kurumumuzda faaliyetlerin yürütmesi için gerekli iç denetçi sertifikalarına sahibiz.	3,95	0,948
İç denetim sürecinde bilgisayar destekli denetim tekniklerini etkin kullanmaktayız.	3,23	1,093
İç denetimde veri madenciliği vb. uygulamaları etkin kullanmaktayız.	2,63	1,105
Mesleki gelişime artıracak etkinliklere (toplantı, eğitim) katılmaktayız.	3,63	1,012
Mesleki eğitimlerin artırılması gerektiğini düşünmekteyim.	4,61	0,610
İç denetim birimimizde uzman, mühendis avukat gibi denetim dışı mesleklerde deneyim sahibi olan iç denetçilerimiz yer almaktadır.	2,95	1,541

Tabloya bakıldığında katılımcıların genel olarak mesleki eğitimlerin artırılması gerektiğini, bilgisayar odaklı uygulamalarda halen etkinliğin sağlanmadığı ve denetim ekibi içerisinde farklı meslek gruplarının yer almadığı sonucuna varılmıştır. Burada en dikkat çeken husus mesleki eğitimlerdir. Çünkü İDÇUEHY 31. maddesine göre iç denetçiler mesleki yeterliliğe sahip olmadırlar. Çağın gerektirdiği mesleki gelişimleri takip etmeli ve üst yönetim tarafından desteklenmelidirler. 33. maddeye göre ise iç denetçiler her üç yılda bir en az 100 saat mesleki hizmet içi eğitime tabi olurlar. Gerektiğinde meslek örgütü ve üniversite gibi kuruluşlarla koordinasyon içinde yılda en az bir defa kurs ve seminer düzenlenmelidir. Ayrıca 28. maddeye göre iç denetim sınavında başarılı olan meslek mensuplarına verilen A dereceli sertifikalar haricinde uluslararası sertifikalara da sahip olmaları desteklenmelidir.

Paydaş Desteği

Dünyada yaşanan dijital dönüşüm süreçleri, yönetim yaklaşımlarının farklılaşması, farklı coğrafyalarda etkileşimler, hizmet kullanıcıları sayılarının hızla artması ve daha kaliteli hizmet anlayışı gibi etmenler iç denetimin kurumlar açısından önemli olduğunu göstermektedir. Çünkü iç denetim proaktif bir yaklaşımla olası hata ve olumsuzlukların tespit edilip önlenmesi, kurum faaliyetlerinde etkinliğini sağlama amacındadır. Bu konuda kurum üst yönetimine katkısı büyüktür.

Tablo 12. Paydaş Desteği Konusunda Katılımcıların Verdiği Yanıtlar

	Ortalama	St. Sap.
Üst yönetimle sürekli iletişim içindeyiz ve destek görmekteyiz.	3,40	1,047
Üst yönetimle zaman zaman iletişim içindeyiz.	3,34	1,086
İç denetim planı oluşturulurken üst yönetimden destek almaktayız.	3,94	0,744
Kurum içerisinde denetlediğimiz birimlerden destek görmekteyiz.	3,87	0,820
Üst yönetim hazırlanan denetim raporlarına müdahale etmez ve sahiplenir.	3,94	0,847
İç denetim süreci kurumumuzun geliştirilmesinde bir fırsat olarak görülmektedir.	3,85	0,921
Kurumumuzda dış denetim ve diğer denetim birimleri ile iş birliği içerisindeyiz.	3,77	1,047
Üst yönetim, karar alma süreçlerinde iç denetim çıktılarından faydalanmaktadır.	3,50	0,988
Sayıştay vb. denetim birimleri ile ilişkilerin güçlendirilmesi gerekmektedir.	4,32	0,719

Kamu İç Denetim genel tebliği 4. Maddesine göre iç denetim, kamu kuruluşlarında üst yöneticilerin hesap verme ve yönetim alanında sorumluluklarını yerine getirmelerine yardımcı olur. Ayrıca İDÇUEHY 44. Maddesine göre denetim sürecinde belirli bir zaman dilimi içerisinde tespit edilen bulgular cevaplandırılmak üzere ilgili birim yöneticilerine gönderilir. Şayet bulgular konusunda taraflar mutabık ise makul bir zamanda önlemler alınmasına karar verilir. Aksi durumda konu ile ilgili değerlendirmeler rapora dahil edilir. Tabloya bakıldığında iç denetim sürecinde üst yönetim ve denetlenen birimlerin iç denetçilere destek sundukları ve iletişimin sağlandığı sonucuna varılmıştır.

Bilindiği gibi kamu yönetiminde dış denetim süreci Sayıştay tarafından yürütülmektedir. Üniversite iç kontrol sisteminin denetimi üniversite bünyesinde oluşturulan iç denetim birimleri ile birlikte Sayıştay'ın da sorumluluğundadır (Altunay, 2020). Dolayısı ile Sayıştayların iç denetimin etkinliğini inceleme görevi de vardır. Eğer Sayıştay iç denetimin etkin olduğuna karar verirse dış denetim sürecinde tekrarlanabilecek işlemler önlenerek denetim kaynaklarının daha etkin kullanımı sağlanmış olacaktır (Baş, 2005). Diğer bir ifade ile dış denetim süreci genellikle iç denetim faaliyet sonuçları çerçevesinde gerçekleştirilir. İç denetim ise dış denetimde tespit edilen bulguları kendi kurumları için bir rehber olarak değerlendirir (Karcıoğlu ve Kurnaz, 2017). Çalışmada Sayıştay ve dış denetim birimleri ile daha güçlü bir ilişki kurulması gerektiği sonucuna varılmıştır.

Mesleki Denetim Standartları

İDÇUEHY 17. maddesine göre iç denetçiler kurul tarafından belirlenen standart, kural ve mevzuata uygun hareket etmelidir.

Tablo 13. Mesleki Denetim Standartları Konusunda Katılımcıların Verdiği Yanıtlar

	Ortalama	St. Sap.
İç denetimin kurumunuza değer katması için teşkilat kanunlarında düzenlemeler yapılmalıdır.	4,63	0,659
Kurumumuzda iç denetim faaliyetleri Kamu İç Denetim Kalite ve Güvence Geliştirme Rehberi Çerçevesinde değerlendirilmektedir.	3,52	1,290
Kurumumuzda iç denetim faaliyetleri iç denetimin tanımına uyumludur.	4,15	0,721
Kurumumuzda iç denetim faaliyetleri Kamu İç Denetim Standartlarına uyumludur.	4,16	0,632
Kurumumuzda iç denetim faaliyetleri Kamu İç Denetçileri Mesleki Etik ilke ve Ahlak Kurallarına uyumludur.	4,31	0,642
Kurumumuzda iç denetim faaliyetleri Kamu bilgi teknolojileri denetim rehberine uyumludur.	3,77	1,093
Kurumumuzda iç denetim faaliyetleri performans denetim rehberine uyumludur.	3,52	1,112

Kamu kuruluşlarında iç denetim faaliyetleri, mesleki denetim standartları çerçevesinde yürütülmelidir. Tabloya bakıldığında kurumlardaki iç denetim faaliyetinin genel olarak iç denetim tanımına, Kamu İç Denetim Kalite ve Güvence Geliştirme Rehberine, Kamu İç Denetim Standartlarına, Kamu İç Denetçileri Mesleki Etik ilke ve Ahlak Kurallarına, Kamu bilgi teknolojileri denetim rehberine, performans denetim rehberine uyumlu olarak yürütüldüğü sonucuna varılmıştır.

Dijitalleşme ve Bilişim Teknolojileri

Günümüz iş süreçleri teknolojik gelişmelerden oldukça etkilenmiştir. Bu bakımdan kurum yöneticileri ve çalışanlar bu gelişmelerden maksimum fayda sağlama çerçevesinde siber tehditlere karşı önlem olarak çeşitli yazılım programları kullanma ihtiyacı duymaktadırlar.

Tablo 14. Dijitalleşme ve Bilişim Teknolojileri Konusunda Katılımcıların Verdiği Yanıtlar

	Ortalama	St. Sap.
İÇDEN Yazılımından memnunum.	2,94	1,199
İÇDEN yazılımından memnun olmakla birlikte kolaylaştırıcı yazılım odaklı bazı uygulamalara ihtiyaç olduğunu düşünmekteyim.	3,60	1,194
Yapay zeka uygulamaları ile iç denetimin etkinliğinin artacağını düşünmekteyim.	4,00	0,958
Siber tehditlere karşı etkin yazılım önlemleri almaktayız.	3,00	0,975
Bilgi sistemleri denetiminde personel yetersizliğinin olduğunu düşünmekteyim.	3,71	1,206

Tabloya bakıldığında dijitalleşme ile birlikte iç denetim mesleğinde de yetkin teknik kadroların gerekli olduğu, sadece İÇDEN yazılımı değil de bilgisayar odaklı diğer uygulamaların mesleğin işleyişini kolaylaştıracağı düşüncesinin hâkim olduğu sonucuna varılmıştır. Bu süreç ile birlikte oluşabilecek siber tehditlere karşı önlem alınması konusunun ise halen yeterli düzeyde olmadığı, konu ile ilgili yetkin kişilere ihtiyaç duyulduğu sonucuna varılmıştır. Ayrıca İÇDEN yazılımına yönelik bazı eleştiriler olmakla birlikte sadece iç denetim başkanlığı olan kurumlarda bu yazılımın etkin olması ve iç denetim başkanlığı olmayan kurumlarda ise kullanımın kısıtlı olması durumu süreç içinde teknik aksaklılara neden olacağı düşünülmektedir.

5.4.2.2. İç Denetimin Etkinliğine Ölçmek Amacı ile Hazırlanan Ölçeklerin Demografik Özelliklere Göre Farklılıklarının Analizi

Çalışmanın bu bölümünde hipotezlerin test edilmesinden önce normallik testleri yapılmıştır. Çünkü verilerin analizi aşamasında verilerin normal dağılım gösterip göstermemesi durumunda göre kullanılacak testler değişecektir. Bu bağlamda bulunan basıklık (Skewness) çarpıklık (Kurtosis) değerlerinin -0,725 ile 0,179 aralığında olduğu görülmüştür. Bu değerlerin -1,5 ile +1,5 aralığında olması verilerin normal dağılım gösterdiğinin değerlendirilmesinde dikkat edilen ölçütlerden biridir. (Tabachnick ve Fidell, 2013). Diğer taraftan Shapiro- Wilk test sonuçlarının 0,30 çıktığı ($p>0,05$) ve histogram grafiğinin çan eğrisi şeklinde olduğu gözlemlendiğinden verilerin parametrik özellik gösterdiği sonucuna varılmıştır.

İç denetim etkinliğinin iç denetçilerin demografik özelliklerine göre farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi için yapılan t testi ve tek yönlü varyans (Anova) analizi sonuçları şöyledir:

Tablo 15. İç Denetim Etkinliğinin İç Denetçilerin Cinsiyetlerine Göre Farklılığının Tespiti

Değişkenler	Gruplar	N	X	Ss	T testi		
					T	Sd	P
İç Denetimin Etkinliği	Kadın	15	3,66	0,35	1,562	62	0,124
	Erkek	47	3,52	0,29			

T testi;(t(62) = 1,562; p>0,05.

Yürütülen iç denetim sürecinin etkinliğinin, iç denetçilerin cinsiyetleri açısından farklılığı incelendiğinde, kadın denetçilerin iç denetim süreci açısından erkek denetçilere göre etkinliğinin yüksek olduğu gözlenmiştir. Fakat gözlenen bu farklılık istatistiksel olarak anlamlı bulunmamıştır. Sonuç olarak, iç denetimin etkinliği katılımcıların cinsiyetlerine göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir t(62) = 1,562; p>0,05.

Tablo 16. İç Denetim Etkinliğinin İç Denetçilerin Yaşlarına Göre Farklılığının Tespiti

	Yaş	Ortalama	Standart Sapma	F	P
	İç Denetimin Etkinliği	31-40	3,52		
41-50		3,51	0,33		
51-60		3,73	0,23		
61-70		3,63	0,10		

OneWay ANOVA, * p<0,05 ; **p<0,01.

Çalışmaya katılan iç denetçilerin yaşlarına göre iç denetimin etkinliği incelendiğinde, iç denetçilerin yaşları arttığında genel olarak iç denetim etkinliğinde artış gözlemlenmektedir. Fakat gözlemlenen bu farklılık istatistiksel olarak anlamlı bulunmamıştır. Sonuç olarak, iç denetimin etkinliği katılımcıların yaşlarına göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir (F: 1,530; p: 0,216 >0,05).

Tablo 17. İç Denetim Etkinliğinin İç Denetçilerin Mesleki Tecrübelerine Göre Farklılığının Tespiti

	Mesleki Tecrübe	Ortalama	Standart sapma	F	P
	İç Denetimin Etkinliği	1-5 yıl	3,49		
6-10 yıl		3,52	0,30		
11-15 yıl		3,51	0,34		
16-20 yıl		3,68	0,13		
21-25 yıl		3,57	0,46		
26 yıl ve üstü		3,67	0,19		

OneWay ANOVA, * p<0,05 ; **p<0,01

Araştırmaya katılan iç denetçilerin mesleki tecrübelerine göre iç denetimin etkinliği incelendiğinde, iç denetçilerin mesleki tecrübeleri arttığında genel olarak iç denetim etkinliğinde artış gözlemlenmektedir. Fakat gözlemlenen bu farklılık istatistiksel olarak anlamlı bulunmamıştır. Sonuç olarak, iç denetimin etkinliği katılımcıların mesleki tecrübelerine göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir (F: 0,635; p: 0,674 >0,05).

Çalışmada yapılan diğer bir analiz de korelasyon analizidir. Bu analizde iki değişken arasındaki doğrusal ilişkinin var olup olmadığı, varsa bu ilişkinin yönü ve gücünü belirleme amacı ile yapılmaktadır. Analiz sonucunda elde edilen korelasyon katsayısı (r);0.4-0,6 arasında ise orta düzeyde,

(r);0.6-0.8 arasında ise yüksek, (r);0.8> ise çok yüksek düzeyde bir ilişki olduğu değerlendirilir. Bu analizle iç denetim etkinliği ile bağımsızlık, yasal zorunluluklar, sınırsız erişim, yeterli kaynaklar, yetkili liderlik, objektif denetçiler, yetkin denetçiler, paydaş desteği, mesleki denetim standartları, dijitalleşme ve bilişim teknolojileri arasındaki ilişki incelenmiştir.

Tablo 18: İç Denetim Etkinliği ile İç Denetimin Etkinliğini Oluşturan Unsurlar Arasındaki İlişki

	İç Denetimin Etkinliği	Bağımsızlık	Sınırsız Erişim	Yasal Zorunluluklar	Yeterli Kaynaklar	Yetkin Liderlik	Objektif Denetçi	Yetkin Denetçi	Paydaş Desteği	Mesleki Denetim Standartlar	Dijitalleşme ve Bilişim Teknolojisi
İç denetimin Etkinliği											
Bağımsızlık	,592**										
Sınırsız Erişim	,353**	,076									
Yasal Zorunluluklar	,534**	,252**	,117								
Yeterli Kaynaklar	,452**	,166	,026	,226							
Yetkin Liderlik	,379**	,117	,124	,402**	-,150						
Objektif Denetçi	,693**	,447**	,044	,203	,451**	,081					
Yetkin Denetçi	,596**	,311*	,104	,167	,253*	,033	,301*				
Paydaş Desteği	,770**	,367**	,245	,309*	,503**	,093	,705**	,366**			
Mesleki Denetim Standartlar	,639**	,316*	,263*	,291*	,062	,140	,289*	,535**	,329**		
Dijitalleşme ve Bilişim Teknolojisi	,430**	,097	,193	,211	-,027	,226	,047	,122	,257*	,226	

*p <0,05, ** p <0,01.

Analiz sonucuna bakıldığında, iç denetimin etkinliği ile bağımsızlık, yasal zorunluluk yeterli kaynak, yetkin denetçi ve dijitalleşme arasında orta düzeyde pozitif yönlü anlamlı bir ilişki olduğu; objektif denetçi, paydaş desteği, mesleki denetim standartları arasında yüksek düzeyde pozitif yönlü anlamlı bir ilişki olduğu; sınırsız erişim ve yetkin liderlik arasında ise zayıf düzeyde pozitif yönlü anlamlı bir ilişki olduğu sonucuna varılmıştır.

5.4.2.3. Hipotezlerin Yorumlanması

Çalışmanın bu bölümünde iç denetimin etkinliği konusunda oluşturulan hipotezlerin genel değerlendirmesi yapılmıştır.

Tablo 19. İç Denetimin Etkinliği ile İlgili Elde Edilen Sonuçlar

Hipotezler	Sonuç	Yorum ve Öneriler
H ₀ : İç denetimin etkinliği iç denetçilerin cinsiyetlerine göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir. H ₁ : İç denetimin etkinliği iç denetçilerin cinsiyetlerine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	H ₀ hipotezi kabul edilir.	İç denetçilerinin cinsiyetleri iç denetimin etkinliğini etkilememektedir.
H ₀ : İç denetimin etkinliği iç denetçilerin yaşlarına göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir. H ₁ : İç denetimin etkinliği iç denetçilerin yaşlarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	H ₀ hipotezi kabul edilir.	İç denetçilerinin yaşları iç denetimin etkinliğini etkilememektedir.
H ₀ : İç denetimin etkinliği iç denetçilerin mesleki tecrübelerine göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir. H ₁ : İç denetimin etkinliği iç denetçilerin mesleki tecrübelerine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.	H ₀ hipotezi kabul edilir.	İç denetçilerinin mesleki tecrübeleri iç denetimin etkinliğini etkilememektedir.
H ₀ : İç denetimde etkinliği oluşturan unsurlar ile denetçilerin bağımsızlığı arasında anlamlı bir ilişki yoktur. H ₁ : İç denetimde etkinliği oluşturan unsurlar ile denetçilerin bağımsızlığı arasında anlamlı bir ilişki vardır.	H ₁ hipotezi kabul edilir.	İç denetim faaliyeti kuruluşun yetkilileri veya denetlenen birimlerin müdahalesi olmadan yürütülmelidir.
H ₀ : İç denetimde etkinliği oluşturan unsurlar ile yasal zorunluluklar arasında anlamlı bir ilişki yoktur. H ₁ : İç denetimde etkinliği oluşturan unsurlar ile yasal zorunluluklar arasında anlamlı bir ilişki vardır.	H ₁ hipotezi kabul edilir.	İç denetim faaliyetlerinin gücü ve sorumlulukları kamu sektörü mevzuatı çerçevesinde oluşturulmalıdır.
H ₀ : İç denetimde etkinliği oluşturan unsurlar ile sınırsız erişim arasında anlamlı bir ilişki yoktur. H ₁ : İç denetimde etkinliği oluşturan unsurlar ile sınırsız erişim arasında anlamlı bir ilişki vardır.	H ₁ hipotezi kabul edilir.	İç denetimler denetim faaliyetinin performansına uygun olarak çalışanlar, varlıklar, kayıtlara sınırsız erişim içinde tam yapılmalıdır.
H ₀ : İç denetimde etkinliği oluşturan unsurlar ile yeterli kaynaklar arasında anlamlı bir ilişki yoktur. H ₁ : İç denetimde etkinliği oluşturan unsurlar ile yeterli kaynaklar arasında anlamlı bir ilişki vardır.	H ₁ hipotezi kabul edilir.	İç denetim faaliyeti denetim sorumlulukları ve kurum ölçeğine göre yeterli kaynağa sahip bir şekilde yapılmalıdır.
H ₀ : İç denetimde etkinliği oluşturan unsurlar ile iç denetim yöneticilerinin yetkin liderliği arasında anlamlı bir ilişki yoktur. H ₁ : İç denetimde etkinliği oluşturan unsurlar ile iç denetim yöneticilerinin yetkin liderliği arasında anlamlı bir ilişki vardır.	H ₁ hipotezi kabul edilir.	İç denetim birimi başkanı yönetsel ve politik etki altında kalmadan yüksek vasıflı personelin işe alınması, tutulması ve yönetilmesinde bağımsız ve etkin olmalıdır.
H ₀ : İç denetimde etkinliği oluşturan unsurlar ile denetçinin objektifliği arasında anlamlı bir ilişki yoktur. H ₁ : İç denetimde etkinliği oluşturan unsurlar ile denetçinin objektifliği arasında anlamlı bir ilişki vardır.	H ₁ hipotezi kabul edilir.	Her şeyden önce iç denetçiler objektif olmalı, çıkar çatışmasından kaçınmalı ve tarafsız davranmalıdır.

H ₀ : İç denetimde etkinliği oluşturan unsurlar ile yetkin denetçiler arasında anlamlı bir ilişki yoktur. H ₁ : İç denetimde etkinliği oluşturan unsurlar ile yetkin denetçiler arasında anlamlı bir ilişki vardır	H ₁ hipotezi kabul edilir.	İç denetim faaliyeti bir bütün olarak gerekli tüm işlemleri yapabilecek nitelik ve yeterliliğe sahip profesyonel kadroya ihtiyaç duymaktadır. Bunun için meslek örgütleri ve standartlar tarafından oluşturulmuş sürekli mesleki eğitimlerini sağlamalıdır.
H ₀ : İç denetimde etkinliği oluşturan unsurlar ile paydaş desteği arasında anlamlı bir ilişki yoktur. H ₁ : İç denetimde etkinliği oluşturan unsurlar ile paydaş desteği arasında anlamlı bir ilişki vardır	H ₁ hipotezi kabul edilir.	İç denetim faaliyetinin meşruluğu ve misyonu çok sayıda seçilmiş ve atanmış kamu sektör yetkilisi tarafından anlaşılması ve desteklenmesi gerekmektedir.
H ₀ : İç denetimde etkinliği oluşturan unsurlar ile mesleki standartlar arasında anlamlı bir ilişki yoktur. H ₁ : İç denetimde etkinliği oluşturan unsurlar ile mesleki standartlar arasında anlamlı bir ilişki vardır.	H ₁ hipotezi kabul edilir.	IIA tarafından yayınlanan mesleki düzenlemeler sistemli, objektif ve kanıta dayalı kaliteli denetim çalışmasını sağlamada bir çerçeve sunmaktadır. Kamu kurum yöneticileri de için talimat ve rehberlere uyumlu iç kontrol standardı uygulamadadır.
H ₀ : İç denetimde etkinliği oluşturan unsurlar ile dijitalleşme ve bilişim teknolojileri arasında anlamlı bir ilişki yoktur. H ₁ : İç denetimde etkinliği oluşturan unsurlar ile dijitalleşme ve bilişim teknolojileri arasında anlamlı bir ilişki vardır.	H ₁ hipotezi kabul edilir.	Günümüz koşullarında her meslekte olduğu gibi iç denetimde de teknolojik gelişmelere uyumlu uygulamalar yürütülmelidir

İç denetimin etkinliğinde bağımsızlık, yasal zorunluluklar, sınırsız erişim, yeterli kaynaklar, yetkili liderlik, objektif denetçiler, yetkin denetçiler, paydaş desteği, mesleki denetim standartları, dijitalleşme ve bilişim teknolojilerinin etkisi bulunmaktadır. Diğer taraftan iç denetçilerin cinsiyetleri, yaşları ve mesleki tecrübelerinin iç denetimin etkinliği üzerinde etkisi bulunmamaktadır.

Kamu üniversitelerinde iç denetim etkinliğini tespit etmek amacı ile elde edilen bulgular sonucunda oluşturulan regresyon modeli ise aşağıdaki gibidir:

$$Y_{(İÇDENETK)} = 0,009 + 0,100(BAĞIMS) + 0,099(SİNERSM) + 0,097(YASZOR) + 0,099(YETKAY) + 0,101(İÇDENYÖN) + 0,100(OBJDEN) + 0,098(YETDEN) + 0,102(PAYDES) + 0,101(MESTAND) + 0,099(DİJBİL)$$

Oluşturulan regresyon modeline göre, iç denetim etkinliği açısından kamu üniversitelerinde iç denetimin etkinliğini artıran unsurlar genel olarak yakın oranlarda etkiye sahiptir.

6. SONUÇ VE ÖNERİLER

Son yıllarda kamu yönetiminde iç denetim konusu önemli bir hale gelmiştir. Çünkü şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkeleri doğrultusunda kamuoyunun kamusal faaliyetler hakkında bilgi alma isteği artmıştır. İç denetim ile kamudaki faaliyetlerin yönetime sunulması tespit edilen riskli alanlarla ilgili önlem alınması ve yönetime bu konuda danışmanlık hizmeti verilmesi söz konusudur. Bu sayede mali disiplin sağlanacak ve iç denetimin kalitesi artacağından Sayıştay tarafından gerçekleştirilen dış denetimler daha sağlıklı yürütülecektir. Konu ile ilgili ülkemizde kamu mali yönetiminin denetiminde temel dayanaklardan biri olan 5018 sayılı kanun AB kriterlerine uyumun sağlanması için önemli bir

düzenlemedir. Bu kanun çerçevesinde ülkemizdeki tüm kamu kurumlarında gerçekleşen mali ve mali olmayan işlemleri iç kontrole ve bu sürecin izleme ayağı olan iç denetime ve dış denetime tabiidir.

Bu çalışmada 5018 sayılı kanun çerçevesinde kamu üniversitelerinde iç denetimin etkinliği tespit edilmeye çalışılmıştır. Çalışmaya toplam 62 adet kamu üniversitelerinde çalışan iç denetçi katılım sağlamıştır. Katılımcıların ağırlıklı olarak erkek iç denetçiler olduğu; yaş aralıklarının 41-50 arasında olduğu, mesleki tecrübelerinin ağırlıklı olarak 11-15 ve 1-5 yıl aralığında olduğu, mesleki sertifikalar konusunda İDKK tarafından verilen A grubu sertifikalar ile birlikte CGAP Sertifikasına (Sertifikalı Kamu Denetçisi- Certified Government Auditing Professional) sahip oldukları tespit edilmiştir. Katılımcıların tamamına yakını kurumlarında iç denetim biriminin aktif çalıştığını belirtmiştir.

Çalışmada katılımcıların demografik bilgileri ile iç denetim arasında ilişki olup olmadığını tespit etmek amacı ile yapılan analizlerde iç denetçilerin cinsiyetleri, yaşı ve mesleki tecrübelerinin iç denetim üzerinde etkisinin olmadığı sonucuna varılmıştır. IIA'nın 2012 yılında açıkladığı kamu sektöründe denetimi etkileyen unsurlardan bağımsızlık, yasal zorunluluklar, yeterli kaynak, yetkin denetçiler, dijitalleşme ve bilişim teknolojileri gibi unsurlar ile iç denetim etkinliği arasında orta düzeyde pozitif yönlü ilişkinin olduğu; denetçilerin objektifliği, paydaşların desteği, mesleki denetim standartları ile iç denetim etkinliği arasında yüksek düzeyde pozitif yönlü ilişkinin olduğu; sınırsız erişim, yetkin liderlik ile iç denetim etkinliği arasında ise zayıf düzeyde pozitif yönlü ilişkinin olduğu sonucuna varılmıştır.

Tespitler

Kamu iç denetiminde etkinliği sağlayan unsurlar çerçevesinde hazırlanan sorulara bakıldığında genel olarak şu sonuçlara varılmıştır:

- ✓ İç denetimde bağımsızlık: İç denetçiler çalıştıkları kurumlarda bağımsız bir şekilde görevlerini yürütebilmekte ve görev tanım dışındaki görevleri kabul etmemektedirler. Ancak sorumlu oldukları birimin rektörlük değil de İDKK olması ile daha etkin çalışabileceklerini düşünmektedirler.
- ✓ Yasal zorunluluklar: Bilindiği gibi tüm kamu kuruluşlarında iç kontrol sisteminin oluşturulması zorunludur. Kurumların belirli bir çoğunluğunda iç kontrol sisteminin etkin olmaması, yasaya aykırılık teşkil etmesi ile birlikte işletme faaliyetlerinde etkinliğin sağlanamaması ve belirlenen hedeflere ulaşılamamasına neden olacaktır. Çünkü iç kontrol sistemi işletme faaliyetlerinin verimli olması, mali tablolara güvenin artması ve varlıkların korunması gibi konularda kuruma büyük fayda sağlamaktadır.
- ✓ Sınırsız erişim: İç denetimin sağlıklı, gerçek veriler ışığında gerçekleşmesi için gerekli tüm belge ve bilgiye ulaşılmalıdır. Üniversite yönetimiyle iş birliği söz konusudur.

- ✓ Yeterli kaynak: İç denetim birimlerine finansal açıdan daha fazla destek sağlanmalı ve daha fazla iç denetçi istihdam edilmelidir. Aynı zamanda iç denetçilerin mesleki gelişimleri üst yönetim tarafından desteklenmelidir.
- ✓ Yetkili liderlik: İç denetim birim başkanlıkları mesleki bilgi, tecrübe, kıdem, sahip olunan sertifikalar gibi birtakım ilave özellikler çerçevesinde değerlendirilmelidir. Gerekli iç denetçi atamaları yapılarak daha etkin bir süreç yürütülmelidir. Çünkü kuruluşlarında iç denetim birimlerinin olması kurumların faaliyetlerinin sağlıklı değerlendirilmesine ve dış denetimde zaman ve personel vb. maliyetlerden tasarruf edilmesinde büyük kolaylık sağlayacaktır.
- ✓ Objektif denetçiler: İç denetim biriminin kurum içinde saygın güvenilir bir birim olarak faaliyet göstermesi önemlidir. Bu husus iç denetim biriminin etkinliğini artıracaktır.
- ✓ Yetkin denetçiler: İç denetçilerin uluslararası sertifikalara sahip olmaları ve mesleki gelişmelerinin sağlanması konusunda desteklenmesi gerekmektedir.
- ✓ Paydaşların desteği: İç denetim birimi ile üst yönetim- denetlenen birimler arasında güçlü iş birliği ve iletişimin sağlanması önemlidir. Hazırlanan denetim raporlarının benimsenmesi ve gerekli iyileştirmelerin yapılması hem taraflar arasındaki bağı güçlendirecek hem de kuruma değer katacak çalışmaları için ortam hazırlayacaktır. Çünkü denetim ve danışmanlık fonksiyonunu yerine getirmesi iç denetimin kuruma faydalı olmasının ön koşuludur. Ayrıca Sayıştay ile ilişkilerin güçlendirilmesi bu durumu daha etkin kılacaktır.
- ✓ Mesleki denetim standartları: Yapılan iç denetim faaliyetlerinde meslek standartları, yasa ve mevzuatlara uygun hareket edilmektedir.
- ✓ Dijitalleşme ve bilişim teknolojileri: İÇDEN yazılımında ilaveten farklı kolaylaştırıcı uygulamaların kullanılması iç denetim etkinliğini artıracaktır. Yapay zekâ uygulamalarının iç denetimde etkin kullanılması büyük fayda sağlayacaktır.

Öneriler

Katılımcılardan gelen öneriler ise şu şekilde sıralanabilir:

- ✓ Kurum teşkilat şemalarında iç denetim birimleri yer almalıdır.
- ✓ İç denetim birim başkanlıkları kadrolu görev haline gelmelidir.
- ✓ İç denetçilerin özlük haklarında ve ek göstergelerde iyileştirmeler yapılmalıdır.
- ✓ Sertifika derecelerine göre ücretlendirme yapılmalıdır.
- ✓ İç denetçi atamaları merkezi sistem tarafından yapılmalı ve zorunlu olmalıdır. Kurumlardaki boş kadrolara atamalar yapılmalıdır. Mesleğe girişte yardımcı pozisyonu oluşturulmalıdır.
- ✓ İç denetim birimi doğrudan rektörlüğe değil de İDKK ya bağlı olmalı, İDKK ise Cumhurbaşkanlığına bağlı olmalıdır. Ayrıca İDKK yapısı iç denetçilerden oluşturulmalı ve güçlendirilmelidir.
- ✓ İç denetçiler arası 6 yılda bir isteğe bağlı rotasyon İDKK tarafından yapılmalıdır.

- ✓ Teftiş kurulları üniversitelerde yer almamaktadır. Ancak diğer kamu kuruluşlarında yer alan diğer teftiş kurullarının İç denetim biriminin görev alanını işgal etmesi önlenmelidir.
- ✓ Özel sektörde yapılan birtakım uygulamaların mesleğe zarar vermesi önlenmelidir. Örneğin; banka müfettişlerinin iç denetim görevini üstlenmesi gibi.
- ✓ İç denetçiler uluslararası iç denetçi sertifikaları almaları yönünde kurum yönetimi tarafından desteklenmelidir.

Sonuç olarak, iç denetim sürecinde bağımsızlık, üst yönetimle güçlü iletişim, saygınlık, güvenilirlik ve mesleki standartlara uygunluğun sağlanması kuruma değer katacaktır. Ancak iç kontrol sisteminde etkinliğin sağlanması, boş kadrolara atamaların yapılması, risk odaklı kontrol faaliyetlerinin yürütülmesi, dijital uygulamaların daha etkin kullanılması ve mesleki gelişimlerin üst yönetim tarafından desteklenmesinin de iç denetimde etkinliği artıracaktır unutulmamalıdır. Üniversite üst yönetiminin hususlara dikkat etmesi gerekmektedir. İç denetçilerin her ne kadar bağımsız bir şekilde hareket ettiklerine dair beyanları olsa da rektörlük yerine direkt İDKK'ya bağlı olma isteklerinin olması, süreç içerisinde halen bazı çekincelerinin olduğunu göstermektedir. Ayrıca özlük hakları ve ücretler konusunda yapılacak iyileştirmelerin hem iç denetçilerin mesleki açıdan daha istekli olmalarını hem de mesleğe atılmak isteyen iç denetçi adayları sayılarında daha da artış sağlayacağı düşünülmektedir.

AUTHOR DECLARATIONS

For the study, ethics committee permission document dated March 28, 2024 and numbered 2024/03-04 was obtained from Munzur University Non-Interventional Research Ethics Committee.

The authors contributed equally to the entire process of the research.

The study has been crafted in adherence to the principles of research and publication ethics.

No support was received from any institution or organization for this study.

The author declares that there exists no financial conflict of interest involving any institution, organization, or individual(s) associated with the article.

KAYNAKÇA

- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu. (2003). *T.C. Resmî Gazete* (25326, 24 Aralık 2003).
- Altunay, M. A. (2020). Kamu üniversitelerinin iç kontrol ve iç denetim sorunları: Sayıştay denetim raporları üzerine bir inceleme. *İçinde Denetimde Seçme Konular 6 İç Denetim İç Kontrol Sektörel Uygulamalar*. Gazi Kitabevi.
- Aydın, M. (2021). Devlet üniversitelerinde iç denetim müessesesinin nihai durumu, *International Journal of Disciplines Economics & Administrative Sciences Studies*, 7(36), 1299-1306.
- Baş, H. (2005). *Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışları Çerçevesinde Mali Yönetim ve Sayıştay*, [Doktora tezi], İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bayrakçı, E.ve Demirel, A. (2017). İç denetimin yapısal ve işlevsel sorunlarının Türkiye'deki üniversiteler bağlamında analizi. *Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 19(33), 52-60. <https://doi.org/10.18493/kmusekad.400150>.

- Can, E. N. ve Çetin, C. (2016). Devlet üniversitelerinde iç kontrol sisteminin işleyişine yönelik bir araştırma, *Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi*, 11(2), 108-140.
- Doğmuş Yurdakul, D. (2020). Avrupa Birliği'nde iç denetim: Üye ülke uygulamaları. İçinde *İç Denetim- Kuruma Değer Katmak*. Seçkin Yayıncılık.
- Ermisket, E. (2020). Kamu denetçileri dünyanın neresinde? İçinde *İç Denetim- Kuruma Değer Katmak*. Seçkin Yayıncılık.
- Etik kurallar, (2017). Uluslararası mesleki uygulama çerçevesi içinde. 6 Ekim 2023 tarihinde <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/etikkurallari.pdf> adresinden erişildi.
- İç denetçilerin çalışma usul ve esasları hakkında yönetmelik, (2006). T.C. *Resmî Gazete* (26226. 12 Temmuz 2006).
- İşgüden, B. (2012). *Bilgi teknolojilerinin iç denetimde yarattığı değişimler ve iç denetim birimlerinin değişimleri değerlendirmesine yönelik İMKB-100 işletmelerinde bir uygulama*, [Doktora Tezi], Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kamu iç denetim genel tebliği, (2013). T.C. *Resmî Gazete* (28623. 19 Nisan 2013).
- Kamu iç denetim rehberi. (2013, Eylül). Erişim adresi: https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/K%C4%B0DR_v1.0.pdf.
- Kamu iç denetim standartları, (2017). T.C. *Resmî Gazete* (29987. 22 Şubat 2017).
- Kamu idareleri iç denetçi kadroları, (2024). 8 Mart 2024 tarihinde <https://www.hmb.gov.tr/kamu-idareleri-ic-denetci-kadrolari> adresinden erişildi.
- Karaca Aydın, S. (2021). Üniversitelerde iç denetim ve iç denetçilerin misyon sorunu, *Ünye İİBF Dergisi*, 4(2), 9-22.
- Karcıoğlu, R. ve Kurnaz, E. (2018). Kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde karşılaşılan başlıca sorunların tespiti: Kamu iç denetçilerine yönelik bir araştırma. *İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(2), 67-88. <https://doi.org/10.17336/igusbd.388023>.
- Kaya, İ. (2012). "Üniversitelerimizde iç denetim mesleğinin ihtiyaçları. *Akademik Forum 2012, Denetim Mesleğinin Gelişimi ve Beklentiler Tam Metin Bildiri Kitabı*, eds. Uzun, A.K. ve Bayrı, A.M. https://www.tide.org.tr/uploads/AKADEMIK_FORUM_2012_PDF.pdf.
- Korkmaz, U. (2007). Kamuda iç denetim (I), *Bütçe Dünyası Dergisi*, 2(25), 4-15.
- Koca, N. ve Hatunoğlu, Z. (2023). İç denetimin etkinliğinde mesleki şüphencilik rolü: Kamu üniversiteleri uygulama örneği, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 25(1). 131- 149. 10.31460/Mbdd.1080171.
- Kükreler, E. ve Kavak, S. (2020). Kamu sektöründe iç denetimin etkinliğini olumsuz etkileyen faktörler. İçinde *İç Denetim- Kuruma Değer Katmak*. Seçkin Yayıncılık.
- MacRae, E. ve Gils D.V. (2014). Nine elements required for internal audit effectiveness in the public sector, (A global assessment based on the IIA's 2010 global Internal audit survey), *The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF)* Erişim adresi: https://www.academia.edu/24896372/nine_element_require_for_an_internal_audit_effectiveness.
- Mesleki uygulama çerçevesi kapsamında uluslararası iç denetim standartları (2016, Ekim). Erişim adresi: <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/umuc-2017-updated.pdf>.
- Özen, Y. ve Gül, A. (2007). Sosyal ve eğitim bilimleri araştırmalarında evren-örneklem sorunu. *Educational Academic Research*, 0(15),394-422.

- Özpeynirci, R. ve Hop, O. (2020). Örgütlerde iç denetim algısı: Kop bölgesi üniversiteler birliği (ÜNİKOP) uygulaması. *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 22(38), 101-130.
- Reyhanoğlu, M. ve Tüm, K. (2018). İç denetim ve örgüt kültürü ilişkisi: Bir kamu üniversitesi örneği. İçinde *Araştırmalar Işığında Yönetimde Güncel Konular*. Nobel Yayıncılık.
- Selimoğlu, S. ve Özbek, C. Y. (2018). *İç denetim- Uluslararası iç denetim standartları ile uyumlu* (1.bs). Nobel Yayınları.
- Şahin İpek, E.A. (2020). Performans denetimi çerçevesinde kamusal iç denetim- dış denetim ilişkisi: Seçilmiş ülke uygulamaları. İçinde *İç Denetim- Kuruma Değer Katmak*. Seçkin Yayıncılık.
- Şimşek, K. ve Ataman Gökçen, B. (2023). AB uyum sürecinde Türkiye’de kamu iç denetim düzenlemeleri: Devlet üniversitelerinde bir araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 22(68), 173-200. <https://doi.org/10.55322/Mdbakis.1106353>.
- Tabachnick, B. ve Fidell, L. (2013). *Using multivariate statistics* (Sixth Ed.). Pearson Yayınları.
- Tez, B. (2024). Türkiye’de yükseköğretimde iç denetim eğitiminin mevcut durumu ve geleceği üzerine bir değerlendirme. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* (101), 67-90. <https://doi.org/10.25095/Mufad.1375560>.
- Uğurlu, F., Çukacı, Y. C. (2019). Kamu kurumlarında iç kontrol sisteminin yapısı, işleyişi: üniversitelere yönelik bir araştırma. *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, 10(1), 13-38.
- Yılmaz, İ. ve Güneş, R. (2021). Türkiye’de iç denetimde merkezi uyumlaştırmanın rolü: Kamu iç denetçileri üzerinde bir araştırma. İçinde *Denetimde Seçme Konular 7 Bağımsız Denetim- İç Kontrol İç Denetim*. Gazi Kitabevi.
- Yılmaz, İ. (2022). Türkiye’de kamu kurumlarında yürütülen iç denetim faaliyetlerinin merkezi uyumlaştırma birimine yönelik yeni bir model önerisi, *Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi*, 6(2), 254-268. DOI: <http://dx.doi.org/10.29228/ijbemp.64456>.