

## YEREL YÖNETİMLERDE İÇ DENETİM SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Doç. Dr. Semih BİLGE

Arş. Gör. Nurten DAŞKAYA

### Özet

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile yerel yönetimlerde de uygulanmaya başlanan iç denetim, yerel birimlerin tutumlu, verimli, etkin ve kaliteli hizmet sunmasını sağlayacak, hesap verebilirlik ve şeffaflık anlayışının yerleşmesine yardımcı olacak ve yerel yöneticilerin karar verme süreçlerini kolaylaştıracak bir uygulamadır. Bu çalışmada amaç, yerel yönetim birimlerindeki iç denetim sisteminin işleyişini inceleyerek, iç denetim sistemine ilişkin aksaklıkları belirlemek ve mevcut durumla ilgili çözüm önerileri sunmaktır. Araştırma, yerel yönetim birimlerine ataması yapılan 254 iç denetçiyi kapsamaktadır. Araştırma yöntemi olarak anket yöntemi tercih edilmiştir. SPSS 19 programı ile elde edilen bulgular, değerlendirmeye tabi tutulmuştur. Çalışma sonucunda iç denetimin genel yapısının iç denetçiler tarafından doğru algılandığı tespit edilmiştir. Ancak yerel yönetimlerde iç denetimin üst yöneticilerce tam anlamıyla sahiplenilmediği ve iç denetim sürecinin tüm birimlerde aktif olarak uygulanmadığı sonucuna da ulaşılmıştır. Çalışma; mevcut durumu, sorun alanlarını tespit edip çözüm önerileri sunarak literatüre katkı da sağlamaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** İç Denetim, Kamu İç Denetimi, Kamu Mali Yönetimi, Yerel Yönetimler, Yerel Yönetimlerde İç Denetim

### A STUDY ON EVALUATION OF THE INTERNAL AUDITING IN LOCAL ADMINISTRATIONS

### Abstract

Internal auditing which is now being implemented in local administrations after adoption of the Law No. 5018 on Public Finance Administration and Control is a practice that would ensure provision of effective, influential and quality service by the local administrations, help establishment of accountability and transparency and facilitate the decision making processes of local administrators. The purpose in this study is to analyze the operation of the internal auditing system in the local administration units and to offer solutions for ongoing problems and deficiencies in the operation of the system. The study involves 254 internal auditors appointed to the local administration units. Survey method is picked as a research method. Questionnaires were sent to the internal auditors via email and the results were processed by reliance on the SPSS 19 software. The research findings reveal that the general structure of internal auditing was properly perceived by the internal auditors. However, the study also finds that internal auditing is not paid adequate attention in local administrations by high level executives and that the internal auditing process is not fully implemented in all units. The study contributes to the existing literature by identifying the problems in this field and offering solutions to these problems.

**Key words:** Internal Auditing, Public Internal Auditing, Public Finance Administration, Local Administration, Internal Auditing in Local Administrations

**Jel Classification:** H70, R50, M48

### GİRİŞ

Yerel yönetimler, belirli bir coğrafi alanda yaşayan yerel topluluğun ortak ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan, karar organları yerel halkça seçilen, görev ve yetkileri yasalarla belirlenen, özel gelirleri ve bütçesi olan ve kendine özgü örgüt yapısı ve personeli bulunan kamu tüzel kişileri olarak tanımlanmaktadır. Merkeziyetçi ve devlet odaklı yönetim anlayışının yerini günümüzde yerel ve insan odaklı bir yönetim modeli almaya başlamıştır. Kamu

hizmetlerinin merkezi ve tek elden yürütülmesinin çok zor olması, yerel taleplerin artması, halkın yönetime daha etkin katılımı ve hesap verebilirlik ile ilgili olarak toplumsal taleplerin artması yönetim anlayışında ki değişiklikleri de kaçınılmaz kılmıştır.

Halka en yakın yönetim birimi ve demokratik yönetim yapısının temel unsurlarından birisini oluşturan yerel yönetimlerin gerek mali gerekse idari anlamda yeniden yapılandırılmaları ve güçlendirilmeleri sürekli tartışılan konulardan birisi olmuştur. Yeniden yapılandırma arayışlarındaki temel güdü, bu kuruluşların çağdaş gelişmeler ışığında günün koşullarına uyarlanması, halkın talep ve beklentilerine duyarlı bir şekilde daha kaliteli, daha hızlı, daha verimli ve etkin hizmet sunmalarının sağlanmasıdır. Bu ihtiyacı karşılamak amacıyla son yıllarda kamu yönetiminde, özellikle de kamu mali yönetim sisteminde hem merkezi yönetimi hem de yerel yönetimleri içine alan önemli değişiklikler gerçekleştirilmiştir. Ülkemizde de son yıllarda bu anlayış içerisinde yeterli düzeyde olmasa da birçok düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemelerden en önemlisi mali yönetim ve kontrol sisteminde köklü değişiklikler öngören 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunudur (KMYKK).

5018 sayılı Kanun ile getirilen en önemli yeniliklerden birisi de kamu denetimi alanında olmuştur. Denetimin yapısı, geleneksel teftiş ve denetim sistemi değiştirilerek, uluslararası standartlar ve gelişmiş ülkelerin iyi uygulamaları paralelinde yeniden yapılandırılmıştır. 5018 sayılı Kanunda denetim, iç ve dış denetim olarak iki faaliyete ayrılmıştır. Dış denetimin kanunda belirtildiği gibi Sayıştay tarafından yerine getirileceği, iç denetimin ise iç denetçiler tarafından yapılacağı belirtilmiştir. İç denetim fonksiyonunun kamudaki işlevi, harcamalar arasında yasal uygunluk denetimi yapmanın yanı sıra kamu idarelerinin çalışmalarını geliştirmek için kaynakların ekonomik etkinlik ve verimlilik ilkelerine göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmektir. Mali ve mali olmayan bütün süreçlerin kontrol edilmesini kapsayan, kuruma güvence ve danışmanlık hizmeti de sağlayan iç denetim uygulaması, 5018 sayılı Kanun ile hem merkezi yönetim kapsamındaki idarelerde hem de yerel yönetim birimlerinde uygulanmaya başlanmıştır.

Yerel yönetimlerde iç denetim sisteminin işleyişini inceleyen ve sorun alanlarını ortaya koymaya çalışan yeterli sayıda çalışmanın bulunmaması bu çalışmayı gerçekleştirmemize yol açmıştır. Bu çerçevede amacımız yerel yönetimlerde var olan iç denetim sisteminin işleyişini incelemek, uygulamadaki sorun alanlarını tespit etmek ve bu sorun alanlarına yönelik önerilerde bulunmaktır. Çalışmanın, literatüre katkı yapması beklenmektedir. Yerel yönetim birimlerinde çalışan iç denetçilere, iç denetim hakkında soruları içeren bir anket uygulanmıştır. Bu çalışmanın ülkemizdeki yerel yönetim birimlerine yönelik yapılan çalışmalardan (İl özel idarelerine yönelik ve belediyelere yönelik birer çalışma mevcuttur) farklılığı, kapsamının genişliğidir. Çalışmanın kapsamını, yerel yönetim birimlerine ataması yapılan ve halen iç denetçi olarak görev yapan 254 iç denetçi oluşturmaktadır. Anket yollanan 254 iç denetçiden 82 tane dönüş alınmıştır. Bulgular, mevcut literatür de dikkate alınarak yorumlanmaya çalışılmıştır.

Çalışmada ilk olarak iç denetim sistemi, tarihsel gelişimi ile kamu iç denetimi alanındaki gelişmeler açıklanmış ve Türk kamu iç denetim sistemine ilişkin temel bilgilere yer verilmiştir. Daha sonra yerel yönetimlerde iç denetimin önemi ve bu alandaki literatüre değinilmiştir. Türkiye'deki yerel yönetimlerde iç denetimin genel işleyişi açıklandıktan sonra araştırmaya ait bilgiler ve araştırmanın bulguları değerlendirmeye tabi tutulmuştur.

## 1. İç Denetim Kavramı ve İç Denetimin Tarihsel Gelişimi

İç Denetçiler Enstitüsü'nün yaptığı ve uluslararası kabul görmüş iç denetim tanımı şöyledir: "İç denetim; kurumun her türlü faaliyetini geliştirmek ve kuruma değer katmak

amacıyla, bağımsız ve tarafsız bir şekilde güvence ve danışmanlık hizmeti vermektir” (www.theiia.org, Erişim, 15.12.2013).

5018 sayılı Kanunda iç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmaktadır (5018, Md. 63). 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.

İç denetim, amaç itibarıyla diğer denetim türlerinden daha geniş kapsamlı ve bu denetim türlerini de içine alan bir denetim türüdür. Örgüt ile ilgili ve örgüt tarafından yerine getirilen her türlü denetim iç denetimin konusunu teşkil eder (Özer, 1997: 67). İç denetim faaliyetinin diğer denetim faaliyetlerinden en büyük farkı, iç denetim tanımlarından da anlaşıldığı gibi iç denetimin danışmanlık ve güvence sağlama faaliyetleridir. Güvence hizmetleri; iç denetçinin bir süreç, sistem veya bir başka konu hakkında bağımsız görüş sunabilmek için, eldeki verileri tarafsız bir şekilde değerlendirmesini içerir (Gönülaçar, 2007: 8). Fakat denetimin, mutlak seviyede bir güvence vermesi beklenemez. İç denetim faaliyeti, kurum içine ve kurum dışına dolaylı olarak bir güvence verir. Danışmanlık hizmeti ise idarenin hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin etkili ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik tavsiyelerde bulunulmasıdır (Korkmaz, 2007: 5). Sonuç olarak iç denetim, güvence ve danışmanlık fonksiyonlarıyla idarenin faaliyetlerini geliştirmesine yardımcı olan bir uygulamadır.

Günümüz anlamında iç denetim faaliyetleri, 1900’lü yıllarda Avrupa ülkelerinde uygulanmaya başlamıştır. Amerika’da 1933 tarihli Menkul Kıymetler Yasası’nda ve 1934 yılında Menkul Kıymet Borsaları Yasası’nda halka arz edilmiş menkul kıymetlere ilişkin yapılan düzenlenmelerde yoğun olarak muhasebeden ve denetimden yararlanılması, işletmelerde muhasebe kayıtlarının doğruluğunun incelenmesi ve muhasebe kontrolleri ile uyum sağlanması için yalnız dış denetimle yetinilemeyeceğinin anlaşılmasına yol açmıştır. Bu yüzden işletmeler, iç denetim birimlerini kurmuşlardır. Dış denetim mesleğinin geçmişinin çok eski olmasına rağmen iç denetim, 1940’lı yıllardan sonra değer kazanmaya başlamıştır. Bu yıllardan sonra iş hayatında ortaya çıkan çeşitli gelişmeler, profesyonellere yetki devri nedeniyle iç denetim mesleği hızla gelişmiş ve 1941 yılında ABD’de kurulan İç Denetim Enstitüsü (IIA) ile kurumsal kimlik kazanmıştır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2008: 31). Modern iç denetim uygulamalarının önemli temel noktalarından birinin, İç Denetçiler Enstitüsü’nün kurulması olduğu kabul edilmektedir (Uyar, 2009: 54).

## 2. Kamu İç Denetimi ve Türk Kamu İç Denetim Sistemi

Kamu yönetiminde dünyada küreselleşmeye bağlı olarak ekonomik, siyasal ve kültürel alanlarda bir değişim yaşanmıştır. Kamu yönetimi anlayışında meydana gelen değişmelerle birlikte hesap verme sorumluluğu ve şeffaflık, kamu yönetimlerinin temel amaçları olmuştur. Aynı zamanda kamu kaynaklarının ekonomik, verimli ve etkin bir şekilde kullanımını sağlamak için etkin denetim mekanizmalarının kurulması gerekli olmuştur (Bilge ve Kiracı, 2010: 37). Kamu yönetiminde yaşanan bu dönüşüm neticesinde özel sektörde uygulanan modern denetim sistemlerinin kamuya uyarlanması kapsamında iç denetim, öncelikle Anglo-Sakson ülkelerinin kamu yönetimine dâhil olmuş ve ardından OECD ülkelerine, diğer gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelere yayılmıştır. Ayrıca AB’ye üye olmak isteyen ülkeler için etkin bir iç denetim sisteminin varlığı, önemli bir koşul haline gelmiştir (Uyar, 2009: 56).

Ülkemizde iç denetim öncelikle özel sektör tarafından uygulanmaya başlamıştır. Günümüzde ülkemizin önde gelen şirketlerinde uluslararası standartlara uygun iç denetim uygulamaları mevcuttur. 1995 yılında IIA'nın akredite edilmiş şubesi olarak Türkiye İç Denetim Enstitüsünün (TİDE) kurulmasıyla iç denetime yönelik çalışmalar başlamıştır. Türkiye'nin 1999 yılında Helsinki zirvesinde Avrupa Birliğine aday ülke olarak resmen kabul edilmesinin ardından kamu sektöründeki çalışmalar da hızlanmıştır. Bu çalışmalar sonucunda kamuda iç denetim ihtiyacının farkına varılmış ve ilk olarak T.C. Merkez Bankası, 2002 yılı sonunda İç Denetim Genel Müdürlüğü'nü kurup faaliyete geçirmiştir (Bilge ve Kiracı, 2010: 79).

5018 sayılı Kanunla birlikte kamu sektöründe denetimin hem yapısı, hem de metodolojisi değiştirilmiştir. 5018 sayılı Kanununun 63 ila 67. maddeleri, iç denetim sistemi hakkında düzenlemeler içermekte olup, 63. maddede iç denetimin tanımı, uygulanması ve iç denetim biriminin kurulması, 64. maddede iç denetçinin görevleri, 65. maddede iç denetçinin nitelikleri ve atanması, 66. maddede İDKK ve 67. maddede ise İDKK'nın görevleri düzenlenmektedir. 2008 yılından itibaren kamu idarelerinde yeni iç denetim anlayışı ve yöntemlerinin aktif olarak uygulanmasına başlanmıştır.

5018 sayılı Kanun gereğince iç denetim alanında merkezi uyumlaştırma görevi ve fonksiyonu, İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından yerine getirilmektedir. Bu fonksiyon kapsamında Kurul; standart ve yöntemleri belirlemek, gerekli mevzuat düzenlemelerini yapmak, koordinasyonu sağlamak, rehberlik ve eğitim hizmeti vermek ve en az beş yılda bir iç denetim faaliyetlerinin dış değerlendirmesini yapmakla görevli ve yetkilidir (İDKK, 2013a: 1).

Kanun çerçevesinde kamu idarelerinde iç denetçi atamaları yapılarak, iç denetim birimleri oluşturulmuştur. 2006 yılında iki ve 2013 yılında iki olmak üzere toplam 4 ayrı kararnameyle, 402 kamu idaresine toplam 2.077 iç denetçi kadrosu ihdas veya tahsis edilmiştir. Bunlara ilave olarak 8 idare de kendi özel mevzuatı uyarınca toplam 71 iç denetçi kadrosu ihdas etmiştir (İDKK, 2013b: 9). Bugün itibarıyla 408 kamu idaresine toplam 2.121 iç denetçi kadrosu tahsis edilmiştir. Bunlardan; 30'u genel bütçeli, 69'u özel bütçeli, 2'si sosyal güvenlik kurumu ve 107'si de mahalli idare olmak üzere toplam 208 kamu idaresinde 811 iç denetçi görev yapmaktadır (<http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/HaberDetay.aspx?rid=148&lst=DuyurularListesi>, Erişim: 25.02.2014). Atama yapılmayan iç denetçi kadrolarının toplam iç denetçi kadrosu içindeki payı % 62'dir.

İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılmaktadır. Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İDKK'nın uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilmektedir. İç denetçi atamaları, hali hazırda görev yapan iç denetçiler arasından genel hükümlere göre naklen geçişle yapılabileceği gibi, Kamu İç Denetçisi Sertifikası sahibi iç denetçi adayları arasından da yapılabilmektedir. Öte yandan idarelerin iç denetçi kadrolarına atama yapılması sürecini kolaylaştırmak ve hızlandırmak amacıyla, 5018 sayılı Kanuna eklenen geçici 21. Maddeyle, bazı unvanlarda çalışanların 31.12.2014 tarihine kadar iç denetçi kadrolarına doğrudan atanmalarına imkan getirilmiştir (5018 Geçici Madde 21 – Ek: 3/4/2013-6456/ 39 md.).

İç denetim ile ilgili mevzuat, üç düzeyde oluşturulmuştur. Kısaca özetlemek gerekirse birincil düzey mevzuat, 5018 sayılı Kanundur ve genel olarak iç denetimi tanımlamakta, kimler tarafından yürütüleceğini ve sonuçlandırılacağını belirlemektedir. İkincil düzey mevzuat, yönetmelik ve kadro tahsis kararlarıdır ve birincil düzey mevzuata uygun olarak iç denetçilerin

göreve atanması, eğitimi, sertifika verilmesi, çalışma usulleri ve İDKK üyelerinin atanma usulü, çalışma yöntemi, görevleri vb. hususlarda düzenlemeler yapmaktadır. Üçüncül düzey mevzuat, İDKK tarafından yayımlanan ilkeler ve tebliğlerdir ve iç denetimin nasıl yapılacağı, denetim yapılırken izlenecek usul ve şartları, denetim esnasında uyulacak standartları, raporlama usulü vb. hususlar hakkında düzenleme yapılmaktadır (Şahin, 2008: 291).

### 3. Yerel Yönetimlerde İç Denetim

Kamu sektöründe meydana gelen değişim/dönüşüm neticesinde denetimle ilgili çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Bir kamu sektörü birimi olan yerel yönetimlerde de iç denetimle ilgili önemli gelişmeler yaşanmıştır.

#### 3.1. Yerel Yönetimlerde İç Denetimin Önemi

Yerel yönetimler, yerel nitelikli birçok hizmetin görülmesini sağlayan ve demokratik yaşamın en önemli parçası olan birimlerdir (<http://www.mufetder.org.tr>, Erişim 10.02.2014). Vatandaşların yaşam kalitesinde büyük ölçüde etkili olan siyasi, ekonomik güçte ve geniş bütçelere sahip olan yerel yönetimlerin, nitelikli ve kaliteli bir hizmet sunmaları beklenmektedir. Yerel yönetimlerin bu beklentileri karşılayabilmesi ve yönetim başarısını arttırabilmesi için sunduğu hizmetlerin kalitesini arttırıp bunu topluma hissettirmesi önem arz etmektedir (Friedberg ve Lutrin, 2001: 329). Tüm kamu birimleri gibi yerel yönetimlerin, üstlendikleri görevleri yerine getirirken hesap verebilir ve şeffaf bir yönetim anlayışı ile çalışmaları ve kamu kaynaklarını verimli, etkili ve ekonomik bir şekilde kullanmaları beklenmektedir.

Bu çerçevede bugün birçok yerel yönetim biriminde, iç denetim ve iç denetçilik kurumu oluşturulmuş ve aktif bir biçimde işletilmektedir. Yerel yönetimlerdeki karar alıcılar, iç denetim sisteminin ürettiği bilgiler sayesinde daha sağlıklı kararlar verebilmekte, mali planlama, programlama ve yatırım kararlarında daha rasyonel sonuçlar üretebilmektedirler.

Ayrıca yapılan hizmetlerin yerel nitelik taşıdığı, yerel halkın hemen her şeyden haberdar olduğu ve siyasal rekabetin daha açık yaşandığı yerel yönetimlerde etkin çalışan bir iç denetim sistemiyle, yerel birimler hizmet sundukları vatandaşlara karşı daha açık kurumlar haline dönüşeceklerdir. Bu süreçle beraber şeffaflık artacak ve yerel yönetimlere/yöneticilere olan güven açığının azaltılmasına katkıda sağlanmış olacaktır.

İç denetimde temel amaç; denetlenen birimlerde hata avcılığı yapmak ve sorumluları cezalandırmak değil; kurumun daha etkin olması, verilen hizmetin kalitesinin arttırılması yönünde örgütle bütünleşen bir iç denetçi ve ortak amaç için faaliyet gösteren bir iç denetim kültürü ortaya çıkarmaktır (Gönülaçar, 2007: 8). Kurumlara güvence ve danışmanlık sağlayan iç denetim sistemleri ile yerel yönetimler, suiistimallerin ve yolsuzlukların önlenmesinde caydırıcı etkisi olan önemli bir araca daha sahip olacaklardır.

Yerel yönetimlerdeki iç denetim birimleri diğer denetim birimleri ile ilişki içindedir. Diğer denetim birimleriyle ilişkilerde iç denetim personelinin mesleki özeni, önem arz etmektedir. Dolayısıyla iç denetim faaliyetinin etkinliği için uygun personel yönetimi ve yeterli kalitede ya da nitelikteki iç denetim personeli önemli faktörler arasındadır (Badara ve Saidin, 2012: 39). İç denetimin yerel yönetimlere diğer bir katkısı ise insan odaklı olması ve suçlamak yerine yol gösterici ve aynı ekip içinde olma hissini oluşturmasıdır (Kartal, 2013: 19). İç denetçiler, yerel yönetimler içindeki diğer birimlerdeki çalışanlara yaptıkları faaliyetleri ve bu faaliyetlerden elde edilmesi muhtemel katkıları iyi bir biçimde açıklayabildikleri ölçüde ekip ruhu oluşturmaya katkı yapabileceklerdir.

Yerel yönetimlerde iç denetim birimleri, iç kontrol süreçlerinin yeterli ve etkin bir şekilde oluşturulup oluşturulmadığı ve işletip işlemediği hususlarında da değerlendirme ve önerilerde bulunup, üst yöneticilerin yönetim ve hesap verme sorumluluklarının yerine getirilmesine yardımcı olmaktadır (İDKK, 2013c: 1).

İşlev ve kapsam özellikleriyle iç denetim; idarelerde mali raporlama sisteminin güvenilirliği, iç kontrol uygulamalarının yeterliliği, mevzuata uygunluk, faaliyetlerin etkinliği, verimliliği ve ekonomikliğinin değerlendirilmesi, bilgi sistemlerinin güvenliği ve güvenilirliğinin test edilmesi için vazgeçilmez faaliyetlerden biri olarak kabul edilir (Gürkan, 2009: 68). Ayrıca yönetimi bilinçlendiren, kurum paydaşları arasında adillik, şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkelerine uygun yönetim ilkeleri geliştirerek kurumsal yönetim kalitesini geliştiren ve böylece idarenin kurumsal değerini yükselten bir faaliyettir (Şahin, 2011a: 164). Kısacası iç denetimin bu rol ve sorumlulukları, yerel yönetimler ve kamunun aydınlatılması ve şeffaflık açısından bir sigorta teşkil etmektedir.

### 3.2. Türkiye’de Yerel Yönetimlerde İç Denetim

Yerel yönetimler, 5018 sayılı Kanunla “Genel Yönetim Kapsamındaki” idareler arasında sayılmakta ve mali yönetim ve kontrollerine ilişkin konularda 5018 sayılı Kanuna tabi kurumlar arasında yer almaktadırlar. Mali yönetim alanındaki değişikliklere uyumlu olarak ülkemizde 2004, 2005 senelerinde yerel yönetim kanunlarında önemli değişiklikler yapılmıştır: 5272 sayılı “Belediye Kanunu”, 5216 sayılı “Büyükşehir Belediyesi Kanunu”, 5302 sayılı “İl Özel İdaresi Kanunu” ve 5355 sayılı “Mahalli İdare Birlikleri Kanunu”.

Belediye Kanunu'nun 55. Maddesi ile İl Özel İdaresi Kanunu'nun 38. Maddesine göre belediyelerde/il özel idarelerinde iç ve dış denetim yapılmaktadır. “Denetim, iş ve işlemlerin hukuka uygunluk, malî ve performans denetimini kapsar. İç ve dış denetim, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümlerine göre yapılır. Ayrıca, belediyenin malî işlemler dışında kalan diğer idarî işlemleri, hukuka uygunluk ve idarenin bütünlüğü açısından İçişleri Bakanlığı tarafından da denetlenir. Belediyelere/İl Özel İdarelerinde bağlı kuruluş ve işletmeler de yukarıdaki esaslara göre denetlenir. Denetime ilişkin sonuçlar kamuoyuna açıklanır ve meclisin bilgisine sunulur.”

Yerel yönetim kanunlarında iç denetim ile ilgili maddelerin içeriğine bakıldığında, yerel yönetimlerde iç denetimin nasıl yapılacağıyla ilgili olarak ayrıntılı bir düzenleme yapılmadığı, 5018 sayılı Kanuna atıfta bulunduğu görülmektedir. Yerel yönetimler, iç denetim bakımından merkezi idarenin diğer kurumları ile aynı usul ve esaslara tabi tutulmakla birlikte, üst yönetici tanımı itibarıyla diğer idarelerden ayrılmaktadır. İl özel idarelerinde vali, belediyelerde belediye başkanları üst yönetici konumundadırlar. Belediye başkanlarını diğer üst yöneticilerden ayıran özellik ise seçimle işbaşına gelmiş olmalarıdır.

5018 sayılı Kanunun 65. Maddesine göre iç denetçiler, bakanlıklar ve bağlı idarelerde, üst yöneticilerin teklifi üzerine Bakan, diğer idarelerde ise üst yöneticiler tarafından atanmaktadır. Buna göre yerel yönetimlerde iç denetçi atamalarında doğrudan yetkili kişiler, üst yöneticiler olmaktadır.

5018 sayılı Kanun’un geçici 5. maddesi hükmü uyarınca iç denetçi bulunduracağı belirtilen büyükşehir, büyükşehir ilçe belediyeleri, belediyelerin bağlı idareleri ve il belediyelerine ilk olarak 05/10/2006 tarihli ve 26310 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2006/10911 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla 588 adet iç denetçi kadrosu tahsis edilmiştir. Bu kadrolar 2007 yılından itibaren atama yapılmaya başlanmıştır. İlgili idarelere, 31/05/2013 tarihli ve 28663 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2013/4747 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla da

207 adet iç denetçi kadrosu ihdas edilerek ilgili yerel idarelere tahsis edilmiş bulunmaktadır (İDKK, 2013a: 2).

İDKK tarafından 24/02/2014 tarihinde revize edilerek yayınlanan “İdareler İtibariyle Güncel Dolu-Boş İç Denetçi Kadro Sayıları”na göre yerel yönetimlere 794 adet kadro tahsis edilmiş olup, bu kadroların 248 tanesine atama yapılmış, 546 kadroya ise henüz atama yapılmamıştır.

(<http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/HaberDetay.aspx?rid=148&lst=DuyurularListesi,Erişim,26.02.2014>).

İç denetçi kadrosu verilen yerel yönetimler kurumlarının sayılarına ilişkin bilgiler Tablo 1’de ayrıntılı bir biçimde gösterilmiştir.

**Tablo 1: Yerel Yönetimlerde İç Denetçi Kadrosu Verilen Kurumlara İlişkin Bilgiler**

Yıllar	İç Denetçi Kadrosu Verilen Kurum Sayısı	İç Denetçi Ataması Yapılan Kurum Sayısı	İç Denetçi Ataması Yapılmayan Kurum Sayısı	İç Denetçi Ataması Yapılmayan Kurum Sayısının Toplam Kurum Sayısına Oranı
2008	157	112	45	%29
2009	157	113	44	%28
2010	157	114	43	%27
2011	157	108	49	%31
2012	220	107	113	%51

**Kaynak:** İDKK 2008-2012 Kamu İç Denetim Genel Raporları.

İç denetçi kadrosu tahsis edilen yerel yönetimlerin sayısı uzun yıllar 157 iken, 2012 yılı itibariyle bu sayı 220’ye çıkmıştır. Yerel yönetimdeki üst yöneticilerin ortalama %30’u kendilerine tahsis edilen kadrolar hiç atama yapmamışlardır. Bu oran, 2012 yılında kadro verilen kurum sayısındaki artışa da bağlı olarak %51 seviyesine ulaşmıştır. İç denetim sisteminin aktif bir biçimde uygulanmaya başlamasına ve iç denetim uygulamalarının farkındalığının kamuda yaygınlaştırılmasına yönelik çalışmalara rağmen yıllar itibariyle iç denetçi ataması yapılan idare sayısında ciddi bir artış olmadığı görülmektedir. Bunun sebepleri arasında, üst yöneticilerin eksik veya hiç bilgilendirmemesi, denetime olan bakış açıları ile iç denetim anlayışını, önemini ve sağlayacağı katkıları tam anlamıyla kavrayamamaları olabilir.

Tablo 2’de yerel yönetimlere tahsis edilen kadro sayıları ile ataması yapılmış iç denetçi sayıları verilmiştir.

**Tablo 2: Yerel Yönetimlere Tahsis Edilen İç Denetçi Kadrolarına İlişkin Bilgiler**

Yıllar	Tahsis Edilen İç Denetçi Kadro Sayısı	Atanmış İç Denetçi Sayısı	Dolu Kadroların Toplam Kadroya Oranı
2008	588	288	% 49
2009	588	278	% 47
2010	588	272	% 46
2011	588	255	% 43
2012	801	254	% 32

**Kaynak:** İDKK 2008-2012 Kamu İç Denetim Genel Raporları.

2008-2011 yılları arasında kadro sayısı değişmemesine rağmen atanmış iç denetçi sayılarında düşüş yaşanmıştır. Dolu kadroların, toplam kadroya oranında da düşüş vardır. 2012 yılında kadro sayısında artış yaşanmasına karşın atanmış iç denetçi sayısında herhangi bir

değişiklik meydana gelmemiştir. Yerel yönetimlerde emeklilik, vefat, görevden ayrılma ve başka idareleri naklen atamalara ilişkin sayılara bakıldığında bunun 5,6 kişiyi geçmediği görülmektedir.

Bu veriler dikkate alındığında yerel üst yöneticilerin, herhangi bir kadro kısıtları olmadığı halde iç denetçi atamalarına gereken önemi vermedikleri söylenebilir. Söz konusu durumun birden fazla sebebi olabilir. Bunların birincisi; ilk kez denetçi ataması yapacak yöneticilerin, iç denetçileri, kendilerini denetleyecek kişiler, (müfettişler) olarak algılaması olabilir. Bu süreçte, üst yöneticilerin iç denetim ve sağlayıcı faydalar konusunda bilgilendirilmeleri ve atamalar konusunda yönlendirilmeleri gerekmektedir. Bu konuda ülkemizde iç denetimin koordinasyonundan sorumlu olan İDKK'ya önemli görevler düşmektedir.

Yerel yönetimlerde iç denetçi kadrolarının dolmamasının bir sebebi ise bu birimlerin diğer idarelere oranla daha siyasi birimler olması nedeniyle iç denetçilerin bu idareleri tercih etmemeleri olabilir. Kısa bir süre öncesine kadar ilçe ve il belediyelerinde çalışan iç denetçilerinin diğer yerel birimlerdekilere nazaran daha düşük bir ücret aldıkları bilinmektedir. Son iki, üç yıldır idareden idareye değişmekle birlikte yerel yönetimlerde görev yapan iç denetçiler, önemli miktarda sosyal denge tazminatı almaktadır. Böylelikle merkezi idareler ile aralarında olan ücret farkı telafi edilmiştir. Özlük haklarının iyileştirilmesine rağmen iç denetim kadrolarına talebin yeterli olmadığı görülmüştür. Bu durum yerel yönetim birimlerinin siyasi birimler olmasından dolayı tercih edilmediği sonucunu desteklemektedir. İç denetimden yüksek bir kamusal fayda edinilmesi arzulanıyorsa, denetim sürecine ilişkin bağımsızlığı arttırıcı uygulamaların bir an önce sisteme getirilmesi ve üst yöneticilerin iç denetime bakış açısının değiştirilmesi gereklidir.

**Tablo 3: Yerel Yönetim Birimlerinde İç Denetime İlişkin 2012 Yılı Verileri**

	İç Denetim Faaliyetinde Bulunan İdare Sayısı	Rapor Üretilen İdare Sayısı	Danışmanlık Faaliyetinde Bulunan İdare Sayısı
<b>Büyükşehir ve İl Belediyeleri</b>	26	31	15
<b>İl Özel İdareleri</b>	12	14	9
<b>İlçe Belediyeleri</b>	23	29	-
<b>Büyükşehir Bağlı İdareleri</b>	4	6	5
<b>Toplam</b>	65	80	29

**Kaynak:** 2012 Yılı Genel Faaliyet Raporundan tarafımızca üretilmiştir.

Tablo 3'te yerel yönetimlerin iç denetime ilişkin 2012 yılındaki faaliyetleri listelenmiştir. 107 iç denetçi ataması yapılmış yerel yönetimden, 65 tanesinde çeşitli birimlere yönelik, farklı denetim konularında denetim faaliyeti gerçekleştirilmiştir.<sup>6</sup> Bu veriden yerel yönetimlerde denetim faaliyetlerinin yeterli düzeyde olmadığı, iç denetimin aktif bir şekilde işletilmediği sonucu çıkartılabilir. Ataması yapılan yerel yönetim birimlerinden 80 tanesinin iç denetim raporu yazdığı görülmektedir. İç denetçiler tarafından yapılan danışmanlık faaliyetlerinin sayısı ise oldukça düşük kalmıştır. İlçe belediyeleri, hiçbir danışmanlık faaliyetinde bulunmazken danışmanlık faaliyetinde bulunan birim sayısı toplamda 29 olmuştur.

Yukarıdaki veriler genel olarak değerlendirildiğinde; ülkemizde yerel yönetimlerde iç denetim faaliyetleri konusunda belli bir noktaya gelinmekle birlikte bu faaliyetlerin henüz

<sup>6</sup> Tablo3'de yer alan iç denetim faaliyetinde bulunan idare sayısı ile rapor üretilen idare sayısı arasındaki fark dikkat çekmiştir. Bu durum ilgililere sorulmuş ve şu yanıt alınmıştır. 2012 faaliyet raporu Ek3'de sadece denetim raporlarının yer almadığı, danışmanlık ve inceleme rapor sayılarının da yer almakta olduğu belirtilmiştir. Bunun sonucunda iç denetim faaliyetinde bulunan idare sayısının 65 değil 73 olduğu bilgisine ulaşılmıştır. Rapor üretilen idare sayısı (80) ile iç denetim faaliyetinde bulunan idare sayısı (73) arasındaki farkın idarelerden gönderilen faaliyet raporlarında yapılan iç denetim faaliyetlerinin ayrılarak yer almamasından kaynaklandığı tespit edilmiştir.

istenilen düzeyde olmadığı anlaşılmaktadır. Bu öngörülerimizin üst yöneticileri kapsayan başka bir çalışma ile ele alınması ülkemizde kamu iç denetiminin gelişimi açısından önemli faydalar sağlayacaktır.

#### 4. Ampirik Literatür

Yerel yönetimlerde iç denetimin etkinliği ve uygulanabilirliği ile ilgili yerli ve yabancı literatür taranmış ve şu yayınlara ulaşılmıştır.

Davies (2001), “Yerel Yönetimlerin Değişen Yüzü” adlı çalışmasında 22 Galler yerel yönetim biriminde çalışan iç denetçilere uyguladığı bir anketle, iç denetim metodolojisinin ve yaklaşımının onları nasıl etkilediği konusunda görüşlerini almıştır. Uygulanan ankette amaç, 21. yüzyılda iç denetimin mevcut rol ve sorumluluklarından iç denetçilerin ne algıladıklarını ölçmektir. Davies, iç denetçilerin yöneticilerin beklentilerini karşılayabilmesi için yeterli teknik bilgiye sahip olmaları gerektiğini ve denetçiler için hizmet içi eğitimlerin sağlanmasına ihtiyaç olduğunu ifade etmiştir. Ayrıca yerel yönetim yöneticilerinin Kontrol Risk Yönetimi (CRSA) anlayışına yabancı olduğu ve yeterince bilmedikleri tespit edilmiştir. Denetim birimlerinin, risk kontrol yönetiminin yararlılığını ve faydalarını yeniden düşünmeleri/ele almaları gerektiği belirtilmiştir.

Koçak ve Kavakoğlu (2010), “İl Özel İdarelerinde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma” adlı çalışmalarında İl Özel İdare iç denetçilerinin kurumlarındaki iç denetim hakkındaki algılarını ve beklentilerini analiz etmişlerdir. 18 İl Özel İdaresinde görev yapan toplam 45 iç denetçiye anket uygulanmıştır. Buna göre, İl Özel İdarelerinde iç denetim birimlerinin tam olarak yapılanmalarını tamamlayamadığı ve iç denetim sisteminin hukuksal altyapısını oluşturulamadığı sonucuna varılmıştır.

Sepsey (2011), “Yerel Yönetimlerde İç Denetim” adlı çalışmasında yerel yönetimlerde iç denetimin fonksiyonlarını tam olarak yerine getirmediğini belirtmektedir. Yerel yönetimlerin çoğunda iç denetimin, sistematik bir durum haline geldiğini ve prosedür kontrolleri ve risk yönetiminin etkinliğini geliştirmek ve değerlendirmekte sürekli başarısız olduklarını söylemektedir. Yazar, yerel yönetimler ve kısmen diğer kurumlarda iç denetimin yanlış uygulanmasının sebebinin, iç denetimin rolünün yanlış yorumlanmasından ve yerel yönetimler arasındaki çelişkilere kaynaklandığını savunmaktadır. Sepsey’e göre iç denetimin karşılaştığı sorunlardan çıkması için kapsamlı yasal düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

Akçay (2012), “Kamu Sektöründe İç Denetimin Etkinliğinin Ölçülmesi ve Belediyeler Üzerine Bir Uygulama” adlı tezinde, kamu kurumlarında iç denetim sürecinin etkin çalışıp çalışmadığını ve kurumların faaliyet sonuçlarına katkı sağlayıp sağlamadığını tespit etmeye çalışmış ve belediyelerde görev yapan 110 kamu iç denetçisine anket uygulamıştır. Yazar, iç denetçilerin kadro olarak buldukları kurumun dışında bağımsız bir kuruma bağlanmasının, iç denetimin bağımsızlığı anlamında önemli olduğu ve bunun iç denetimin etkinliğini artıracığı sonucuna varmıştır. İç denetimin kurum içinde yeterince anlaşılmadığı ve iç denetime yeterli önemin verilmediği de tespit edilmiştir. Çalışmada ayrıca veri zarflama analizi yöntemiyle 18 adet belediyeye etkinlik analizi uygulaması yapılmıştır. Bu analiz sonucunda belediyelerin her iki döneme ait sonuçları etkinlik açısından karşılaştırılmıştır. İç denetim döneminde, genel olarak belediyelerin gelirleri yükselmesine rağmen gelirlerden yatırımlara ayrılan paydaki büyük düşüşün, iç denetim döneminin etkinliğini olumsuz anlamda etkilediğini ortaya çıkarmıştır. Genel anlamda ise iç denetimin etkinlik puanı, geleneksel denetim etkinlik puanına göre düşük çıkmıştır. Sonuçta, belediyelerin geleneksel denetim döneminde, iç denetim dönemine göre daha etkin olduğu kanaatine varılmıştır.

Badara ve Saidin (2012), “Nijerya’da Yerel Yönetim Düzeyinde İç Denetimin Konumu” adlı çalışmalarında Nijerya’da yerel yönetimlerde iç denetimin mevcut durumunu analiz ederek, bir literatür incelemesi yapmışlardır. Çalışmanın amacı, yerel yönetimlerde özellikle Nijerya’da ki yerel yönetimlerdeki iç denetime ilişkin mevcut literatüre katkıda bulunmaktır. Çalışma sonucunda bu alandaki literatür yetersiz bulunmuştur. Bu nedenle yerel yönetim düzeyindeki iç denetim statüsünün iyileştirilmesine katkıda bulunmak için yerel yönetimlerde iç denetimi inceleyen araştırmaların daha fazla yapılması gerektiği vurgulanmıştır.

Ünal ve Yereli (2012-2014), “Yerel Yönetimlerde İç Denetimin Yapısal Sorunu” adlı çalışmalarında yerel yönetimlerde iç denetimin temel sorunlarını saptamışlardır. Bu sorunlar; üst yönetimin iç denetime olan ilgisizliği, iç denetim ile diğer birimler arası işbirliği eksikliği, iç denetim kadrolarına yeterli atanmanın yapılmaması, iç denetçinin kurumu ifşa eden kişi olarak görülmesi, iç denetçilere görevleri kapsamında yer almayan görevlerin verilmesi, iç denetim ve teftiş kurullarının görev çakışması, iç denetimin bağımsızlığı ile ilgili sorunlar, İDKK’nın üst ölçekli yapı sorunu, iç denetim ile dış denetim arasındaki işbirliği eksikliği, iç denetimin raporlama ile ilgili sorunlar ve iç denetimin etkin bir izleme sürecine sahip olmaması olarak belirtilmiştir. Yazarlar, iç denetim sisteminin mali yönetim sistemine katkıdan ziyade maliyet yüklediği sonucuna ulaşmışlardır. İşlerliğini kaybetmek üzere olan mekanizmanın sağlıklı bir noktaya gelebilmesi için yapılması gerekenlerin bir an önce uygulamaya konulması gerektiğini belirtmişlerdir. Aksi takdirde yerel yönetimler üzerinde son derece sınırlı olan bir denetim süreci uygulanmaya devam edecek, bu durum kaynak israfı ve yolsuzluğu daha da şiddetlendirecektir.

## **5. Araştırma Planı, Yöntemi ve Bulgularının Değerlendirilmesi**

Bu bölümde araştırmanın evreni, amacı, yöntemi, veriler ve kısıtlar hakkında bilgiler verildikten sonra araştırmadan elde edilen bulgular ortaya konulacak ve değerlendirmeye tabi tutulacaktır.

### **5.1. Araştırmanın Evreni, Örnekleme ve Amacı**

Araştırmanın evrenini, Türkiye’deki yerel yönetimlerin iç denetim birimlerinde çalışan iç denetçiler oluşturmaktadır. Çalışmanın genel amacı, ülkemiz yerel yönetim birimlerinde çalışan iç denetçilere çeşitli sorular yönelterek; yerel yönetim birimlerinde iç denetimin mevcut durumunu ortaya koymak, iç denetimde karşılaşılan aksaklıkları tespit etmek ve çözüm önerileri sunarak, genel bir değerlendirme yapmaktır.

### **5.2. Araştırmanın Yöntemi ve Kısıtları**

Çalışmada, yerel yönetim birimlerinde çalışan iç denetçilerin, iç denetim ile ilgili görüşlerini almak ve iç denetimin uygulanabilirliğini ölçmek üzere 29 sorudan oluşan bir anket formu kullanılmıştır. Bu form EK-1’de yer almaktadır. Kullanılan anket formunun hazırlanmasında, ilgili literatürden, iç denetim ile ilgili yapılmış anket çalışmalarından ve bilimsel eserlerden yararlanılmıştır. Anket formu üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde iç denetçilere yönelik demografik ve araştırmayla ilgili olduğu belirlenen değişkenlere yönelik (Cinsiyet, yaş, eğitim, daha önceki meslek, çalıştığı yerel yönetim) tanımlayıcı sorular yer almıştır. Anketin ikinci bölümü, 5’li likert ölçeğine göre hazırlanmış ve iç denetçilerin belirtilen ifadelerle katılma düzeyini ölçen sorulardan oluşmaktadır. Katılımcılardan görüşlerini “kesinlikle katılıyorum, katılmıyorum, kısmen katılıyorum, katılıyorum, kesinlikle katılıyorum” olmak üzere 1’den 5’e kadar puanlamaları istenmiştir. Bu bölümdeki sorular tarafımızdan iç denetimin genel yapısı, iç denetçi eğitimi, iç denetim biriminin diğer birimler arası ilişkileri, iç denetçi üst yönetici ilişkisi ve iç denetimde raporlama” olarak beş başlık halinde

sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Fakat iç denetçilere yollanan anket formlarında bu alt başlıklara, yönlendirme olmaması için yer verilmemiştir. Anketin üçüncü bölümü ise bir adet sorudan oluşmaktadır. Bu soruda iç denetçilere, iç denetimin başarılı bir şekilde uygulanabilmesine etki edeceği düşünülen 6 başarı faktörü verilmiş ve denetçilerden en önemli gördükleri faktörleri önem sırasına göre 1 den 3'e kadar sıralamaları istenmiştir. Ankara ve Eskişehir illerindeki iç denetçilere yönelik pilot uygulama sonucunda ankete son şekli verilmiştir. Ankete son şekli verildikten sonra iç denetçilerin mail adreslerine online olarak yollanmıştır. Anket, 254 iç denetçinin e-mail adresine Aralık 2013-Şubat 2014 tarihleri arasında gönderilmiştir. Çalışılan birimin değişmesi, istifa vb. nedenlerden dolayı bazı iç denetçiler ankete cevap verememişlerdir. Ayrıca iç denetçilere gönderilen maillere dönüşün az olması nedeniyle iç denetçilere telefon görüşmeleriyle anketi tamamlamaları istenmiştir. Tarafımıza ulaşan 82 anket, araştırmaya dâhil edilmiş ve elde edilen veriler değerlendirilmiştir.

### 5.3. Verilerin Güvenirliliği

Anketin sorularının güvenirliliğini ölçmek için güvenirlilik analizi yapılmıştır. Ankette yer alan 23 ifadenin yer aldığı soruların içsel tutarlılığına baktığımızda Cronbach's Alpha değeri, 0,38 çıkmıştır. Alpha değerini düşüren soruların 5, 10, 15, 16 ve 18. sorular olduğu tespit edilmiştir. Bu sorular çıkarılarak tekrardan güvenirlilik analizi yapılmış ve Alpha değeri 0,65 elde edilmiştir. Kalan soruların güvenirliliği ölçüldüğünde elde edilen değer 0,65 olması, anketin güvenilir olduğunu göstermektedir (Altunışık, Coşkun, Bayraktaroğlu ve Yıldırım, 2005: 115).

### 5.4. Bulgular ve Bulguların Değerlendirilmesi

Araştırmada hazırlanan ankete katılan 82 adet iç denetçi, çalışma evrenimizden çıkarmış olduğumuz yanıt gurubumuzu oluşturmaktadır. Anketin normal geri dönüşüm oranı % 32 dir. Bulgular genel olarak tanımlayıcı istatistik kapsamında değerlendirilmiştir. Aşağıdaki çizelgelerde 82 iç denetçiden gelen ankete yönelik araştırma bulguları özetlenmiştir.

#### 5.4.1. Ankete Katılanların Demografik Dağılımları

Tablo 1'de verildiği üzere araştırmaya katılan iç denetçilerin cinsiyetlerine göre dağılımına baktığımızda % 91,5'nin erkek olduğu görülmektedir. Araştırmaya katılan iç denetçilerin % 8,5'i ise bayan iç denetçilerden oluşmaktadır. Tabloda görüldüğü üzere iç denetçilerin büyük çoğunluğu 40-49 ve 50-59 yaş aralığında toplanmaktadır. Bu yaş aralığındaki iç denetçilerin oranı % 76,8 iken, 31-39 yaş aralığındaki iç denetçilerin oranı % 19,5'dir.

**Tablo 4: Katılımcıların Demografik Özellikleri**

<b>Araştırmaya Katılanların Cinsiyeti</b>	<b>Sayı</b>	<b>Yüzde (%)</b>
Kadın	7	8,5
Erkek	75	91,5
<b>Araştırmaya Katılanların Yaş Aralığı</b>	<b>Sayı</b>	<b>Yüzde (%)</b>
25-30	0	0
31-39	16	19,5
40-49	41	50,0
50-59	22	26,8
60 ve üstü	2	2,4
<b>Araştırmaya Katılanların Önceki Ünvanı</b>	<b>Sayı</b>	<b>Yüzde</b>
Müfettiş	28	34,1
Denetmen	49	59,8
Kontrolör	2	2,4
Diğer	2	2,4
<b>Araştırmaya Katılanların Eğitim Durumu</b>	<b>Sayı</b>	<b>Yüzde</b>
Lisans	60	73,2
Y.Lisans	21	25,6
Doktora	1	1,2
<b>Araştırmaya Katılanların Çalıştığı Yerel Yönetim Birimi</b>	<b>Sayı</b>	<b>Yüzde (%)</b>
Belediye	55	67,1
İl Özel İdaresi	18	22,0
Bağlı İdare	8	9,8

İç denetçilerin eğitim durumunu belirlemek amacıyla sorulan soruların neticesinde iç denetçilerin % 73,2'sinin lisans düzeyinde eğitime sahip olduğu, % 25,6'sının yüksek lisans yaptığı ve % 1,2'sinin doktora düzeyinde eğitim aldığı tespit edilmiştir.

Araştırmaya katılan iç denetçilerin bu göreve atanmadan önce hangi denetim pozisyonunda görev yaptıklarını öğrenmek için sorulan soruya iç denetçilerin % 59,8'i, denetmenlikten iç denetçiliğe geçtiğini % 34,1'inin müfettişlikten iç denetçiliğe geçtiği ve kontrolör ve diğer unvanlardan geçenlerin oranının aynı biçimde %2 olduğu tespit edilmiştir.

Araştırmaya katılan iç denetçilerin hangi yerel yönetim biriminde çalıştıklarını tespit etmeye yönelik hazırlanan soruya verilen yanıtlara göre iç denetçilerin % 67,1'i belediyelerde, %22'si il özel idarelerinde ve % 9,8'i bağlı idarelerde görev yapmaktadır.

#### 5.4.2. İç Denetimin Genel Yapısı

Ankette yer alan 1, 2, 3 ve 6. sorular yerel yönetimlerde iç denetimin genel yapısını sorgulayan ifadelerdir. Bu ifadelere verilen cevapların ayrıtısına aşağıda değinilmiştir. İfadeler, katılanların ve katılmayanların yüzdesine bakılarak analiz edilmiştir.

**Bir No'lu İfade;** İç denetim, kuruma güvence ve danışmanlık sağlayan bir faaliyet olarak kabul edilebilir.

<b>Katılım derecesi</b>	<b>Sıklık</b>	<b>Yüzde</b>
Kesinlikle Katılıyorum	53	64,6
Katılıyorum	22	26,8
Kısmen Katılıyorum	2	2,4
Katılmıyorum	2	2,4
Kesinlikle Katılmıyorum	3	3,7
Toplam	82	100

Ankete katılan iç denetçilerin %90'ı, iç denetimi kuruma güvence ve danışmanlık sağlayan bir faaliyet olarak gördüklerini belirtmiştir. Buna göre iç denetimin temel unsurlarından olan kuruma güvence sağlama ve danışmanlık yapma olguları, iç denetçiler

tarafından doğru algılanmıştır. Yani iç denetim, üst yönetim için danışmanlık hizmeti vererek yönetimin bilgiye dayanan kararlar almasını sağlamaktadır. Bu durum yerel yönetimlerde iç denetimden beklenen faydaların sağlanabilmesi noktasında önem arz etmektedir.

**İki No'lu İfade;** Yerel yönetimlerde iç denetimin, suiistimalleri ve yolsuzlukları önlemede caydırıcı etkisi vardır.

Katılım derecesi	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	25	30,5
Katılıyorum	29	35,4
Kısmen Katılıyorum	21	25,6
Katılmıyorum	7	8,5
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0
Toplam	82	100

Kamu iç denetim birim yönergesinin 35. Maddesinde 'İç denetçi, denetim görevi sırasında bir yolsuzluk ve usulsüzlük bulgusuna ulaştığında, tespitlerini ve elde ettiği delilleri ivedilikle iç denetim birim yöneticisi aracılığıyla üst yöneticiye intikal ettirir.' hükmüne yer vermiştir. İç denetçilerin % 66'sı, iç denetimin suiistimalleri ve yolsuzlukları önlemede caydırıcı etkisi olduğuna inanmaktadır. Yani iç denetçiler, iç denetimin kamu kaynaklarının kötüye kullanımının engellenmesinde önemli bir misyon üstlendiğine inanmaktadırlar.

**Üç No'lu İfade;** Kurumumda iç denetim faaliyetini gerçekleştirmede bağımsızım ve hiçbir etki altında kalmamaktayım.

Katılım derecesi	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	24	29,3
Katılıyorum	34	41,5
Kısmen Katılıyorum	17	20,7
Katılmıyorum	3	3,7
Kesinlikle Katılmıyorum	4	4,9
Toplam	82	100

Ankete katılan iç denetçilerin % 70,5'i, iç denetim faaliyetini gerçekleştirirken bağımsız olduklarını düşünmektedir. Bu konunun önemine binaen İç Denetçilerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğin 25. Maddesinde 'İç denetçiler iç denetim faaliyetini yerine getirirken bağımsız olarak hareket eder hükmüne yer verilmiştir (Yereli ve Ünal, 2014: 460). Bu oranlar yerel yönetim birimlerinde iç denetçilerin görevlerini yerine getirirken denetim uygulamalarına müdahale edilmediği ve iç denetçilerin görüşlerini değiştirmelerinin istenmediğini göstermektedir. İç denetçilerin görevlerini bağımsız ve hiçbir etki altında kalmadan yapmaları, iç denetimin kurum içi başarısını arttırabilecektir.

**Altı No'lu İfade;** İDKK'nın tam bağımsız bir otorite şeklinde yeniden yapılandırılması denetim başarısını artırır.

Katılım derecesi	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	59	72,0
Katılıyorum	14	17,1
Kısmen Katılıyorum	6	7,3
Katılmıyorum	0	0
Kesinlikle Katılmıyorum	3	3,7
Toplam	82	100

İç denetçilerin % 89'u, İDKK'nın bağımsız bir otorite şeklinde yeniden yapılandırılması gerektiği görüşüne katılmışlardır. İç denetçilerin çok büyük bir kısmı, İDKK'yı tam bağımsız bir kurul olarak görmemektedir. Bu yüzden İDKK'nın bağımsız bir kurum olarak örgütlenmesi ve iç denetçilerin atanması, görevden alınması ve performanslarının takibi yoluyla sicil verme

yetkisinin de bünyesinde yer aldığı bir görev tanımıyla kendi personeli ile sürekli faaliyet gösteren bir yapıya dönüştürülmesi gereklidir (Yereli ve Ünal, 2014: 461). İç denetçiler, İDKK'nın yeniden yapılandırılmasıyla iç denetimin başarısının ve etkinliğinin artacağını düşündüklerini net bir biçimde ortaya koymuşlardır.

*İç denetimin genel yapısını kapsayan ifadeler değerlendirildiğinde;* iç denetçilerin büyük çoğunluğunun iç denetimin kurumda güvence ve danışmanlık işlevi gördüğüne ve yolsuzluklar ile suiistimalleri önlemede caydırıcı etkisi olduğuna inandıklarını görülmektedir. İDKK'nın, iç denetimin yapısındaki yeri ve rolünün, etkin bir iç denetim için yetersiz olduğu sonucunada ulaşılmıştır. Ayrıca yerel yönetim birimlerde iç denetçiler, iç denetim faaliyetini yerine getirirken bağımsız olduklarını düşünmektedirler. Bu sonuçlar, Koçak ve Kavakoğlu'nun, il özel idarelerinde iç denetçilere yaptıkları çalışma ile Akçay'ın, belediyelerde çalışan iç denetçilere yaptığı çalışmadan elde ettiği sonuçlar ile örtüşmektedir.

#### 5.4.3. İç Denetçi Eğitimi

**Yedi No'lu İfade;** Kurumum, iç denetçilerin hem meslek hem de kurum içi eğitimlerini teşvik etmekte ve gerekli katkıyı sağlamaktadırlar.

Katılım derecesi	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	19	23,2
Katılıyorum	27	32,9
Kısmen Katılıyorum	22	26,8
Katılmıyorum	8	9,8
Kesinlikle Katılmıyorum	6	7,3
Toplam	82	100

İç denetçilerin % 56'sı, kurumlarının hem meslek hem de kurum içi eğitimlerini teşvik ettiklerini ve gerekli katkıyı sağladıklarını düşünmektedirler. Kısmen katılanların oranındaki yükseklikte dikkat çekmektedir. İç denetimin başarısının yetkin iç denetçilere bağlı olduğu düşünüldüğünde, bu oranın daha fazla artırılması gereklidir. İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 12. Maddesi 'Üst yöneticinin iç denetçilerin mesleki yeterliliğinin geliştirilmesi için gerekli tedbirleri alır hükmü yer almaktadır'. İç denetçiler için iç denetçi seminerleri ve meslek hakkında bilgilendirici konferanslar artırılmalı, yerel yöneticilerde bu faaliyetlerin önemi konusunda bilgilendirilmelidirler.

**Sekiz No'lu İfade;** İç denetim sertifikasının sınıflandırılması (derecelendirilmesi), iç denetçilik mesleğinde motivasyon sağlar

Katılım derecesi	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	22	26,8
Katılıyorum	33	40,2
Kısmen Katılıyorum	19	23,2
Katılmıyorum	7	8,5
Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,2
Toplam	82	100

İç denetçilerin % 67'si, iç denetim sertifikasının sınıflandırılmasının (derecelendirilmesi) iç denetçilik mesleğini yaparken motivasyon sağlayacağı görüşündedirler. Mevcut iç denetim sertifika derecelendirilme sisteminden iç denetçilerin memnun olduğu görülmektedir. Kamu iç denetçi sertifikası (A-1) den başlamak üzere sırayla (A-2), (A-3) ve (A-4) düzeyine kadar derecelendirilir. Bu oranlar iç denetçilerin mesleki bilgilerini sürekli yenileyerek ilerlemeleri ve donanımlı bir hale gelmeleri konusuna önem verdiklerini göstermektedir.

**Dokuz No’lu İfade;** İç denetçilerin başarılarını ödüllendiren bir mekanizma, denetim performansını artırır.

Katılım derecesi	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	24	29,3
Katılıyorum	32	39,0
Kısmen Katılıyorum	18	22,0
Katılmıyorum	6	7,3
Kesinlikle Katılmıyorum	2	2,4
<b>Toplam</b>	<b>82</b>	<b>100</b>

İç denetçilerin % 68’i, iç denetçilerin başarılarını ödüllendiren bir mekanizmanın denetim performanslarını arttırabileceği görüşüne katılmaktadır. Ödül mekanizmasının denetim performansına olumlu katkı yapabileceği söylenilebilir. Böyle bir mekanizmanın sisteme entegre edilmesi, denetim performansını arttırmanın yanı sıra iç denetçileri daha çok çalışmaya teşvik edebilir.

*İç denetçilere sağlanan eğitim düzeyine ilişkin ifadeler genel olarak değerlendirildiğinde;* ankete katılan iç denetçilerin bir kısmı kurumlarında eğitimler yönünden destek gördüklerini ifade etmektedir. Fakat kısmen katılanların oranının yüksekliği ve ifadeye katılımın düşük olması verilen eğitimlerin yeterli düzeyde olmadığını göstergesidir. İç denetçilerin büyük bir çoğunluğunun verdiği cevaplardan mevcut iç denetim sertifikası sınıflandırılması sisteminin, iç denetçilik mesleğinde motivasyon sağladığını söyleyebiliriz. Bu motivasyonun ödül mekanizması ile daha fazla arttırılması isteği, genel olarak yerel yönetimlerdeki iç denetçilerde mevcuttur. Koçak ve Kavakoğlu’nun çalışmasında benzer bir soru sorulmuş ve aynı sonuç elde edilmiştir. İç denetçilerin başarılarını ödüllendiren bir mekanizmanın olması iç denetçilerin, mesleği daha çok sahiplenmelerini sağlayabilecek ve her şeyden önemlisi verimli, kaliteli bir hizmetinin sürekliliğini sağlama noktasında katkılar yapabilecektir.

#### 5.4.4. İç Denetim Birimi ve Diğer Birimler Arası İlişkiler

**Onbir No’lu İfade;** Kurumumda, iç denetçi ile denetlenen birim arasındaki ilişkiler birlikte çalışmayı teşvik edecek şekildedir.

Katılım derecesi	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	4	4,9
Katılıyorum	28	34,1
Kısmen Katılıyorum	33	40,2
Katılmıyorum	13	15,9
Kesinlikle Katılmıyorum	4	4,9
<b>Toplam</b>	<b>82</b>	<b>100</b>

İç denetçilerin % 39’u, bulunduğu yerel yönetim biriminde denetçi ile denetlenen birim arasındaki ilişkilerin birlikte çalışmayı teşvik edecek şekilde olduğunu düşünmektedir. Ancak kısmen katılanların oranı %40,2’dir. İç denetçiler arasında tam bir görüş birliği olmadığı görülmektedir. Kısmen katılanların oranının bu soruda diğer sorulara oranla yüksek çıkmasında birçok yerel yönetim biriminin aktif olarak denetim faaliyetine başlamaması ve diğer birimlerle herhangi bir iletişim içine girmemesi olabilir. İç denetim faaliyetleri arttıkça, birimler arası ilişkiler artabilecek ve bu soruya ilişkin sağlıklı veriler elde edilebilecektir.

**Oniki No’lu İfade;** Denetim yaptığım birimdeki görevliler, iç denetim ile ilgili yeterli bilgiye sahiptir ve iç denetçiye yardımcı olurlar.

Katılım derecesi	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	5	6,1
Katılıyorum	29	35,4
Kısmen Katılıyorum	30	36,6
Katılmıyorum	15	18,3
Kesinlikle Katılmıyorum	3	3,7
Toplam	82	100

Ankete katılan iç denetçilerin % 41,5'i denetim yaptığı birimdeki görevlilerin iç denetimle ilgili yeterli bilgiye sahip olduklarını ve kendilerine yardımcı olduklarını düşünürken % 36'sı kısmen katılmış ve % 22'si bu görüşe katılmamıştır. İfadeye katılım oranı düşük kalmıştır. Bu nedenle yerel yönetim birimlerinde çalışan görevlilerin, iç denetim ile ilgili bilgi düzeylerinin ve farkındalıklarının artırılması ihtiyacı vardır. Farkındalık faaliyetlerini gerçekleştirme konusunda iç denetim birimlerine görev ve sorumluluk düştüğü gibi kurum üst yöneticileri ve İDKK'ya da sorumluluklar düşmektedir. Bu farkındalığın artırılması için konunun tüm taraflarının ortak faaliyetler yürütmesi yararlı olacaktır.

**Onüç No'lu İfade;** İç denetim birimi ve teftiş kurulunun (eğer varsa) aynı idarede bulunması, iç denetimi olumsuz etkiler ve kaynak israfına yol açar.

Katılım derecesi	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	15	18,3
Katılıyorum	21	25,6
Kısmen Katılıyorum	21	25,6
Katılmıyorum	20	24,4
Kesinlikle Katılmıyorum	5	6,1
Toplam	82	100

İç denetçilerin % 43,9'u, iç denetim ile teftiş kurulunun aynı idarede bulunmasının iç denetimi olumsuz etkilediğini ve kaynak israfına neden olduğunu belirtmiştir. İç denetçilerin % 25,6'sı kısmen katılmıştır. Kısmen katılanların oranının bu seviyede olmasında, araştırmaya katılanların çok büyük bir kısmının önceki görev yerlerinin teftiş birimleri olması ve eski görev birimlerine bakış açıları olabilir. Teftiş kurulu ve iç denetim birimleri ilişkisi, alanın en tartışmalı konularından bir tanesidir. Yerel yönetimlerdeki iç denetçilerde de bu konuda kafa karışıklığının devam ettiği söylenebilir. Türkiye'de iç denetim sisteminin kurulması aşamasında, geleneksel mevcut teftiş ve kontrol güçleri ile iç denetim sisteminin aktörleri arasında bir mücadelelerin yaşandığı bilinmektedir. Bir idarede aynı kapsamdaki işlerin, birbirinden farklı yapılmış iki birim tarafından yürütülmesi düşünülemez. Fakat iç denetim faaliyetlerinin kapsamına girmeyen konularda, teftiş kurullarına görevler verilebilir. Burada tartışılması gereken konu bir kamu idaresinde her iki birimin aynı anda varlığına gerçekten ihtiyacın olup olmadığıdır. Kamu idarelerinde hem teftiş kurullarının hem de iç denetim birimlerinin varlığı devam ettirilmek isteniyorsa, bu birimler arasında net ve hiçbir tartışmaya yol açmayacak bir şekilde görev ve sorumluluk ayrımlarının yapılması gerekmektedir (Bilge ve Kiracı, 2010: 192).

**Yirmi üç No'lu İfade;** İç denetim faaliyetleri için gerekli olan bütçenin ve bunun yönetiminin iç denetim dışında bir mercie ait olması, iç denetimin uygulanmasında aksaklıklara neden olmaktadır.

Katılım derecesi	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	26	31,7
Katılıyorum	21	25,6
Kısmen Katılıyorum	20	24,4
Katılmıyorum	12	14,6
Kesinlikle Katılmıyorum	3	3,7
Toplam	82	100

İç denetçilerin % 57'si, iç denetim faaliyetleri için gerekli olan bütçenin ve bunun yönetiminin iç denetim dışında bir mercie ait olmasının iç denetimin uygulanmasında aksaklıklara neden olduğunu düşünmektedir. Buna göre iç denetçilerin mali anlamda özerk olmayı ve kendi kaynaklarının faaliyetlerini yürütmeyi istedikleri sonucuna ulaşılabilir. 2014 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanuna bağlı E Cetveline eklenen bir hükümlerle, 2014 yılı başından itibaren iç denetim birimi başkanları kendi tertiplerinin harcama yetkilisi olmuşlardır. Böylelikle bu alandaki yanlışlık fark edilmiş ve düzeltilmiştir. Bu düzenleme iç denetçilerin endişelerinde haklı olduğunu göstermiştir.

*İç denetimin biriminin diğer birimler ile ilişkisini kapsayan ifadeler genel olarak değerlendirildiğinde;* ankete katılan iç denetçilerin yaklaşık yarısı, bulunduğu yerel yönetimde diğer birimlerin iç denetim ile ilgili yeterli bilgiye sahip olmadıklarını ifade etmişlerdir. Akçay, belediyeler üzerine yaptığı çalışmada belediyede çalışan diğer personelin iç denetimi ve iç kontrolü yeterince bilmediğini ortaya koyarak benzer sonuçlar elde etmiştir. İç denetim biriminin ve teftiş kurulunun aynı idarede olmasının görev karmaşasına yol açacağı diğer çalışmalarda da tespit edilmiştir. Bunun sonucunda iç denetimin olumsuz etkileneceği ve haliyle idari denetimlerin tekrar yapılmasının kaynak israfına yol açacağını söylemek yanlış olmayacaktır. İç denetim faaliyetleri için gerekli olan bütçenin ve bunun yönetiminin iç denetim dışında bir mercie ait olması, iç denetimin uygulanmasında aksaklıklara neden olabileceği tespit edilmiştir. Bu yanlışlık 2014 yılı başından itibaren iç denetim birimi başkanlarına kendi tertiplerini harcama yetkisi verilerek düzeltilmiştir.

#### 5.4.5. İç Denetçi ve Üst Yönetim İlişkisi

**Dört No'lu İfade;** Kurumumda üst kademe yöneticileri, iç denetimi gerekli bir uygulama olarak görmektedir.

Katılım derecesi	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	11	13,4
Katılıyorum	28	34,1
Kısmen Katılıyorum	24	29,3
Katılmıyorum	14	17,1
Kesinlikle Katılmıyorum	5	6,1
Toplam	82	100

İç denetçilerin % 47'si, üst kademe yöneticilerinin iç denetimi gerekli bir uygulama olarak gördüklerini belirtmiştir. Ancak iç denetçilerin % 23'ü, bu görüşe katılmamakta ve % 29'u kısmen katıldıklarını belirtmişlerdir. Bu durum, iç denetçilerin üst kademe yöneticilerin iç denetimi gerekli bir uygulama olarak gördükleri konusunda bir görüş birliğinde olmadığını göstermektedir. Kurumun üst kademe yöneticilerinin denetimi kendileri için bir engel olarak görmelerinin nedeni iç denetçilerin yönetimin önüne çözülmesi gerekli olduğu değerlendirilen problemleri taşınması ve bunları çözmesi için yöneticiyi zorlamasıdır. Sorumlulukları altındaki birimlerdeki problemlerin üstünü örtmek veya ötelemek isteyen yöneticiler ise iç denetim

faaliyetini engellemektedir (Sezer, 2012: 181). Bu anlayışın değişmesi iç denetimin başarısı için büyük önem arz etmektedir.

**On dört No'lu İfade;** İç denetçilerin disiplin amirlerinin üst yöneticiler olması doğru bir uygulamadır.

Katılım derecesi	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	26	31,7
Katılıyorum	20	24,4
Kısmen Katılıyorum	11	13,4
Katılmıyorum	14	17,1
Kesinlikle Katılmıyorum	10	12,2
Toplam	81	100

İç denetçilerin % 56,1'i, iç denetçilerin disiplin amirlerinin üst yöneticiler olmasını doğru bir uygulama olarak görmektedirler. Yerel yönetimlerdeki konjonktür düşünüldüğünde yerel yönetimlerde çalışan iç denetçilerin, buldukları birimde en yetkili kişiye bağlı olmasını isteme sebebi iç denetçilerin kendilerini güvencede hissetmeleri olabilir. Ayrıca bazı yerel yönetim birimlerinde iç denetim sürecinin tam olarak uygulanmaya başlamamış olması da böyle bir sonucu ortaya çıkartmış olabilir.

**Onyedi No'lu İfade;** Kurumumda, işimi yaparken üst yönetime ulaşmada zorluk çekiyorum

Katılım derecesi	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	15	18,3
Katılıyorum	19	23,2
Kısmen Katılıyorum	18	22,0
Katılmıyorum	21	25,6
Kesinlikle Katılmıyorum	9	11,0
Toplam	82	100

İç denetçilerin % 41,5'i, kurumunda üst yönetime ulaşmakta zorluk çektiğini düşünürken % 36'sı üst yönetime ulaşmakta zorluk çekmediğini belirtmektedir. Bu görüşe katılanların ve katılmayanların oranlarının yakın olması, yerel yönetim birimleri arasında bu konuda farklılık olduğunu göstermektedir. Bazı yerel yönetim birimlerinde üst yöneticilerin, iç denetime gereken önemi vermedikleri sonucuna ulaşılabilir. İç denetçilerin, işlerini yaparken üst yönetimle iyi diyaloglar kurup, iş birliği içerisinde olması, iç denetimin ve kurumsal yönetimin güçlendirilmesinde önemli rol oynayacağı düşünüldüğünde iç denetçiler, üst yönetimden iç denetime daha ilgili olmalarını beklemektedirler.

**Ondokuz No'lu İfade;** Üst yönetici, yolsuzluk ve usulsüzlük bulgusuna ulaştığımda yaptığım tespitleri dikkate alarak gereğini yapmaktadır.

Katılım derecesi	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	13	15,9
Katılıyorum	28	34,1
Kısmen Katılıyorum	26	31,7
Katılmıyorum	11	13,4
Kesinlikle Katılmıyorum	3	3,7
Toplam	81	100

İç denetçilerin % 50'si, yolsuzluk ve usulsüzlük bulgusuna ulaştığında yaptığı tespitlerin üst yönetici tarafından dikkate alınarak gereğinin yapıldığını düşünmektedir. Ancak kısmen

katılanların oranı % 31.7'lik bir düzeydedir. Bu durum iç denetçilerin bir kısmının yaptığı denetim sırasında elde ettiği bulguların ve tespitlerin dikkate alındığı noktada tereddüt yaşadığını göstermektedir. İç denetçilerin yaptıkları denetimlerde elde ettiği bulguların, dikkate alınarak değerlendirilmesinin yapılmamasının sebebi, yerel yönetimlerde hesap verilebilirliğin yetersiz kalması ve bütün yetkinin üst yöneticilerde toplanması olabilir.

**İç denetçi ile üst yönetim ilişkisine yönelik ifadeleri genel olarak değerlendirdiğimizde,** iç denetçiler arasında, üst kademe yöneticilerinin iç denetimi gerekli bir uygulama olarak görüp görmedikleri konusunda bir görüş birliği olmadığı görülmektedir. Destek gördüklerini ifade edenlerin oranı %50 civarında olsa bile bu oranın daha da yüksek olması gerekmektedir. İç denetim sistemini anlatmada iç denetçilere de önemli görevler düşmektedir. Yapacakları faaliyetler ile üst yöneticilerine denetimin önemini kanıtlamaları, bu oranın artırılmasına katkı yapacaktır. İç denetçilerin büyük bir kısmının, disiplin amirlerinin üst yöneticiler olmasını kabul ettiklerini göstermektedir. İç denetçilerin yaklaşık yarısı, üst yönetime ulaşmakta zorluk çektiğini ifade etmiştir. Üst yönetim ile iç denetçiler arasındaki ilişkinin beklenen düzeyde olmadığı söylenebilir. Koçak ve Kavakoğlu'nun çalışmasında da iç denetçilerin yaklaşık yarısı üst yöneticiye ulaşmada zorluk çektiğini belirtmişlerdir. Üst yöneticilerin, iç denetçilere beklenen düzeyde destek olmadıklarını söylemek yanlış olmayacaktır. İç denetçilerin % 50'si On dokuz no'lu ifadeye katılırken % 31'i kararsız kalmıştır. Akçay, çalışmasında iç denetime gereken önem verilirse yolsuzluk ve suiistimallerin başlamadan önleneceğini belirtmiştir. Üst yönetim desteği, kamu iç denetim sisteminin başarısı için en önemli unsurlardan birisidir. Üst yöneticilere, kamu iç denetiminin önemini ve sağlayacağı faydaların anlatılmasında İDKK'ya da önemli görevler düşmektedir. İç denetimden beklenen faydanın elde edilebilmesi ancak üst yöneticilerin desteği ve kamu iç denetimine inanmaları ile mümkün olabilecektir. Ayrıca iç denetçilerin, üst yönetimden destek gördüklerini bilmesi çalışma performanslarını da olumlu katkı yapacaktır.

#### 5.4.6. İç Denetimde Raporlama

**Yirmi No'lu İfade;** İç denetim raporlarına üst yöneticinin müdahale hakkının olması raporların işlevselliğini yitirmesine neden olmaktadır.

Katılım derecesi	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	15	18.3
Katılıyorum	20	24.4
Kısmen Katılıyorum	27	32.9
Katılmıyorum	16	19.5
Kesinlikle Katılmıyorum	4	4.9
Toplam	82	100

İç denetçilerin % 43'ü, iç denetim raporlarına üst yöneticinin müdahale hakkının olmasının raporların işlevselliğini yitirdiğine katılmakla birlikte kısmen katılanların oranı % 33 gibi büyük bir orandır. İç denetçilerin bir kısmının, üst yöneticilerin, iç denetim raporlarına müdahale hakkının olmasından dolayı raporların işlevselliğini yitireceğine ve raporlarda yer alan bulguların gerçek amacına ulaşamayacağını düşündükleri söylenebilir. Kısmen katılanların oranının yüksekliğinde, hazırlanan bazı raporların üst yöneticiye sunulmadığı gibi, bunların gidişatının üst yöneticiler tarafından sorgulanmaması ve iç denetçilerin insiyatifine bırakılması etkili olabilir. Bu durum İç Denetim Koordinasyon Kurulu'na raporların gönderilmesi ve izlenmesi aşamalarında kopukluklara yol açmaktadır (Yereli ve Ünal. 2014: 463). Bir diğer neden birçok yerel yönetim biriminde denetim faaliyetine başlanılmaması olabilir. Faaliyetler arttıkça, iç denetçilerin bu konuda fikirleri netleşecektir.

**Yirmi bir No'lu İfade;** Üst yönetici, iç denetim raporlarında düzeltilmesi ve iyileştirilmesi önerilen konuları yeterli düzeyde değerlendirmekte ve gerekli önlemleri almaktadır.

Katılım derecesi	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	24	29.3
Katılıyorum	25	30.5
Kısmen Katılıyorum	19	23.2
Katılmıyorum	8	9.8
Kesinlikle Katılmıyorum	6	7.3
Toplam	82	100

Ankete katılan iç denetçilerin % 59,8'i, üst yöneticinin, iç denetim raporlarında düzeltilmesi ve iyileştirilmesi önerilen konuları yeterli düzeyde değerlendirdiğini ve gerekli önlemleri aldığı görüşüne katılmakla birlikte iç denetçilerin % 23,2'si bu konuya kısmen katılmıştır. Genel inanış, hazırlanan raporların içeriğinin üst yöneticiler tarafından dikkate alındığı yönündedir. Bu durum, iç denetçilerin iç denetim raporlarında düzeltilmesi ve iyileştirilmesi gerekli konuları -yani ek maliyet gerektirmeyen ve kamu zararına sebebiyet vermeyen konuları- üst yönetimin yeterli düzeyde değerlendirdiğine inandıklarını gösterebilir. İç denetçi açısından basit düzeyde de olsa görev yerine getirilmiş olmakta ancak yerel yönetimlerin problemleri alanlardaki sorunlar devam etmekte ve böylece iç denetimin maliyeti bir bakıma karşılanamamaktadır (Yereli ve Ünal, 2014:460). İç denetim raporlarında dile getirilen sadece maliyet doğurmayan konuların değil tüm konuların üst yönetimlerce ele alınması ile denetimden beklenen danışmanlık ve güvence sağlama fonksiyonunun tam anlamı ile yerine getirilmesine katkı yapacaktır.

**Yirmi iki No'lu İfade;** İç denetim faaliyetine ilişkin uygulanan metodoloji, zaman kaybetmeme neden olmakta ve düzenlenen belgelerin içerik ve sayı olarak yoğunluğu denetimi etkisizleştirmektedir.

Katılım derecesi	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	24	29.3
Katılıyorum	25	30.5
Kısmen Katılıyorum	19	23.2
Katılmıyorum	8	9.8
Kesinlikle Katılmıyorum	6	7.3
Toplam	82	100

İç denetçilerin % 60'ı, iç denetim faaliyetine ilişkin uygulanan metodolojinin zaman kaybetmesine neden olduğunu ve düzenlenen belgelerin sayı ve içerik olarak yoğun olmasının denetimi etkisizleştirdiğini düşünmektedir. Buna göre belirtilen denetim süresi içerisinde istenilen sonuca ulaşamamakta ve denetim kaynağının etkin ve verimli kullanılması sağlanamamaktadır. İç denetim metodolojinin, bu işin sorumlusu İDKK tarafından gözden geçirilmesi, basitleştirilmesi ve teknolojik imkânların bu alanda daha fazla kullanılması gerekmektedir. İDKK tarafından bazı kurumlarda kullanımına başlanan "İçDen" isimli otomasyon programının yaygınlaştırılması, sorunun aşılmasına katkı sağlayabilecek ve denetimin etkinliğini arttırabilecektir.

**İç denetimin raporlama sonuçlarının değerlendirilmesine ilişkin ifadeler genel olarak değerlendirildiğinde;** iç denetçilerin bir kısmı, üst yöneticilerin, iç denetim raporlarına müdahale hakkının olmasından rahatsızdır. Ve üst yöneticinin raporlara müdahale hakkının olmasının raporların işlevselliğini yitirmesine neden olacağına inanmaktadırlar. İç denetçilerin önemli bir kısmı, üst yöneticilerin, iç denetim raporlarında düzeltilmesi ve iyileştirilmesi

önerilen konuları yeterli düzeyde değerlendirdiği ve gerekli önlemleri aldığı görüşüne katılmaktadırlar. Bu bulgular, Akçay ile Koçak ve Kavakoğlu'nun çalışmalarıyla da örtüşmektedir. İç denetim raporlarının üst yönetimlerden gereken değeri alması ile iç denetimden beklenen faydaların elde edilmesine bir adım daha yaklaşılabilecektir. İç denetim metodolojisinin basitleştirilmesi ve bu alanda teknolojik imkânlardan yararlanma ihtiyacı da açıkça ortaya çıkmıştır. Teknolojik imkânların kullanımını denetimin etkinliğini, arttıracaktır.

#### 5.4.7. İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasındaki Faktörlerin Sıralanması

Anketin son sorusunda iç denetçilere 6 adet başarı faktörü verilmiş ve iç denetçilerden bu faktörlerden en önemli gördüklerini 1., 2. ve 3. şekilde sıralamaları istenmiştir.

**Yirmi dört No'lu İfade;** İç denetimin yerel yönetimlerde başarılı bir şekilde uygulanabilmesini önem sırasına göre ilk üç faktörü 1,2,3 şeklinde sıralayınız.

**Tablo 5: İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasındaki Faktörlerin Sıralanması**

	1.Olma Frekans	2. Olma Frekans	3.Olma Frekans	Toplam (1.-3.)	Ortalama Tercih Sıra Derecesi
Üst Yönetimin Tutumu	44	23	11	78	1,72
Fonksiyonel Olarak Bağımsız Olma	37	22	11	69	1,97
Denetimin Kurum Tarafından Algılanması	0	16	31	47	3.33
İç Denetim Raporlarının Titizlikle Değerlendirilmesi	0	15	24	39	3.62
Verilen Mesleki Eğitimin Yeterliliği	1	4	3	8	4.90
Fiziki Çalışma Koşulları	0	2	2	4	5.30

Tablo 5, “yerel yönetimlerde iç denetimin başarılı bir şekilde uygulanabilmesine etki edebilecek faktörlerin” önem sırasına göre iç denetçiler tarafından sıralanmasını göstermektedir. İç denetimin başarısını etkileyecek faktörler, en yüksek frekansa sahip ilk üç faktör ve ortalama tercih sıra derecesi dikkate alınarak sıralamaya tabi tutulmuştur. Ortalama tercih sıra derecesinin 1'e yakın olması, ilgili faktörün en çok tercih edilen faktör olduğunu göstermektedir.

Yukarıdaki tabloda ortalama tercih sıra derecesine göre yapılan sıralama ile en yüksek frekansa sahip ilk üç faktörün toplam frekanslarına göre yapılan sıralama paralellik göstermektedir. Her iki sıralamaya göre “üst yönetimin tutumu”, “fonksiyonel olarak bağımsız olma” ve “denetimin kurum tarafından algılanması” ilk üç sırayı almıştır.

Buna göre yerel yönetimlerde iç denetçiler, üst yönetimin tutumu ve fonksiyonel olarak bağımsız olma faktörlerini iç denetimin başarısını etkileyen en önemli faktörler olarak görmekte birlikte, denetimin kurum tarafından algılanma düzeyinin denetim başarısında önemli bir rolü olduğunu düşünmektedirler.

## SONUÇ

Ülkemizde yerel nitelikteki birçok hizmetin gerçekleştirilmesini sağlayan yerel yönetimlerin üstlendiği roller son yıllarda gittikçe artmıştır. Yerel yönetimlerin günümüz şartlarında görev, yetki ve bütçelerinin büyümesi, yerel yönetimlerde denetimin öneminin daha çok artmasına neden olmuştur. Bu nedenle iç denetimin yerel yönetim birimlerinde uygulanabilirliği ve işlerlik kazanması önem arz etmektedir.

Çalışmada yerel yönetimlerde iç denetimin uygulanabilirliğini değerlendirmek, iç denetim sistemine işin uygulayıcıları olan iç denetçilerin bakış açısı ile bakmak, algılarını öğrenmek, denetimdeki sorunlu alanlarını tespit etmek ve bunlara yönelik çözüm önerileri geliştirmek amacıyla iç denetçilere anket uygulaması ile çeşitli sorular yöneltilmiştir. Çalışmadan elde edilen bulgular genel olarak değerlendirildiğinde, iç denetimin uygulanmaya başladığı süre de dikkate alındığında, yerel yönetimlerde iç denetim sisteminin belirli bir ilerleme gösterdiği ancak henüz istenilen düzeyde olmadığı söylenilebilir.

Çalışma neticesince ana başlıklar halinde aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır:

İç denetçilerin büyük çoğunluğu, iç denetimin kurumda güvence ve danışmanlık işlevi görmekte olduğuna ve denetimin yolsuzlukları ve suiistimalleri önlemede caydırıcı etkisi olduğuna inanmaktadırlar. İDKK'nın, iç denetimin yapısındaki yeri ve rolünün, etkin bir iç denetim için yetersiz olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Denetçiler, yerel yönetim birimlerinde iç denetim faaliyetini yerine getirmede bağımsız olduklarını da düşünmektedirler. Bu ifade yerel yönetim birimlerinde iç denetçilerin görevlerini yerine getirirken denetim uygulamalarına müdahale edilmediği ve iç denetçilerin görüşlerini değiştirmelerinin istenmediğini göstermektedir. İç denetçilerin görevlerini bağımsız ve hiçbir etki altında kalmadan yapmaları, iç denetimin kurum içi başarısını da arttırabilecektir.

Çalışmaya katılan iç denetçilerin yaklaşık olarak yarısı kurumundan hem mesleki hem de kurum içi eğitimler açısından teşvik gördüğünü belirtmektedir. Bu teşvikleri yetersiz görenlerin ve kısmen katılanların oranı da önemli bir seviyede çıkmıştır. İç denetçiler, mevcut iç denetim sertifika sınıflandırılması sisteminin motivasyonlarını arttırıcı yapıda olduğunu belirtirken, bu motivasyonun ödül mekanizması ile daha da arttırılması isteklerini açıkça ortaya koymuşlardır.

İç denetim birimi ile diğer birimler arasındaki ilişkilerin değerlendirildiği sorular, kısmen katılıyorum oranlarının en yüksek çıktığı sorular olmuştur. Kısmen katılıyorum oranının yüksek olduğu soruların başında (%40 civarı); "Kurumumda, iç denetçi ile denetlenen birim arasındaki ilişkiler, birlikte çalışmayı teşvik edecek şekildedir" ve "Denetim yaptığım birimdeki görevliler, iç denetim ile ilgili yeterli bilgiye sahiptir ve iç denetçiye yardımcı olurlar" ifadeleri gelmektedir. Bu oranın yüksekliğinin sebebi olarak birçok yerel yönetim biriminde iç denetim faaliyetlerinin aktif olarak başlamamış olması ve iç denetçilerin diğer birimler ile fazla bir iletişime geçmemiş olmaları düşünülmektedir. Teftiş kurulları ve iç denetim birimleri arasındaki ilişki konusunda fikir birlikteliğinin olmamasının/kafa karışıklığının, yerel yönetimlerdeki iç denetçilerde de sürdüğü görülmektedir. Bunun için iç denetim ve teftiş ayırımının bir an önce kesinleştirilerek, denetim ve yetki kargaşasına son verilmesi gerekmektedir. İç denetçilerin büyük bir kısmı, iç denetim faaliyetleri için gerekli olan bütçenin ve bunun yönetiminin iç denetim dışında bir mercie ait olmasının, iç denetimin uygulanmasında aksaklıklara neden olabileceğini düşünmektedirler. 2014 yılı başından itibaren iç denetim birimi başkanları kendi harcamalarını yapma yetkisi verilmiştir. Böylelikle bu alandaki yanlışlık fark edilmiş ve düzeltilmiştir. Nihayetinde iç denetçilerin atandıkları kurumlarda riskli bir yapı olmadıklarını, yaptıkları faaliyetlerin teftiş değil, kurum çalışmaların değer katmak ve geliştirmek amaçlı olduğunu ortaya koymaları gerekmektedir. Bunun içinde iç denetçiler, nitelik olarak hem mesleki anlamda hem de kurumsal yapı içinde güçlü bir iletişim ağı oluşturmalarıdır.

İç denetçi ile üst yönetim ilişkisine yönelik ifadeler genel olarak değerlendirildiğinde, iç denetçilerin üst yöneticilerden yeterli desteği, alamadıkları, onlara ulaşmada zorluklar yaşadıkları görülmektedir. Fakat sonuçlar, iç denetçilerin büyük bir kısmının da, disiplin amirleri olarak üst yöneticilerin olmasında herhangi bir sıkıntı görmediklerini göstermiştir. Üst yönetim desteği, kamu iç denetim sisteminin başarısı için en önemli unsurlardan birisidir.

Kurumun üst kademe yöneticilerinin denetimi kendileri için bir engel olarak görmelerinin nedeni iç denetçilerin yönetimin önüne çözülmesi gerekli olduğu değerlendirilen problemleri taşınması ve bunları çözmesi için yöneticiyi zorlamasıdır. Yerel yönetimlerin diğer kamu kurumlarına göre yapılanmalarındaki farklılık-belediye başkanlarının seçimle iş başına gelmesi ve kurum içinde en yetkili kişi olmaları- buralardaki üst yöneticilerin, iç denetimi kendi otoritelerine engel olarak görmelerine yol açabilmektedir. Siyasi kaygılar ve farklı çıkar gruplarının istekleri gibi etmenler de akılcı, objektif ve gerekli proje uygulamalarını rahatlıkla tasfiye etmektedir. Bunun doğal bir sonucu olarak özellikle belediyelerde üst yöneticiler, iç denetim sistemini kendilerine ayak bağı veya engel olarak algılayabilmekte ve denetimi sadece basit ve küçük ölçekli iç denetim tedbirlerini uygulamakla sınırlayabilmektedirler. İç denetimin amaç ve hedeflerine ulaşabilmesi ve yerel yöneticilerin kamu iç denetimin önemini kavrayabilmesi için gerek İDKK gerekse iç denetçilere önemli sorumluluklar düşmektedir. Konuyla ilgili tüm tarafların ilgi, destek ve özverili çalışmaları neticesinde iç denetime bakış algısı değiştirilebilecektir.

Denetçiler, iç denetim metodolojisinin basitleştirilmesi ve bu alanda teknolojik imkânlardan yararlanma ihtiyacını açıkça ortaya koymuşlardır. Teknolojik imkânların kullanımını, otomasyon sistemlerinin hayata geçirilmesi denetimin etkinliğini de arttıracaktır. İç denetçilerin bir kısmı, üst yöneticilerin, iç denetim raporlarına müdahale hakkının olmasından rahatsızdırlar. İç denetçilerin önemli bir kısmı da üst yöneticilerinin, iç denetim raporlarında düzeltilmesi ve iyileştirilmesi önerilen konuları yeterli düzeyde değerlendirdiği ve gerekli önlemleri aldığı görüşünü ifade etmişlerdir.

Bu sonuçlar çerçevesinde yerel yönetimlerde iç denetimden beklenen faydanın elde edilebilmesi, iç denetimin amaç ve hedeflerine ulaşabilmesi ve sistemin etkinliğinin artırılması için yapılması gerekenler şu şekilde sıralanabilir:

- İç denetimin etkinliğinin artırılması için İDKK'nın tam bağımsız bir yapıya dönüştürülmesi, idari kapasitesinin güçlendirilmesi ve raporlama süreçlerinde daha etkin rol alan bir kurum haline getirilmesi,
- Kadro tahsisine rağmen halen iç denetçi ataması yapılmayan yerel yönetim birimlerine atama yapılarak, faaliyetin bütün kurumlar bazında etkin hale getirilmesi, buna bağlı olarak denetimin kurum çalışmalarına değer katma kriterleri belirlenerek ölçülmesi ve iç denetçilerin performanslarının değerlendirilmeye tabi tutulması,
- Yerel yönetim birimlerinde kurulan iç denetim birimlerini takip eden, bu birimlerin aktif olarak çalışıp çalışmadığını denetleyen bu konudaki uzmanlardan oluşan ayrı bir kontrol mekanizmasının oluşturulması,
- Yerel yönetimlerdeki üst yöneticilerin ve daire başkanlarının/müdürlerin, iç denetim ile ilgili bilgi düzeylerinin ve farkındalıklarının hem İDKK hem de iç denetim birimleri tarafından yürütülecek programlı çalışmalarla artırılması.
- Yerel yönetim birimlerinde çalışanların da, iç denetim ile ilgili bilgilendirme toplantıları, eğitim ve seminerlere katılımının teşvik edilmesi ve iç denetim konusundaki farkındalıklarının artırılması,
- İç denetçilerin, hem kendi yönetimleri hem de İDKK tarafından eğitim noktasında desteklenmesi ve gerek mesleki gerekse süreçlere yönelik niteliklerinin artırılması,

- Yerel yönetim birimlerinde de iç denetim ve teftiş ayrımının bir an önce kesinleştirilerek, denetim ve yetki kargaşasına son verilmesi ve görevlerin açık ve net bir şekilde belirlenmesi,
- Denetim metodolojisinin basitleştirilmesi ve denetim faaliyetlerinde düzenlenen belgelerin sayı ve içeriklerinin karmaşıklığının azaltılması,
- Denetim süreçlerine, “İçDen” örneğinde olduğu gibi teknoloji kullanımının daha fazla dâhil edilmesi ve denetimin, teknolojinin etkin kullanıldığı bir ortamda yürütülmesi,
- İç denetçilerin niteliklerinin artırılması amacıyla, akademik çalışması olan kişi ve kurumlarla iş birliği yapılması ve bu alandaki akademik çalışmaların, lisansüstü programların teşvik edilmesi, faydalı olacaktır.

## KAYNAKÇA

- Akçay, Serkan (2012), *Kamu Sektöründe İç Denetimin Etkinliğinin Ölçülmesi Ve Belediyeler Üzerine Bir Uygulama*, Doktora Tezi, Dumlupınar Üniversitesi, Kütahya.
- Bilge, Semih ve Kiracı Murat (2010), *Kamu Sektöründe İç Denetim Ve İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler*, Gazi Kitapevi, Ankara.
- Badara, Mu'azu Saidu ve Saidin, Dr. Siti Zabedah (2012), The Status of Internal Audit at Local Government Level in Nigeria, *Journal of Business and Management*, p.37-41.
- Davies, Marlene (2001), The Changing Face Of Internal Audit İn Local Government, *Journal of Finance and Management in Public Services*, 1 (2), p.15 – 26.
- Friedberg, Asher and Lutrin, Carl (2001). The Internal Audit in U.S. Local Government İn The 1990's: A Status Report and Challenges, *J.Of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 13(3), p.325- 344.
- Gönülaçar, Şener (2007), İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler, *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı: 131.
- Gürkan, Nazmi Zarifi (2009), *Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim Ve İç Denetim Algısı*, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta.
- İDKK 2013a, 2014-2016 Dönemi Kamu İç Denetim Strateji Belgesi, <http://www.idkk.gov.tr/web/>
- İDKK 2013b, 2012 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu, <http://www.idkk.gov.tr/web/>
- İDKK 2013c, İç Denetçi Atamaları ve İç Denetim Uygulamaları Genelgesi, 02.12.2013, Sayı: 34096589/420, <http://www.idkk.gov.tr/web/>
- İDKK, İdareler İtibariyle Güncel Dolu-Boş İç Denetçi Kadro Sayıları, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/HaberDetay.aspx?rid=148&lst=DuyurularListesi>, (25.02.2014).
- Kartal, Fikret (2013), Türkiye’de Kamu Ve Özel Sektörde İç Denetim Uygulamaları, *Maliye Finans Yayınları*, Sayı: 99, s. 8-36.
- Kurnaz, Niyazi ve Çetinoğlu, Tansel (2010), İç Denetim Güncel Yaklaşımlar, Umuttepe Kitapevi, Kocaeli.
- Koçak, Süleyman ve Kavakoğlu, Tamer (2010), İl Özel İdarelerinde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma, *Sayıştay Dergisi*, Nisan- Haziran, Sayı:77, s.119-148.

- Özer, Mevlüt (1997), Tek Düzen Muhasebe Sistemi Sermaye Piyasası Mevzuatı ve 3568 Sayılı Kanun Kapsamında Denetim II, Özkan Matbaacılık, Ankara
- Sepsey, Tamas (2011), Internal Audits at Local Governments, *Public Finances*, s. 411-428.
- Şahin, Ümit (2008), 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda İç Denetim Sistemi, *KMU İİBF Dergisi*, Sayı:15.
- Şahin, Elif Ayşe (2011a), *İç Denetimin Kamu Mali Karar Alma Süreçlerine Etkisi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Sezer, Fatih (2012), Türk Kamu Yönetiminde Şeffaflaşma Ve Hesap Verilebilirlik Açısından İç Denetimin Rolü: Neredeyiz, Nereye Gidiyoruz?, Şeffaf ve Hesap Verebilir Kamu Yönetimi Sempozyumu, s.177 - 186.
- Şahin, Kübra (2011b), *Belediye Hizmetleri ve Hizmet Kalitesine Yönelik Vatandaş Memnuniyetinin Ölçümü (Konya İl Merkezi Örneği)*, Yüksek Lisans Tezi, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karaman
- The Institute of Internal Auditors, International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, <[www.theiia.org](http://www.theiia.org)> , (15.12.2013)
- Türk Kamu Denetim Sistemi Ve Yerel Yönetimler Açısından Değerlendirilmesi, (<http://www.mufetder.org.tr/>), (20.12.2013).
- Uyar, Süleyman (2009), İç Kontrol Ve İç Denetim: 5018 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirilmesi, Gazi Kitapevi, Akara.
- Ünal, Mustafa ve Yereli, Ahmet Burçin (2012), Yerel Yönetimlerde İç Denetimin Yapısal Sorunları, V. Yerel Yönetimlerin Mali Yönetimi Forumu, 24-25 Kasım 2012 Ankara.
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Resmi Gazete, 24/12/2003, Sayı: 25326.