

KAMU KURUMLARINDA İÇ DENETİM FAALİYETİNİN ETKİNLİĞİ: EGE BÖLGESİ ALAN ARAŞTIRMASI

Prof. Dr. İbrahim Attila ACAR

Yrd. Doç. Dr. Elif Ayşe ŞAHİN İPEK

Özet

Bu çalışmanın amacı kamu kurumlarında iç denetimin etkinliğini belirleyen faktörlere ilişkin bir durum saptaması yapmaktır. Bu amaçla Ege Bölgesi'nde mevcut üniversite ve yerel yönetimlerde görev yapmakta olan iç denetçilerle anket çalışması gerçekleştirilmiştir. İç denetimin etkinliğini belirleyen faktörler yazılı literatürden faydalanılarak elde edilmiştir ve fonksiyonel bağımsızlık, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun işlevselliği, üst yönetici desteği, kurumsal uygulamalar, mesleki yeterlilik ve sertifikalandırma faktörlerinden oluşmaktadır. Araştırma sonuçlarına göre ankete katılan iç denetçiler idarelerinde üst yönetim desteğinin yeterli olduğunu belirtmelerine karşın fonksiyonel bağımsızlık ve operasyonel birimlerin farkındalığının yetersiz olduğunu belirtmişlerdir. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun işlevselliğini genel olarak olumlu değerlendirmelerine karşın, Kurulun idari ve mali açıdan yetersiz olduğunu belirtmişlerdir. Ankete katılan iç denetçiler, Kurulun üst yönetici ile ortaya çıkan anlaşmazlıkların çözümünde yeterli olacağına inanmamaktadır.

Bu çalışma iç denetimin yaşadığı sorunlara ilişkin bir genelleme amacını taşımamakla birlikte, ortaya koyulan saptamaların Türkiye geneli için yapılan saptamalarla paralellik arz etmektedir. Bu bakımdan çalışma sorunlu alanlara ışık tutması açısından önem arz etmektedir.

Çalışmada fonksiyonel bağımsızlığın sağlanması ve kurumsal farkındalığın artırılması için iç denetim birimleri ve birim başkanlıkları statüsünün yeniden düzenlenmesi, İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun işlevselliğinin sağlanması için fonksiyonel ve hukuki yapısının değiştirilmesine ilişkin öneriler getirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: İç Denetim, İç Denetim Etkinliği, Fonksiyonel Bağımsızlık, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Kurumsal Farkındalık, Ege Bölgesi.

INTERNAL AUDIT EFFECTIVENESS IN PUBLIC INSTITUTIONS: A FIELD RESEARCH AT EGE REGION

Abstract

The purpose of this study is to make a case detection about the factors that related to the effectiveness of internal audit in public institutions. For this purpose, survey was conducted to who works as internal auditor in existing universities and local governments in the Ege Region. The factors that determine the effectiveness of the internal audit- functional independence, the functionality of the Internal Audit Coordination Board, senior management support, enterprise applications, professional qualification and certification- were obtained from from the writing literature.

According to the results, internal auditors mentioned that senior management support is sufficient but functional independence and awareness of operational units are insufficient. Despite the overall positive assessment of Internal Audit Coordination Board's functionality, the Board is stated insufficient by administrative and financial aspects. Surveyed internal auditors do not believe that the Board of resolving disputes that arise with the top executives, would be enough .

This study do not intended generalization the problems of internal audit, but is important in terms of shed light on problemetic areas in internal audit effectiveness.

In this study, proposals have been made are reorganization of internal audit units and internal audit unit head for ensuring the functional independence and improving corporate awareness and changing legal and functional structure of Internal Audit Coordination Board for improving it's functionality.

Key Words: Internal Audit, Internal Audit Effectiveness, Functional Independence, Internal Audit Coordination Committee, Corporate Awareness, Ege Region.

JEL Classification Codes: H83, Y1

GİRİŞ

Kamu kurumları, kuruluş mevzuatlarında yer alan faaliyetleri gerçekleştirmek için kendilerine tahsis edilen kaynakları kullanmaktadır. Bu kaynaklar da önceden belirlenmiş amaç doğrultusunda, iktisadilik ve verimlilik gözetilerek kullanılır. Ayrıntılı hukuki düzenlemeler 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile belirlenmiştir. Özellikle iç denetim kurumları için bir güvence sistemi ve yönetime değer katma olarak açıklanmıştır. Bu itibarla iç denetim bir yanıyla kurumsal etkinlik diğer yanıyla kaynakların verimli, ekonomik ve etkin kullanımını hedeflemektedir.

Bu haliyle iç denetim konusu üst yöneticinin doğru kararlar almasını sağlayan bir kontrol ve erken uyarı sistemi, diğer yanıyla yöneticinin yönetim faaliyetine değer katan, misyon ve vizyonuna uygun faaliyetler gerçekleştiren ve bu süreçte riskleri öngören bir süreçtir.

Risk odaklılık, belirsizlik ve sapmaları öngörebilmek ve önlem alabilmektir. Ancak süreçte bunların yönetilmesi belirlenmesi ve birtakım önlemlerle ortadan kaldırılması şarttır. 5018'in yasalaşmasından bugüne en önemli konu olarak insan kaynağı, personel ya da yasanın uygulayıcısı olarak yetkin personel sorunu dikkat çekmiştir. Yeni sistem beraberinde yeni bireyleri de getirmemiştir. Eski alışkanlıklar, değişen pozisyonlar, özlük haklarındaki değişimi kavrayamama ve iş yüküne dair bilinmezlik ve sonradan yüklenen eğitimle aşılmaya ve anlaşılmaya çalışılan süreçler algıyı istenen ölçüde değiştirememiştir.

Bu itibarla Ege Bölgesi'nde farklı kurumlarda çalışan iç denetçilere yönelik bir alan araştırması yapılmıştır. Çalışmayla özellikle sürecin yöneticisi olan İDKK'nin (İç Denetim Koordinasyon Kurulu) uygulamalarına katkı sağlanması hedeflenmiştir. Elde edilen yeni bulgular sürecin farkındalık aşamasını geçtiğini göstermekle beraber kurum bazında farkındalık yeterli değildir.

Çalışmanın teorik kısmında, iç denetime ilişkin temel bilgiler ve uygulamaya yönelik özellikle Türkiye'ye yönelik açıklamalar yer almaktadır. Son kısımda Ege Bölgesindeki iç denetçilerin sorulara verdiği cevaplar ve analiz kısmı yer almaktadır.

1. İç Denetim ve İç Denetimin Gelişimi

İlk uygulamalarına özel sektörde, Amerika'da 1933 tarihli Menkul Kıymetler Yasası ve 1934 tarihli Menkul Kıymetler Borsası Yasası ile rastlanan iç denetim faaliyeti, 1940'lı yıllardan sonra önem kazanmaya başlamış; 1941 yılın

da ABD'de kurulan İç Denetim Enstitüsü ile kurumsal kimlik kazanmıştır (Akarkarasu, 2000: 15-16).

1947 yılında, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından yapılan tanımlamaya göre iç denetim; "kurum faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek üzere tesis edilmiş bağımsız bir değerlendirme faaliyetidir" (Bou-Raad, 2000: 138).

Uluslararası İç Denetim Enstitüsünün (IIA) 1999 yılından bu yana benimsediği yeni tanımlamaya göre iç denetim; bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur (www.theiia.org).

Bu tanımlamalara göre 1940'lı yıllarda mali bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini tespit etme şeklinde anlaşılan iç denetim; günümüzde, güvence fonksiyonu ile birlikte değer katma ve danışmanlık fonksiyonu ile anlaşılmaktadır.

İç denetimdeki bu gelişim ve iç denetime ihtiyaç duyulma sebepleri yönetim çevresinin ve anlayışının değişmesi ile açıklanmaktadır. Buna göre iç denetime ihtiyaç duyulması ve iç denetimin gelişimini hızlandıran sebepler arasında ürün ve hizmet üretimi ile sunumunda kalite geliştirmeye odaklanma; karar almada ve hizmet sunumunda katılımcı yönetime geçilmesi ile çalışanlara daha fazla yetki verilmesi ile sorumluluğun kontrolü ihtiyacının doğması; hizmet üretim ve sunumu maliyetini düşürme amacıyla kurumsal sistem ve süreçlerinin tekrar gözden geçirilmesi ve kuruma katkısı olmayan faaliyetlerin elimine edilmesi ihtiyacının doğması sebepleri gösterilmektedir (Office of the Auditor General of Canada, 1992: 8).

Özel sektör açısından iç denetimde bu hızlı gelişmeler yaşanırken demokrasinin, kamu parasının kullanılmasında hükümetlerin daha hesap verebilir olmalarını, kamu hizmetlerinin sunumunda etkinlik, verimlilik ve tutumluluk kriterlerini gözetmeleri yönünde yeniden ele alınması ile hükümetlerin kamu mali yönetiminde ve kamu hizmetlerinin sunumundaki riskler ve gelişmeler hakkında iç denetçilerce bilgilendirilmelerinin bir gereklilik haline gelmesi kamu sektöründe de iç denetimin, iç denetimi bir iş ortağı şeklinde ele alan yaklaşımla gelişmesine neden olmuştur (Nordin van Gansberghe, 2005: 15).

2. Türkiye’de İç Denetim

Ülkemizde özel sektörde 1990’lı yıllardan itibaren uygulama imkânı bulan iç denetim, kamu sektöründe 2003 yılında yasalaşarak yürürlüğe giren ve 2006 yılında uygulamasına geçilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) ile uygulama imkânı bulmuştur. 5018 sayılı Kanunla birlikte düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç olmak üzere genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri bünyesinde iç denetimin kurulması ve iç denetim sisteminin ülke genelinde yaygınlaştırılması ve koordine edilmesi amacıyla merkezi uyumlaştırma birimi olarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu’nun kurulması öngörülmüştür.

Geçiş döneminde ilk iç denetçi atamaları 2006 yılı sonlarında başlamış ve 2007 yılı sonuna kadar devam etmiştir. 2008 yılından itibaren ise kamu idarelerinde yeni denetim anlayışı ve yöntemlerinin uygulanmasına başlanmıştır (İDKK, 2012: 3). 2006 yılından bugüne Bakanlar Kurulu kararlarıyla⁷ 399 kamu idaresine tahsis edilen 2121 iç denetçi kadrosunda, 2014 yılı itibarıyla 811 iç denetçi bulunmaktadır (İDKK, 2014).

Ülkemizde kamu sektöründe iç denetçiler 5018 sayılı Kanun ve 5018 sayılı Kanuna bağlı olarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından düzenlenen ikincil ve üçüncül düzey mevzuat hükümleri uyarınca görevlerini ifa etmektedirler.

2.1. Türkiye’de İç Denetimin Özellikleri

5018 sayılı KMYKK ile ülkemizde yönetim sorumluluğunu esas alan yeni bir mali yönetim modeline geçilmiş olmaktadır. Buna göre üst yöneticiler, idarelerindeki kaynakların etkinlik, verimlilik ve tutumluluk anlayışı içerisinde kullanılmasını sağlamak üzere iç kontrol sisteminin kurulmasından ve izlenmesinden esas sorumlu olan kişiler olmaktadır. Bu yönetim esasının doğal bir sonucu olarak ülkemizde iç denetim sistemi adem-i merkezi şekilde yapılandırılmıştır.

İç denetimin kamu idareleri bünyesinde kurulması ile amaçlanan kamu idarelerinde kamusal kaynakların etkili kullanılmasında ve yönetsel hesap verebilirliğin yerine getirilmesinde üst yöneticilere bağımsız raporlar sunan birimlere ihtiyaç duyulmasıdır.

⁷ Merkezi idarelere yönelik öncelikle 2006/10809 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla (06/08/2006 tarih ve 26251 sayılı RG) 720 adet, 2013/4625 sayılı Bakanlar Kurulu kararıyla (16/05/2013 tarih ve 28649 sayılı RG) 480 adet iç denetçi kadrosu tahsis edilmiş; mahalli idareler için 2006/10911 sayılı Bakanlar Kurulu kararıyla (05/10/2006 tarih ve 26310 sayılı RG) 588 adet, 2013/4747 sayılı Bakanlar Kurulu kararıyla (31/05/2013 tarih ve 28663 sayılı RG) 207 adet iç denetçi kadrosu tahsis edilmiştir.

Nitekim, 5018 sayılı KMYKK (md. 11) ile üst yöneticilere idarelerinin stratejik planlarını ve bütçelerini kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanması, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımının sağlanması, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesi, mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi görev ve sorumluluğu verilmiştir.

Üst yöneticilerin, bu sorumluluklarının gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirmeleri öngörülmüştür.

Türkiye’de kamu kesiminde iç denetim uygulamasına ilişkin yasal düzenlemeler 5018 sayılı Kanun ile ikincil ve üçüncül düzey mevzuatı oluşturan çeşitli yönetmeliklerde yer almaktadır. Buna göre 5018 sayılı kanunda iç denetim faaliyetine ilişkin hükümlere kanunun 63 ncü, 64 ncü ve 65 nci maddeleri ile 66 ncı ve 67nci maddelerinde yer verilmiştir. Kanunda sırasıyla iç denetimin tanımına, iç denetçinin görevlerine ve son olarak iç denetçilerin nitelikleri ve atanmasına ilişkin hükümler ile İç Denetim Koordinasyon Kurulunun statüsü ve görevleri sıralanmıştır. İç Denetim Koordinasyon Kurulu göreve başladığı 2004 yılından itibaren gerçekleştirdiği düzenlemelerle iç denetim faaliyetinin kamu mali karar alma süreçlerine yerleştirilmesinde önemli rol oynamaktadır.

5018 sayılı KMYKK’da “İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir” şeklinde tanımlanmıştır.

5018 sayılı KMYKK’ndaki düzenlemeye göre iç denetim iç denetçiler tarafından yapılır. Ancak kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İDKK’nun uygun görüşü üzerine doğrudan üst yönetime bağlı iç denetim birim başkanlıkları kurulabilir.

Buna göre iç denetim, uluslararası tanımına uygun olarak, ülkemizde kamu idarelerinde, güvence ve danışmanlık faaliyetleri aracılığıyla kamu idarelerine değer katmak üzere tasarlanmış bir yapı olarak ortaya çıkmaktadır.

Yapılan düzenlemelere göre iç denetim, sertifikalı iç denetçiler tarafından, güvence ve danışmanlık faaliyetleri kapsamında, kamu idarelerini, risk esaslı denetim planları çerçevesinde kapsam sınırlaması olmaksızın, mali ve mali olmayan tüm işlem ve süreçlerini mali denetim, uygunluk denetimi, performans denetimi, sistem denetimi, bilgi teknolojileri denetimlerini gerçekleştirecektir. Bu denetimler sonucunda elde ettiği bulguları ve önerilerini içeren raporu doğrudan üst yöneticiye sunacaktır. Bu raporlar üst yönetici tarafından değerlendirilmek suretiyle gereğinin yapılması için mali hizmetler birimi ve ilgili harcama birimlerine verilecektir.

İç denetçi bu görevlerini, İDKK tarafından belirlenen standartlara ve uluslararası iç denetim standartlarına uygun olarak yerine getirmekle yükümlüdür.

2.2. İç Denetimin Türkiye’de Yeri ve Beklentiler

5018 sayılı kanun ile getirilen stratejik yönetim anlayışı, kamu mali karar alma süreçlerinin etkinleştirilmesinde üst politika belgelerine uyumlu stratejik plan ve performans programlarının hazırlanmasını ve uygulamaların bu planlara uygun olarak yönetilmesini gerekli kılmaktadır. Bu dokümanlarda yer verilen amaçlara ulaşma düzeyi bakımından üst yöneticiler

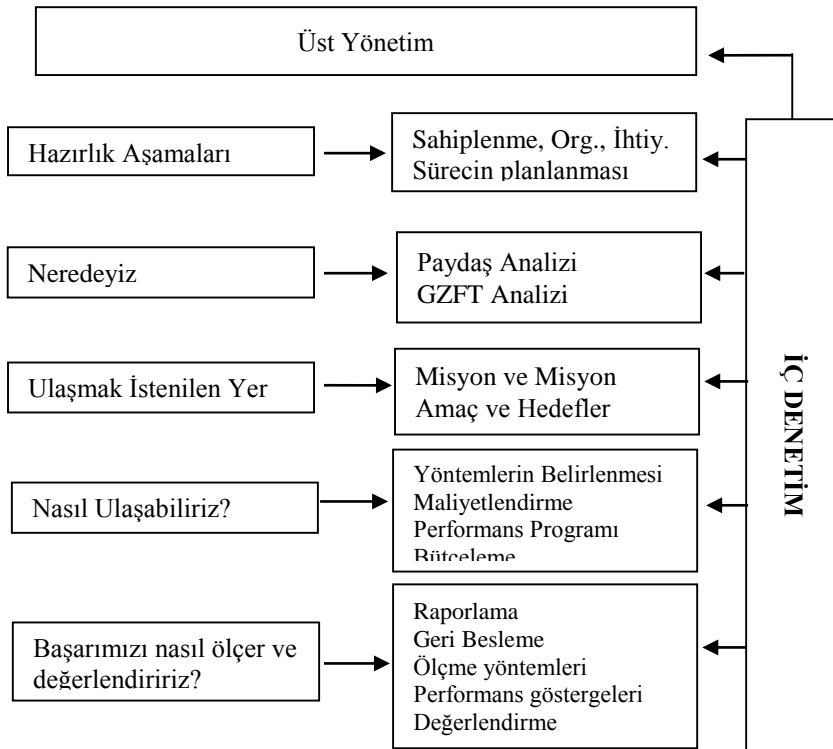
sorumlu kılınmakta ve bu sorumluluklarını yerine getirme düzeylerini faaliyet raporları aracılığıyla açıklamaktadırlar.

İç denetim faaliyetinin üst yönetime sağladığı güvence verme ve danışmanlık fonksiyonu ile pozitif değer yaratması beklenmektedir. İDKK (2013) tarafından hazırlanan Kamu İç Denetim Rehberi'ne göre değer katmak; kurumun amaçlarını gerçekleştirme fırsatlarını arttırarak, faaliyetleri geliştirme imkânlarını belirleyerek ve/veya riske maruz kalma ihtimalini azaltarak idareye ve faaliyetlere değer katılmasıdır.

Buna göre iç denetim faaliyetinin kamu idaresine pozitif değer katmasından beklenen sadece işlerin doğru yapılıp yapılmadığının kontrol edilmesi değildir. İç denetimden aynı zamanda doğru işlerin yapılıp yapılmadığı konusunda, amaçtan bağımsız değerlendirmelerle üst yönetime destek olması beklenmektedir. Bu durumun iç denetimin düşünsel gelişimi ile doğrudan ilişkisi vardır.

Geleneksel olarak, iç denetim faaliyeti orta ve alt yönetim kademelerinin faaliyetlerini üst yönetim tarafından belirlenen stratejilere uyumlu olup olmadığı açısından değerlendirmeye almıştır. Buna göre, geleneksel olarak, iç denetim faaliyeti stratejik kararların oluşturulmasında ve kontrolünde bir rol almamış, bunun yerine bu stratejilerin uygulama sonuçlarına odaklanmıştır (Melville, 2003: 210).

Ancak günümüzde iç denetime ilişkin salt sonuç odaklı yaklaşımdan süreç odaklı yaklaşıma doğru bir geçiş gözlenmektedir. Bu durum iç denetimin risk olarak gördüğü alanlara müdahil olması ve buralarda iyileştirme istemesi ile de ilgilidir. Buna göre i) tercih edilen politikaların yeterliliği, ii) uygulamaların planlarla uyumu, iii) uygulama sonuçlarının etkinliğinin değerlendirilmesi iç denetimin değer katma fonksiyonu içerisinde düşünülmesi gereken konulardır.



Şekil 1: Kurumsal Yönetim Sürecinde İç Denetimin Rolü

Kaynak: (Şahin, 2011: 163).

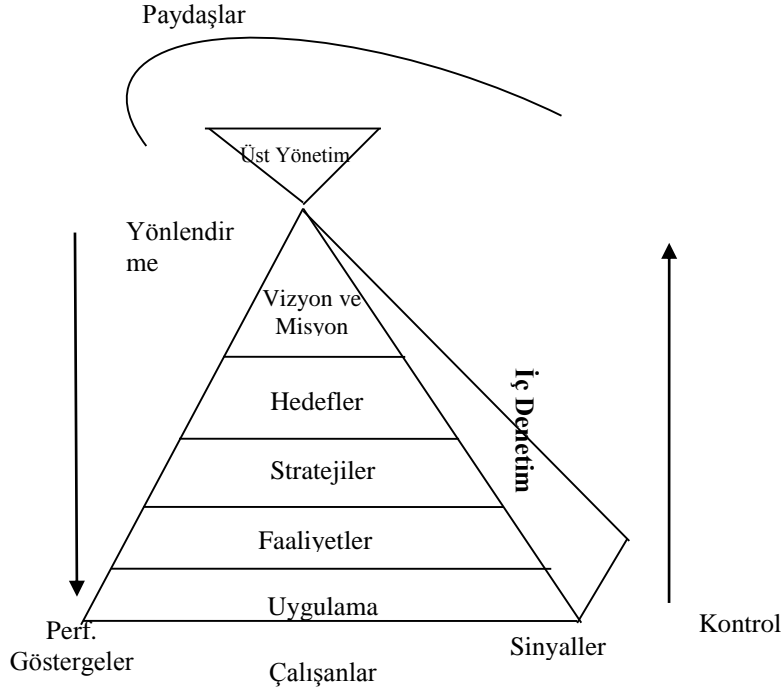
Yukarıda Şekil 1’de ülkemiz kamu idareleri için öngörülen stratejik planlama sürecinde iç denetimin yeri şematize edilmiştir. İç denetimin değer katma fonksiyonu çerçevesinde stratejik planın üst politika belgelerine uyumu, stratejik planlama sürecinin planlandığı üzere gerçekleştirildiği, gerekli katılımcılığın sağlandığı gibi hususlarda üst yöneticilere güvence ve danışmanlık faaliyetleri ile destek vermesi beklenmektedir.

Bununla birlikte kurumsal amaçlara ulaşılması bakımından stratejik planın bir bütün olarak kurum misyon ve vizyonuna uygun, yeterli kurumsal politikalar üretip üretmediğine, amaçlar-hedefler- faaliyetler ile bu faaliyetlerle ulaşılması amaçlanan performans hedefleri arasında tutarlı bir ilişkinin kurulup kurulmadığı gibi hususların iç denetçilerce değerlendirilmesi gerekmektedir (Şahin, 2010: 166, 167).

İç denetim faaliyetinin üst yönetime diğer bir katkısı performans ölçüm yöntemleri ve performans göstergelerinin belirlenmesi sürecinde ortaya çıkmaktadır. Nitekim önceden belirlenmiş bu göstergelerin yeterli bir şekilde tanımlanıp tanımlanmadığı önem arz etmektedir. Bunun için iç denetçiler iç denetim faaliyeti kapsamında; i) standartların mantıksal ve bilimsel bir temelle tasarlanmasını sağlamak üzere nasıl oluşturulduklarını incelemeli; ii) incelendiklerini ve değişen koşullara göre güncellendiklerinin teminini sağlamalı; iii) diğer yönetim birimlerince ve çalışanlarca anlaşılmasını sağlamalıdır (Davies, 1956: 231).

İç denetimin rolü sadece kurumsal plan ve politikaların oluşturulma süreci ile sınırlı değildir. İç denetimden, değer katma fonksiyonu çerçevesinde aynı zamanda kurumsal politika ve planlardan sapmaların engellenmesinde ve uygulamaların geliştirilmesinde kamu idaresine destek olması beklenmektedir.

Bunun için gerçekleştirilen faaliyetlerin üst yönetim tarafından değil, fakat aynı zamanda tüm kurum çalışanlarınca benimsenmesi ve kabullenilmesi gerekli olmaktadır. Bununla birlikte iç denetim faaliyeti stratejik planın uygulanması sürecinde stratejik planda yer verilen faaliyetlerin uygulanmasında üst yönetim ile harcamacı birimler ve çalışanlar arasında yeterli bir iletişim ortamının oluşmasına katkı sağladığı gibi, kurumun dış paydaşlarına karşı olan sorumlulukların yerine getirilmesine yardımcı olmaktadır. Bu durum aşağıda yer verilen Şekil 2’de şematize edilmiştir.



Şekil 2: Stratejik Kararların Uygulanmasında İç Denetimin Rolü

Kaynak: (Şahin, 2011: 171)

Şekil 2'ye göre üst yönetici geniş bir paydaş kitlesinin beklentisi ve baskısı altında kamu idaresinin kaynaklarını yönetme sorumluluğu altında hareket etmektedir. Buna göre örneğin, ilgili kamu idaresinin hizmetlerinden faydalanan vatandaşlar kaliteli hizmetler beklerken, siyasi iktidar bu hizmet önceliklerinin siyasi önceliklere uyum göstermesini beklemekte ve bu hizmetlerin yıllık bütçe kısıtı altında maliyet-etkin bir şekilde gerçekleştirilmesini beklemektedir. Parlamento ise bu sürecin güvencesi olarak beklenen maliyetlerde veya hizmet kalitesinde sapmaların nedenlerini öğrenmeyi beklemektedir. Üst yönetici bu baskılar altında idaresinin operasyonel birimlerinden aldığı maliyet bilgileri ile kurumsal faaliyetleri stratejik önceliklere göre yönlendirmek durumundadır.

Üst yönetici bu durumda kurumsal faaliyetlerin kurumsal amaç ve hizmetlere ve nihayetinde kurum misyonuna hizmet edecek şekilde, yasal düzenlemeler çerçevesinde uygulanıp uygulanmadığını; daha iyi nasıl uygulanabileceğini öğrenmek istemektedir.

Üst yöneticiler iç denetçilerin raporlarından, idarenin belirli zaman kesitlerinde çekilmiş sistem fotoğraflarını alarak, buna göre yönetim talimatlarını oluşturacaktır. İdarenin birimlerinde hazırlanan mali ve idari tablolarında, raporlarda yer alan bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği konusunda üst yönetim kademelerine sürekli bir bilgi akışı sağlayacaktır. Üst yönetici, yönetim kademelerinden aldığı bilgiler ile iç denetimden aldığı bilgileri karşılaştırarak yöneticiler ve yönetim hakkında kanaat oluşturacaktır (Kaya, 2005: 103-04). Bu şekilde işleyen bir iç denetim sisteminin dolaylı olarak mali disiplinin sağlanmasına da hizmet edeceği düşünülmektedir (Kesik, 2005b: 100, 101).

Bununla birlikte, iç denetimin kamu idaresindeki sistem ve süreçleri denetlerken, idare çalışanlarının öncelik verilen hususlara dikkatleri çekme, gerçekleştirdikleri faaliyetlerle kurumsal sonuçlar arasında neden-sonuç ilişkisini kurmalarına yardımcı olma gibi faydaları bulunmaktadır.

İç denetimin değer katma fonksiyonu kapsamında beklenen bu faydaların ortaya çıkması pek çok faktöre bağlı bulunmaktadır. Takip eden kısımda söz konusu faktörler ve bu faktörlerin ülkemizde ele alınış biçimleri tartışılmıştır.

2.3. İç Denetimin Etkinliği ve Etkinliği Belirleyen Faktörler

5018 sayılı Kanun ile uygulama imkânı bulan diğer mekanizmalar ile birlikte iç denetim faaliyetinin yönetsel sorumluluk çerçevesinde kamu kurumları düzeyinde hazırlanan stratejik planlama sürecinin ve kurumsal faaliyetlerin planlandığı gibi uygulanmasını güvence altına almaya yarayan iç kontrol sistemi, risk yönetimi ve kurumsal yönetim sistemleri ile kurumsal faaliyetlerin uygulama sonuçlarının değerlendirilmesi suretiyle üst yönetime destek sağlayarak değer yaratması beklenmektedir. Ancak, iç denetim faaliyetinden beklenen bu katkıların elde edilebilmesi için iç denetim faaliyetinin ülke içerisinde tesisinde bir takım asgari koşulların varlığı aranmaktadır.

Avrupa Birliği ile yapılan müzakerelerde iç denetim, 32nci fasıl olan “mali kontrol” başlığı altında ele alınmaktadır. Kamu iç mali kontrolünün tesisinde kılavuz oluşturması amacıyla, Avrupa Komisyonu tarafından yayınlanan dokümanda, kamu iç mali kontrolün temel bileşenleri arasında i) fonksiyonel olarak bağımsız bir iç denetim ile ii) iç denetim sisteminde (ve genel olarak kamu iç mali kontrol sisteminde) uyumun sağlanması için merkezi uyumlaştırma biriminin varlığı sayılmıştır (European Commission, 2006a).

Uluslararası İç Denetim Örgütünün (IIA) belirlediği performans standartları temel alınarak yapılan değerlendirmelerde standartlar genel olarak şu hususları içermektedir: i) İç denetim biriminin denetlediği faaliyetlerden bağımsızlığı ve iç denetim elemanlarının tarafsızlığı, ii) İç denetim elemanlarının ehliyetleri ve mesleki özen, iii) İç denetim faaliyetinin kapsamı, iv) İç denetim çalışmalarının icrası, v) İç denetim biriminin yönetimi (Özeren, 2000: 9).

Bununla birlikte iç denetimde başarının sağlanmasında i) yönetimin iç denetimi çok iyi sahiplenmesi ve iç denetime destek olması; ii) iç denetimin rolünün çok iyi anlatılması ve algılanması; iii) kuruma değer yaratacak bir süreç olarak planlanması gereğinin de altı çizilmektedir (Memiş, 2008: 82).

Çalışmanın bu kısmında iç denetimin başarısını etkileyen faktörlerden i) iç denetimin fonksiyonel bağımsızlığı, ii) iç denetim merkezi uyumlaştırma biriminin varlığı ve iii) mesleki yeterlilik ve sertifikasyon ile iv) kamu idarelerinde farkındalık faktörlerinin ülkemizdeki mevcut düzenleme ve uygulamalardaki yeri ele alınacaktır.

2.3.1. İç Denetimin Fonksiyonel Bağımsızlığı

Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları'na göre iç denetim faaliyeti bağımsız olmalıdır (Nitelik Standardı 1100). Uluslararası standartlara göre ideal olan, iç denetim yöneticisinin fonksiyonel olarak denetim komitesi veya yönetim kuruluna, idari olarak da kurumun başkanına bağlı ve sorumlu olmasıdır.

Fonksiyonel hiyerarşi ilgili yönetim birimi ve yetkilisinin i) iç denetim faaliyet yönetmeliğini onaylama, ii) iç denetim risk değerlendirmelerini ve ilgili denetim planını onaylama, iii) iç denetim yöneticisi ile yönetimin bulunmadığı özel toplantılar yapmak da dâhil, iç denetim faaliyet sonuçları hakkında ya da iç denetim yöneticisinin gerekli gördüğü başka konularda iç denetim yöneticisinden raporlar alma, iv) iç denetim yöneticisinin tayini ve azliyle ilgili tüm kararları onaylama, v) iç denetim yöneticisinin yıllık ücretini ve ücret ayarlamalarını onaylama, vi) iç denetim faaliyetinin sorumluluk ve görevlerini yerine getirmesine engel olan

kapsam veya bütçe kısıtlamaları olup olmadığını tespit etmek amacıyla, iç denetim yöneticisi ve yönetim nezdinde uygun inceleme ve araştırmaları yapma anlamına gelir.

İdari hiyerarşi ise kurumun yönetim yapısı içinde kurulan ve iç denetim biriminin günlük iş ve işlemlerini kolaylaştıran hiyerarşik ilişki olarak tanımlanmaktadır.

Ülkemizde fonksiyonel bağımsızlığı sağlamak üzere fonksiyonel ve idari hiyerarşi ayırımına gidilmemiş bunun yerine iç denetçilerin doğrudan üst yöneticiye raporlaması hususu düzenlenmiştir.

Bu durumun, iç denetçilerin hem işlevsel hem de idari olarak üst yöneticiye bağlı olması fonksiyonel bağımsızlığı zedeler şeklinde bir kanı oluşturmaya karşın, Uluslararası İç Denetim Standartları; işlevsel ve idari hiyerarşik ilişkiler arasında açık ve net bir ayırım yapılması halinde ve faaliyetlerin kapsamının ve bağımsızlığın sağlanabilmesi için uygun tedbirlerin alınması halinde, başka türde ilişkilerin de etkili olabileceğini belirtmiştir.

Nitekim Avrupa Birliği Kamu İç Mali Kontrolü Komisyonu Sözlüğü'nde fonksiyonel bağımsızlık; iç denetçinin kendisine kontrol ve denetim konularında özgür bir merkezi değerlendirmeyi sürdürme gücü sağlayan özel bir statüdür. Bu kavram kurum yöneticisi ile kurumu denetleyenler arasında bir denge sağlanmasını gerektirir. Fonksiyonel bağımsızlık ilgili mevzuatta yer almalıdır. Fonksiyonel bağımsızlığı sağlamanın diğer bir yolu da, denetlenecek kuruma temsilci bir iç denetçi atayan merkezi bir kuruluşa sahip olmak ya da iç denetçinin merkezi bir kuruluşa bulgularını özgür bir şekilde raporlamasına izin verilmesidir (European Commission, 2006a).

Ülkemizde iç denetçilerin görevlerinin sayıldığı 64. Maddenin 4. fıkrasında iç denetçinin görevinde bağımsız olduğu ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemeyeceği ve yaptırılmayacağı hususunun altı çizilmiş; iç denetçilerin raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunacakları belirtilmiştir.

2013 yılında İDKK Kararı ile kabul edilen Kamu İç Denetim Rehberi'nde bağımsızlık; iç denetim faaliyetinin kapsamının belirlenmesi, yürütülmesi ve sonuçlarının paylaşılması ve raporlanması hususunda her türlü müdahaleden uzak ve serbest olunması şeklinde tanımlanmıştır.

2013 yılında Resmi Gazetede yayımlanan Kamu İç Denetim Genel Tebliğinin ikinci bölümünün 5. Maddesinde iç denetim birimlerinin denetim ve denetim danışmanlık faaliyetleri dışında başka adlarla faaliyet yürütemeyeceği; sadece yolsuzluk ve usulsüzlüklerin bildirilmesi durumunda inceleme faaliyeti yürüterek inceleme raporu düzenleyebileceği belirtilmiştir.

2.3.2. Merkezi Uyumlaştırma Biriminin Varlığı

Avrupa Komisyonunca merkezi uyumlaştırma birimlerinin varlığı kamu iç mali kontrol sisteminin tesis edilmesinde benimsenen metodoloji ve standartların tüm kamu kesiminde uyumlaştırılmasında en önemli unsurlardan birisi olarak görülmektedir.

Bununla birlikte, merkezi uyumlaştırma biriminin Maliye Bakanlığı bünyesinde oluşturulması önerilmekle birlikte, ne şekilde tesis edileceği (tek çatı/ ikili yapı) her ülkenin kendi idari yapılanmasında çözümlenmesi gereken bir konudur. Fakat her iki farklı yöntem açısından da önemli olan husus iç denetim faaliyetinden sorumlu olan merkezi uyumlaştırma biriminin (veya merkezi uyumlaştırma alt biriminin) kamu iç mali kontrol sistemi konusunda hükümete ve Maliye Bakanlığına öneri geliştirilmesi konusunda sorumluluğunun bulunması ve dolayısıyla doğrudan Maliye Bakanına rapor sunmasıdır (European Commission, 2006b: 10).

Nitekim uluslararası uygulamalarda bu tür merkezi uyumlaştırma birimlerinin iki farklı şekilde tesis edildiği görülmektedir. Buna göre mali yönetim ve kontrol sistemi ile iç denetim sisteminin ülke genelinde uyumlaştırılmasında ve uygulamaların koordine edilmesinde tek bir merkezi uyumlaştırma birimi (tek çatı) tesis edilebildiği gibi iki farklı merkezi uyumlaştırma biriminin (ikili yapı) tesisi söz konusu olabilmektedir.

Bununla birlikte ikinci bir yöntem olarak mali yönetim ve kontrol sistemi için Hazine veya Bütçe Müdürlüğüne bağlı ayrı, iç denetim sistemi için Maliye Bakanlığına bağlı ayrı bir merkezi uyumlaştırma birimi tesis edilebilmektedir (European Commission, 2006b: 16, 28).

Ülkemizde iç denetim sistemi için merkezi uyumlaştırma birimi olarak oluşturulan İç Denetim Koordinasyon Kurulu Maliye Bakanlığı bünyesinde kurulmuştur. Kurulun iç denetime ilişkin düzenlemeler yapma, sistemin izlenmesi, koordinasyon ve eğitime yönelik temel fonksiyonları üstlendiği ve merkezi uyumlaştırma birimine yönelik başlıca görevleri üstlendiği görülmektedir.

Bununla birlikte, Kanunda, iç kontrolü uyumlaştırılacak birime ve Kurul sekreteryasının yürütülmesine ilişkin hüküm bulunmamasıyla birlikte, mali yönetim, iç kontrol ve iç denetime ilişkin görevlerin gerektirdiği hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünde üç daire başkanlığı kadrosu ihdas edilmiş ve bu dairelerin birisinin iç kontrolün uyumlaştırılmasına yönelik olarak iç kontrol dairesi, iç denetim sisteminin yürütülmesine yardımcı olmak ve Kurul sekreteryasını yürütmek amacıyla da “İç Denetim Dairesi”, kurulmuş olduğu, merkezi uyumlaştırmaya ilişkin tüm faaliyetlerin bu dairelerce yürütüldüğü görülmektedir.

İç Denetim Dairesinin merkezi uyumlaştırma görev ve yetkisi bulunmamasıyla birlikte buna ilişkin tüm faaliyetlerin bu dairece yürütüldüğü, fakat dairenin hiyerarşik olarak Kurula değil, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü’ne karşı sorumlu olduğunu bilinmektedir.

Bununla birlikte uluslararası uygulamalar göz önüne alındığında iç denetim merkezi uyumlaştırma biriminin rolünün iç denetim sistemine ilişkin temel politikaları oluşturma şeklinde biçimlendirildiği; ancak, i) iç denetim standartlarına uyumun sağlanması, ii) yönetim ve denetim arasında iletişimin kurulması, iii) denetim raporlarının uygulamaya dönüştürülmesi, iv) iç denetim bağımsızlığının izlenmesi ve korunması ile v) izleme sonuçlarının ve sorunlarının raporlanması hususlarının Maliye Bakanlığı bünyesinde ve/veya kamu idareleri bünyesinde kurul biçiminde yapılandırılmış denetim komitelerine bırakıldığı gözlenmektedir (Örenay, 2010: 142).

Ülkemizde bu şekilde bir yapılanma bulunmamasıyla, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun iç denetimin koordinasyonundan izlenmesine kadar geniş bir rolü bulunmaktadır. Bu durum İç Denetim Koordinasyon Kurulunun kurumsal kapasite ve yetkinlik açısından sorgulanmasına sebep olabilmektedir.

2.3.3. Mesleki Yeterlilik ve Sertifikasyon

Kanunun 65. maddesine göre iç denetçilerin, bakanlıklar ve bağlı idarelerde, üst yöneticinin teklifi üzerine Bakan, diğer idarelerde ise üst yöneticiler tarafından sertifikalı adaylar arasından atanması gerekmektedir. Ancak, Türkiye’nin iç denetim uygulamasında bir geçiş döneminde bulunması sebebiyle iç denetçilerin atanmaları geçici madde hükümleri ile gerçekleştirilmektedir.

2006 yılında çıkarılan Kamu İç Denetim Birim Yönergesi ile sertifika derecesine göre belirlenen denetim yetkisi aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

Tablo 1: Mesleki Yeterlilik ve Sertifikasyon (2006 Yılı Düzenlemesi)

Sertifika Derecesi	Denetim Yetkisi
A – 1	Uygunluk Denetimi – Mali Denetim
A – 2	Performans Denetimi
A – 3	Sistem Denetimi
A – 4	Denetimin Gözetimi ve İzleme
Kurulca belirlenen esaslar doğrultusunda gerçekleştirilir	Bilgi Teknolojileri Denetimi
Danışmanlığın mahiyetine göre her sertifika düzeyinde yapılabilir	Danışmanlık Faaliyeti

2013 yılı Kamu İç Denetim Genel Tebliği ile sertifika derecesi ve sertifika derecesine göre belirlenen denetim yetkisi yeniden düzenlenmiştir.

Tablo 2: Mesleki Yeterlilik ve Sertifikasyon (2013 Yılı Düzenlemesi)

Sertifika Derecesi	Denetim Yetkisi
A – 1 ve A – 2	Uygunluk Denetimi – Mali Denetim Sistem Denetimi
A – 3 ve A – 4	Performans Denetimi Denetimin Gözetimi*
Kurulca belirlenen esaslar doğrultusunda gerçekleştirilir	Bilgi Teknolojileri Denetimi
Denetim türünün tabi olduğu sertifika düzeyine sahip iç denetçiler tarafından yürütülür.	İzleme Denetimi
A-2, A-3 ve A-4	Danışmanlık Faaliyeti
* Yeterli sertifika düzeyine sahip iç denetçi bulunmaması halinde, denetimin gözetimi faaliyeti, iç denetim birim başkanı veya A-2 sertifika düzeyine yükselmiş iç denetçiler tarafından da yürütülebilir.	

Yapılan düzenlemelere göre ilk sertifikalandırma derecesi, iç denetim mesleğinde beş yıl geçtikten sonra yapılacaktır. Söz konusu bu düzenlemeye göre (A-1) düzeyinde sertifika düzeyine sahip yeni atanmış bir iç denetçinin tam yetkinlik statüsü olarak değerlendirilebileceğimiz (A-4) düzeyine erişmesi için, ilk eğitim döneminde geçirdiği süre ve diğer gecikmeler hariç, oniki yıl geçmesi gerekli bulunmaktadır. Bu durumda ülkemizde daha uzunca bir süre sistem denetimi tam anlamıyla gerçekleştirilemeyecek ve performans denetimleri sadece Sayıştay tarafından yürütülmeye devam edilecektir.

2.3.4. Kurumsal Farkındalık Düzeyi

İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun yayınladığı verilere göre 2014 yılı itibariyle 2006 yılından bu yana 399 kamu idaresinde 2121 iç denetçi kadrosu tahsis edilmiştir. Söz konusu idarelerde 2014 yılı itibariyle 811 iç denetçi bulunmaktadır. Buna göre iç denetçi kadrolarının doluluk oranı %38'dir. Buna göre iç denetçi kadrolarının %62'si boştur.

İç denetçi kadrolarının etkin bir şekilde kullanılması ve iç denetim sisteminin yaygınlaşmasının sağlanması amacıyla Maliye Bakanlığınca iç denetçi kadrolarına atamaların yapılmasına ilişkin genelge yayınlamasına rağmen, kadroların kullanım oranında büyük bir farklılık doğmamıştır.

Bu sorun çeşitli sebeplerle açıklanabilir. Bu sebeplerin başında kamu idarelerinin iç denetim sistemi ve iç denetimin sağlayacağı faydalar konusunda henüz farkındalıklarının oluşmaması gösterilebilir.

Diğer bir sebep ise iç denetçilerin kamu idaresi üst yöneticileri tarafından gerçekleştirileceğinin 5018 sayılı KMYKK'da düzenlenmesine rağmen, ilgili kamu idaresinde üst yöneticinin değişmesi durumunda mevcut iç denetçinin değiştirilmesi tercihinin düzenlenmemesi ile ilgili olabilir.

3. İç Denetimin Etkinliğini Belirleyen Faktörler ve Ege Bölgesinde Bir Araştırma

3.1. İç Denetimin Etkinliğini Belirleyen Faktörlerin Değerlendirilmesine İlişkin Yapılan Çalışmalar

Dhamankar ve Khandewale (2003: 276- 79) iç denetimin etkinliğini belirleyen temel faktörleri; i) iç denetimin yasal ve profesyonel olarak tanınması ve paydaşların rolü, ii) iç denetim birim başkanının atanması, iii) denetim evreninin belirlenmesi, iv) denetim yetkisinin kaynağı ve iç denetçilerin yetkisi, v) iş kültürü, vi) raporlama, vii) geri bildirim başlıkları altında ele almışlardır.

Yazarlar, iç denetimin yasal ve profesyonel olarak tanınması açısından iç denetimin tüm kurum ve kuruluşlarda zorunlu hale getirilmesi önerisinde bulunurken; iç denetimin paydaşlarının rolü açısından ise, üst yöneticilere/denetim komitelerine etkin olmayan iç denetçileri görevden atma hakkının tanınması önerisinde bulunmuşlardır. Bununla birlikte profesyonel eğitimlerin gerekliliğinin altını çizmektedirler. İç denetim birim başkanlarının seçilmesi ile ilgili kriterlerinde ise yazarlar, iç denetçilerin kalitesinin önemine vurgu yapmışlardır.

Yazarlar, denetim evreninin belirlenmesi ile ilgili ortaya koydukları kriterde ise, denetim evreninin belirlenmesinde risk analizlerinin önemine vurgu yaparak, uygulamada denetim evreninin üst yönetici veya iç denetçiler tarafından gerekli analizler gerçekleştirilmeden belirlenmesinin önemli alanların denetim dışı kalacağını ifade etmişlerdir. Denetim yetkisinin kaynağı ve iç denetçilerin yetkisi başlıklı kriterde ise yazarlar, iç denetim yönergesi, plan ve programları ile denetim başlangıç toplantılarının önemini vurgulamışlardır.

İş kültürü kriteri ile iç denetim ekibinin, iç denetim mesleğinin itibarına ve kültürüne uygun bir şekilde kurulması gerektiğini; raporlama kriteri ile iç denetçilerce üst yönetime sunulan raporların anlaşılır olması gerektiğini; geri bildirim kriteri ile ise iç denetim raporları sonucunda önemli olanın raporların ne kadar tartışıldığı değil, raporlarda tespit edilen hususlara ilişkin uygulamaların bildirilmesi ve sonuçlarının takip edilmesi olduğunu ifade etmişlerdir.

Mihret ve Yismaw (2007: 470-84) tarafından Habeşistan'da bulunan bir yüksek eğitim kurumunda gerçekleştirilen çalışmada i) iç denetim kalitesi, ii) üst yönetim desteği, iii) kurumsal yapılar, iv) denetlenenlerin tutumları ile bu dört faktörün ortak etkisinin iç denetim etkinliğine etkisi araştırılmıştır. Araştırma bulgularına göre iç denetimin etkinliği dört faktörün karşılıklı etkileşimi ile sürekli gelişen dinamik bir süreç olarak tanımlanmıştır.

Alizadeh (2011: 955), İran şirketlerinde iç denetimin etkinliğini belirleyen faktörleri tespit etmeyi amaçlayan çalışmasında iç denetimin etkinliğini belirleyen faktörleri; i) kurumsal kriterler, ii) yönetsel kriterler, iii) iç denetçi karakteristiği ile ilgili kriterler, iv) çevresel kriterler şeklinde dört grupta ele almıştır.

“Kurumsal kriterler”; i) uygun kurumsal yapı, ii) yazılı amaçların varlığı, iii) yaptırımlarla korunma, iv) iyi bir iç denetim planı, v) iç denetim raporlarının kalitesi ele alınırken; “yönetsel kriterler” ile i) iç denetim kurumsal kurallarının oluşturulması, ii) denetim komitesinin varlığı, iii) üst düzey yöneticilerin iç denetim fonksiyonu hakkında bilgi sahibi olması, iv) üst yöneticilerin iç denetimden beklentilerini ortaya koyması, v) iç denetçilerin diğer yönetim birimleri ile ilişkileri hususları ele alınmıştır. “İç Denetçilerin Karakteristiği” faktörü ile i) iç denetçilerin eğitim düzeyi, ii) iç denetçilerin objektifliği, iii) dış denetçilerle eşgüdümlü çalışabilme, iv) profesyonel yeteneklere sahip olma, v) profesyonel etik standartlara uyum gösterme kriterleri ele alınırken “Çevresel Faktörler” ile i) iç denetim ulusal stratejisinin varlığı,

ii) üniversitelerde iç denetim eğitiminin yer alması, iii) sektörel özellikler, iv) iç denetim ve dış denetim işbirliğinin sağlanması konusunda ulusal stratejinin varlığı hususları ele alınmıştır. Araştırma sonucuna göre, iç denetimin etkinliğinin sağlanmasında kurumsal kriterlerin diğer tüm faktörlerden daha önemli olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Alzeban ve Gwilliam (2012: 1-12) tarafından Suudi Arabistan'da 79 kamu kurumunda, 442 kişilik örneklem ile gerçekleştirilen çalışmada, iç denetimin etkinliği ve i) iç denetimin yetkinliği, ii) iç denetim biriminin büyüklüğü, iii) iç denetçi ve dış denetçiler arasındaki ilişkiler, iv) üst yönetim desteği, v) iç denetim biriminin bağımsızlığı faktörleri arasındaki ilişkiyi test etmişlerdir. Araştırma bulgularına göre iç denetimin üst yöneticiler ve iç denetçilerce algılanan etkinliğinde en önemli faktör üst yönetimin iç denetime verdiği destektir.

Asya Ülkeleri Sayıştaylar Birliği tarafından yürütülen 9. ASOSAI Araştırma Projesi kapsamında, iki adet anket hazırlanmış ve bu anketler cevaplanmak üzere 45 üye ülke Sayıştay ve Maliye Bakanlıklarına gönderilmiştir. Anketlere toplam 26 ülkenin Sayıştay ve 18 ülkenin Maliye Bakanlığı katılmıştır. Araştırma sonuçlarına göre, iç denetim birimlerinin etkin bir biçimde işlemesi önündeki engeller; i) iç denetim biriminin yeterince bağımsız olmaması, ii) personelin nitelik ve nicelik olarak yetersizliği, iii) yönetim tarafından destek sağlanmaması, iç denetim biriminin sahiplenilmemesi, iv) sınırlı bütçe olanakları, v) yönetim tarafından denetim bulgu ve önerileri ile ilgili işlem yapılmaması, vi) iç denetim birim başkanlığının düşük bir pozisyonda bulunması, vii) daha üst birimlerin etkisi, viii) denetlenen idarelerle işbirliği yapılamaması, ix) denetlenen idarelerin denetimle ilgili negatif algısı şeklinde sıralanmıştır (Karaca, 2012: 118).

Şahin (2011: 371-74), ülkemizde iç denetim etkinliğinin artırılması amacıyla; i) iç denetim birimi ve iç denetim birim başkanlığı statüsünün tanımlanması, ii) iç denetim birimlerine kendi bütçelerini yönetme inisiyatifinin verilmesi, iv) İDKK'nun fonksiyonel yapısının bir danışma kurulu ve diğer hizmet birimleri şeklinde ayrıştırılarak yeniden düzenlenmesi, iii) İDKK'nun dış değerlendirme raporu ile iç denetim birim faaliyet raporlarını konsolidasyonu ile oluşturarak Maliye Bakanlığı'na gönderilen raporun Maliye Bakanlığı mali yönetim ve iç kontrol sistemine ilişkin raporla birlikte Sayıştay'a ve TBMM'ne göndermesi, iv) İç denetim-Sayıştay denetimi ilişkilerinin ve işbirliğinin yasal düzenlemelerle esaslara bağlanması, v) İDKK tarafından ortak hafıza ve kıyaslanabilirlik oluşturmak üzere iç denetim bilgi bankası oluşturması önerilerinden bulunmuştur.

Yereli ve Ünal (2012)'ye göre, yerel yönetimlerde iç denetimin temel sorunları i) üst yöneticilerin iç denetime olan ilgisizliği, ii) iç denetim ile birimler arası işbirliği eksikliği, iii) iç denetim kadrolarına atama yapılmaması, iv) iç denetçilerin kurumu ifşa edenler olarak görülmesi, v) iç denetçilere görevleri kapsamında yer almayan görevler verilmesi, vi) iç denetim ve teftiş kurulları görev çakışması, vii) iç denetimin bağımsızlığının sağlanamaması, viii) iç denetim ve dış denetim arasında işbirliği eksikliği, ix) dış denetim organının iç denetim organı gibi hareket etmek zorunda kalması, x) dış denetimin iç denetimi değerlendirme rolündeki yasal engel, xi) iç denetimin raporlama süreci ile ilgili sorunlar, xii) iç denetimin etkin bir izleme sistemine sahip olmaması şeklinde sıralanmıştır.

Gürkan (2009: 137-39), kamu iç denetçileri ile gerçekleştirdiği anket çalışması ile i) iç denetimin bağımsızlığı, ii) İDKK yapısına ilişkin sorunlar, iii) iç denetçi atamasına ilişkin sorunlar, iv) iç kontrol sisteminin geliştirilmesinde iç denetim uygulama sorunu, v) suistimal ve yolsuzlukla mücadelede iç denetim rolündeki belirsizlik, vi) iç denetim-teftiş birimleri/diğer denetim birimleri arasında görev karmaşasının bulunduğu ilişkine ve üst yöneticilerle gerçekleştirdiği anket çalışması ile kurumsal farkındalık düzeyinin düşük olduğuna ilişkin

durum saptaması çalışması gerçekleştirmiştir. Bu çerçevede i) iç denetimin fonksiyonel bağımsızlığa ve kurumsal farkındalığa ulaştıracak şekilde yeniden düzenlenmesi, ii) iç denetimin soruşturma yapma görevinin netleştirilmesi, iii) İDKK'nun kendisine verilen görev ve fonksiyonları icra edebilecek yapıya kavuşturulması önerilerinde bulunmuştur (Gürkan, 2009: 192-95).

Koçak ve Kavakoğlu (2010)'nun iç denetim faaliyetinin il özel idarelerindeki uygulamasının ne düzeyde olduğunu ortaya koymayı amaçladıkları ampirik çalışmalarına göre, iç denetim faaliyetinin prosedürel gerekliliklerinin mevcut olmasına karşın iç kontrol sisteminin iç denetçiler tarafından değerlendirilmesi konusunda üst yöneticilerin farkındalık düzeylerinin düşük olduğu sonucuna ulaşmıştır (Koçak ve Kavakoğlu, 2010: 119-48).

Bilge ve Kiracı (2010)'nun yaptığı çalışma sonuçlarına göre, iç denetçilerin bakış açısıyla iç denetimin Türk kamu sektöründe başarıyla uygulanabilmesinde rol oynayan faktörler; i) iç denetim olgusunu kavrama ve önemini anlama, ii) iç denetim farkındalık faaliyetleri ve iç denetimin idari konumu, iii) üst yönetimin desteği ve tutumu, iv) kurum içi algılama şeklinde tespit edilmiştir (Bilge ve Kiracı, 2010: 198). Araştırma bulgularına göre ankete katılan iç denetçiler, iç denetimin başarıyla uygulanmasına etki edecek faktörleri sırasıyla i) üst yönetimin desteği, ii) İDKK'nun konumu, iii) verilen mesleki eğitim yeterliliği, iv) mevzuatın yeterliliği şeklinde önem verdiklerini belirtmişlerdir (Bilge ve Kiracı, 2010: 193).

Akçay (2013) belediyelerde iç denetim sürecinin faaliyet sonuçları üzerindeki etkisini araştırmıştır. Buna ek olarak çalışmada iç denetimin etkinliğini etkileyen faktörler incelenmiştir. Araştırma sonucunda iç denetim süreci ile kurum faaliyetleri arasında bir ilişki olduğu sonucuna varılmıştır. Araştırma sonuçlarına göre, iç denetim ve iç kontrol sisteminin kurum ast ve üst personeli tarafından yeterince sahiplenilmemesi ve iç denetim konusunda kurum personelinin bilgi eksikliği iç denetimin etkinliğini engelleyen faktörler olarak ortaya koyulmuştur (Akçay, 2013: 51-70).

Bu çalışmada iç denetimin başarısını etkileyen faktörler arasında sıralanan iç denetimin bağımsızlığı, İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun yapısı ve konumu, kurumsal uygulamalar, iç denetçilerin mesleki yeterlilikleri ve atanmalarına ilişkin sorunlar ele alınmış ve bu sorunlara ilişkin değerlendirmeler Ege Bölgesi'ndeki kamu iç denetçilerinin cevapları çerçevesinde gerçekleştirilmiştir.

3.2. Araştırma Hakkında Genel Bilgiler

Yargısal örnekleme yöntemine göre seçilen örnekleme, Ege Bölgesi'nde bulunan kamu kurum ve kuruluşlarında görev yapan iç denetçiler oluşturmaktadır. Örneklem hacminin oluşturulmasında İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun internet sayfasında elde edilen bilgiler doğrultusunda, ilgili kurum ve kuruluşların internet sayfalarında yer verdiği iletişim bilgilerinden ve organizasyon şemalarından faydalanılmıştır. Bu bilgilerin elde edilmesinden sonra kontrol amaçlı olarak iç denetim birimlerine/iç denetçilere telefon ile ulaşılarak örneklem hacmi nicelik bakımından kontrol edilmiştir.

Bu ön araştırmaların sonucunda Ege bölgesinde 28 tanesi üniversite ve 31 tanesi yerel yönetimler düzeyinde olmak üzere toplam 59 iç denetçi bulunduğu bilgisine ulaşılmış ve bu kapsamda 59 kişilik örneklem hacmine ulaşılmıştır.

Araştırmada 28 sorudan oluşan anket formu hazırlanmıştır. Anket soruları iki bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde araştırmaya katılan deneklerine görev yaptıkları idari birim türü, sertifika düzeyleri, eğitim düzeyleri ve cinsiyetleri ve sorulmuştur. İkinci bölümde iç denetimin başarısını etkileyen faktörlere ilişkin sorulara yer verilmiştir. Bu faktörler iç denetimin

fonksiyonel bağımsızlığı (Cronbach α : ,731; N: 9), İDKK'nun yeterliliği (Cronbach α : ,699; N: 6) , kurumsal farkındalık (Cronbach α : ,712; N: 9) olarak belirlenmiştir.

Anket sorularından 24 tanesi 5'li Likert Ölçeğine ve 4 tanesi kategorik ölçeğe göre yapılandırılmıştır. Anket sorularının hazırlanmasında literatürde yer verilen çalışmalardan faydalanılmıştır.

Anket çalışmasının gerçekleştirilmesinde mümkün olduğunca yüz yüze anket uygulaması gerçekleştirilmesi, bununla birlikte zaman ve maliyet kısıtını da göz önüne alarak anket çalışmasının gerçekleştirilmesinde elektronik posta yolu ile anket uygulamasından da faydalanılması planlanmıştır. Anket çalışması 1 Ocak- 20 Şubat tarihleri arasında yüz yüze gerçekleştirilmiş ve uygulama sonucunda 43 kişiye ulaşılmıştır.

3.3. Araştırmanın Bulguları

Anket uygulamasından elde edilen veriler istatistik paket programı kullanılarak işlenmiş ve ankete katılan iç denetçilerin sertifika ve eğitim düzeyi, çalıştıkları idare türü ve cinsiyetlerine ilişkin temel bilgiler ile iç denetçilerin fonksiyonel bağımsızlık, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun yeterliliği ve kurumsal farkındalık hususlarına ilişkin değerlendirmeleri ile mesleki yeterlilik ve sertifika durumları hakkında çıkarımlara ulaşılmıştır.

3.3.1. Ankete Katılan İç Denetçiler Hakkında Bilgiler

Araştırmaya 43 iç denetçi katılmıştır. Araştırmaya katılan iç denetçilerin görev yaptıkları idare türü, cinsiyetleri ve eğitim durumları hakkındaki bilgilere Tablo 1'de yer verilmiştir.

Tablo 3: Ankete Katılan İç Denetçiler Hakkında Genel Bilgiler

İdare Türü	Sayı	Yüzde	Kümülatif (Yüzde)
Üniversite	21	48,8	48,8
Yerel Yönetim	22	51,2	100,0
	43	100,0	
Eğitim Düzeyi	Sayı	Yüzde	Kümülatif (Yüzde)
Lisans	38	88,4	88,4
Yüksek Lisans	5	11,6	100,0
	43	100,0	
Sertifika Düzeyi	Sayı	Yüzde	Kümülatif
A-1	2	4,65	4,65
A-3	2	4,65	9,30
A-2	39	90,7	100
	43	100	
Cinsiyet	Sayı	Yüzde	Kümülatif (Yüzde)
Kadın	11	25,6	25,6
Erkek	32	74,4	100,0
	43	100	

Yukarıda yer verilen Tablo 1'e göre ankete katılan iç denetçilerin %25,6'sı kadın ve %74'ü erkek olup; iç denetçilerin %38'i lisans mezunu iken sadece %5'i yüksek lisans mezunudur.

Araştırmaya katılan iç denetçilerin %21'i üniversite bünyesinde görev yaparken; %22'si il özel idaresi, büyükşehir belediyesi ve belediye toplamından oluşan yerel yönetim düzeyinde görev yapmaktadır.

3.3.2. İç Denetimin Fonksiyonel Bağımsızlığına İlişkin Sorunların Değerlendirilmesi

Ülkemizde iç denetimin bağımsızlığı; i) iç denetimin doğrudan üst yöneticiye bağlı bulunması, ii) iç denetim raporlarının doğrudan üst yöneticiye sunulması hususları ile güvence altına alınmak istenmiştir. Ancak bu durumun uygulamadaki etkinliği tartışmalıdır.

Buradan hareket ederek, ankete katılan iç denetçilere “**1. İdaremizde iç denetim biriminin hem idari hem fonksiyonel olarak üst yönetime bağlı olması iç denetimin bağımsızlığını zedelemektedir**” yargısını değerlendirmeleri istenmiştir. Bu değerlendirmeye göre ankete katılan iç denetçilerin %61,4’ü bu ifadeye katıldıklarını ifade ederken; %32,6’sı bu ifadeye katılmadıklarını belirtmişlerdir.

Tablo 4: İç Denetimin Bağımsızlığı İle İlgili İfadelere Verilen Cevapların Dağılımı (%)

İfadeler	Katılmıyorum		Fikrim Yok		Katılıyorum	
	N	%	N	%	n	%
1. İdaremizde iç denetim biriminin hem idari hem de fonksiyonel olarak üst yönetime bağlı olması bağımsızlığı zedelemektedir.	14	32,6	3	6,0	26	61,4
2. İç denetim faaliyetinin bağımsızlığını engelleyecek uygulamalar mevcuttur.	6	12,6	5	11,7	32	75,7
3. İdaremizde iç denetimin önündeki engelleri tanımlayıp değerlendiren yeterli mekanizmalar mevcuttur.	32	74,4	1	2,3	10	23,3
4. İdaremizde iç denetim biriminin üst yönetime her zaman açık ve doğrudan erişim olanağı bulunmaktadır.	14	32,0	2	4,7	27	63,3
5. İdaremizde İç Denetim İşlem Yönergesi ile tanımlanmış iç denetim faaliyeti öngörüldüğü şekilde uygulanabilmektedir.	12	27,9	2	4,7	29	67,4
6. İdaremizde üst yönetici onaylanan yıllık iç denetim programına zaman zaman müdahale eder.	26	60,4	10	23,3	7	16,3
7. İdaremizde üst yönetici iç denetim raporlarına zaman zaman müdahale eder.	39	90,7	2	4,7	2	4,6
8. İdaremizde iç denetim birimi, idaremiz üst yöneticisi dışında başka bir yönetim kademesinden de talimat alabilmektedir.	7	16,3	-	-	36	83,7
9. İdaremizde iç denetim birimimiz ihtiyaçlarını karşılayabilecek nitelikte, kendisine ait bir bütçeye sahiptir.	27	62,8	3	7,0	13	30,2

Bununla birlikte “**2. İdaremizde iç denetim faaliyetinin bağımsızlığını engelleyecek uygulamalar mevcuttur**” ifadesine verilen cevapların değerlendirilmesi anlamlıdır. Buna göre bu ifadeye ankete katılan iç denetçilerin %75,7’si bu ifadeye katıldıklarını belirtmişlerdir. Ankete katılan iç denetçilere “**3. İdaremizde iç denetimin önündeki engelleri tanımlayıp değerlendiren yeterli mekanizmalar mevcuttur**” yargısını değerlendirmeleri istendiğinde ankete katılan iç denetçilerin %74,4’ü bu yargıya katılmadıklarını ifade etmiştir.

Bu ilk değerlendirmelere göre iç denetçilerin iç denetçi statüsünü fonksiyonel bağımsızlığı sağlayacak yeterlilikte görmediklerini düşünmemize sebep olmaktadır. Nitekim Alizadeh (2011) iç denetimin başarısını etkileyen en önemli faktörün kurumsal faktörler (iç denetimin iç denetim planına göre yapılması, iç denetçilerin müdahalelerden korunması, yazılı amaçların varlığı, vs) şeklinde ortaya koymuştur. Dhamankar ve Khandewale (2003) ise iç denetimin başarısını etkileyen faktörleri ortaya koydukları çalışmalarında iç denetimin yasal ve profesyonel olarak tanınması, iç denetimin birim başkanının atanmasında objektif kriterlerin belirlenmesi, iç denetimin risk esaslı denetim planlarına göre yapılması, iç denetim yetkisi kaynağının iç denetim yönergesinde bulunması gerektiğinin önemine dikkat çekmiştir.

Farklı araştırmacılar tarafından yapılan bu çalışmalar ve ortaya koyulan bu faktörler iç denetimin statüsü ve iç denetimin fonksiyonel bağımsızlığı ile ilgili bulunmaktadır.

Bu çalışmada iç denetimin fonksiyonel bağımsızlığının değerlendirilmesinde iç denetim-üst yönetici arasında dengeli bir ilişkinin kurulması ve İç Denetim Koordinasyon Kurulunun ayırımına gidilerek iç denetimin mevcut statüsü hakkında bazı çıkarımlar yapılması amaçlanmıştır.

3.3.2.1. İç Denetim-Üst Yönetici Arasında Denge Kurulamaması

İç denetimin doğrudan üst yöneticiye bağlı olacak şekilde organize edilmesinden anlaşılması gereken; i) İç denetçilerin üst yönetici dışında başka birinden talimat almasının engellenmesi, ii) İç denetim biriminin arada herhangi bir hiyerarşik kademe yer almaksızın üst yöneticiye rapor ve bilgi sunabilmesi, iii) İç denetim plan, program ve raporlarının her türlü müdahaleden uzak tutulması gerekmektedir. Öte yandan iç denetim birim yöneticisinin, başta üst yönetici olmak üzere kamu idaresinin tüm üst yönetimine doğrudan ulaşabilmesi gerekir.

Bu amaçla ankete katılan iç denetçilere **“4. İdaremizde iç denetim biriminin üst yönetime her zaman açık ve doğrudan erişim olanağı bulunmaktadır”** ifadesini değerlendirmeleri istenmiştir. Ankete katılan iç denetçilerin %63,3’ü üst yönetime açık ve doğrudan erişim olanaklarının bulunduğunu ifade etmişlerdir.

Diğer bir önemli husus üst yönetimin iç denetim plan ve programları ile iç denetim raporlarına müdahale etmesi ile ilgili hususlardır. Bu amaçla ankete katılan iç denetçilere **“5. İdaremizde İç Denetim İşlem Yönergesi ile tanımlanmış iç denetim faaliyeti öngörüldüğü şekilde uygulanabilmektedir”**, **“6. İdaremizde üst yönetici onaylanan yıllık iç denetim programına zaman zaman müdahale eder”** ve **“7. İdaremizde üst yönetici iç denetim raporlarına zaman zaman müdahale eder”** ifadelerini değerlendirmeleri istenmiştir. Ankete katılan iç denetçilerin %66,4’ü iç denetimin İç Denetim İşlem Yönergesine göre önceden tanımlandığı şekilde yürütüldüğüne katıldıklarını ifade ederken; %60,4’ü iç denetim programına üst yönetim tarafından müdahale edilmediğini ve %90,7’si iç denetim raporlarına üst yönetim tarafından müdahale edilmediğini ifade etmişlerdir.

Bu durum aynı zamanda iç denetçilerce üst yöneticilerinin iç denetime verdiği destekten memnun olduklarına da işaret etmektedir. Mihret ve Yısmaw (2007), Bilge ve Kiracı (2010) ve Alzeban ve Gwilliam (2012) de çalışmalarında üst yönetim desteğinin iç denetim başarısı açısından en önemli faktörlerden biri olduğunu ortaya koymuşlardır.

“8. İdaremizde iç denetim birimi, idaremiz üst yöneticisi dışında başka bir yönetim kademesinden de talimat alabilmektedir” ifadesini değerlendirmeleri istendiğinde, ankete katılan iç denetçilerin %83,7’sinin iç denetim biriminin üst yönetici dışında başka yönetim kademelerinden talimat aldığını kabul ettikleri saptanmıştır.

Gürkan (2009: 147)’a göre kurumun yönetim yapısı içinde kurulan ve faaliyette bulunan iç denetim biriminin günlük iş ve işlemlerini kolaylaştırmak, gerek iç denetçilerin daha iyi şartlarda denetim faaliyetini gerçekleştirmek üzere, kendi karar alma süreçleri içerisinde iç denetimin ihtiyaçlarını zamanında karşılayabilmesi gerekir. Bunun için de iç denetim birimine, kamu idaresi bütçesinden ödenek tahsis edilerek harcama yetkisinin tanınması gerekir. Bu sayede, iç denetimin fonksiyonel bağımsızlığının tesis edilmesinin yanı sıra hesap verme sorumluluğu çerçevesinde kamu kaynağının kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden ve raporlanmasından da iç denetim birimi sorumluluk üstlenmiş olacaktır. İç denetim biriminin ihtiyaçlarının bütçe yönüyle başka bir birimin bütçesinden karşılanması uygulamada başka birimlerin iç denetim birimi üzerinde vesayet doğurabilecektir.

Ankete katılan iç denetçilere “**9. İdaremizde iç denetim birimimiz ihtiyaçlarını karşılayabilecek nitelikte, kendisine ait bir bütçeye sahiptir**” ifadesini değerlendirmeleri istendiğinde ise ankete katılan iç denetçilerin %62,8’i bu ifadeye katılmadıklarını belirtmişlerdir.

Esasen bu sorun iç denetim sisteminin genel bir sorunu olarak İç Denetim Koordinasyon Kurulunca İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı kapsamında gerçekleştirilen dış değerlendirme sonuçlarında da ele alınmıştır. Dış değerlendirme raporuna göre iç denetim birimlerine bağımsız bütçe tahsis edilmemiş olması nedeniyle iç denetim birimlerinin kurum içindeki itibarının olumsuz etkilendiği ve özel kalem müdürlükleriyle çatışmalar yaşandığı saptanmıştır.

Ancak bu sorun çözüm aşamasına girmiştir. Şöyle ki; 2014 yılı merkezi yönetim bütçe kanuna ekli E cetvelinde; idare bütçelerinde iç denetim hizmetleri için tefrik edilen ödeneklerin harcama yetkisi, iç denetim birim başkanlığı kurulan idarelerde iç denetim birim başkanı tarafından kullanılır hükmü ile 2014 yılından itibaren iç denetim birim başkanlarının harcama yetkilisi olacağı anlaşılmaktadır. Ancak, bütçe yetersizliği ile ilgili sorun iç denetim birim başkanlığı kurulamayan idarelerde devam edecektir.

3.3.2.2. İç Denetim Koordinasyon Kuruluna Bakış Açısı

Mevcut yapılanma içerisinde İDKK’nun değerlendirilmesi ile ilgili verilen ifadeler iç denetçilerin verdikleri cevaplar göz önüne alındığında İDKK’nun mevcut mali ve idari yapılanmasının yetersiz bulunduğu yönündedir. Buna göre ankete katılan iç denetçilerin 67,4’ü “**10. İDKK’nun mevcut mali yapısı iç denetimin gelişimi açısından yeterlidir**” ifadesine katılmadığını belirtirken; %76,7’si “**11. İDKK yeterli idari kapasiteye sahiptir**” ifadesine katılmadığını belirtmiştir.

Bilge ve Kiracı (2010) da çalışmalarında iç denetçilerin İDKK’nun konumunu iç denetimin başarısını etkileyen faktörlerden biri olarak değerlendirdiklerini ortaya koymuştur. Bu bakımdan Ege Bölgesindeki iç denetçilerin İDKK’nun idari ve mali yapısına ilişkin değerlendirmeleri paralellik arz etmektedir.

Buna karşın İDKK’nun üstlendiği temel fonksiyonlar bakımından yeterliliğine ilişkin geliştirilen ifadelerin iç denetçilerce değerlendirmesi genellikle olumlu yöndedir. Buna göre ankete katılan iç denetçilerin %67,4’ü “**12. İDKK tarafından hazırlanan standart ve rehberler iç denetimin gelişimi için yeterlidir**”, “**13. İDKK risk odaklı denetim yöntemlerinin geliştirilmesinde etkilidir**” ifadelerine katıldığını belirtmiştir.

Ancak ankete katılan iç denetçilerce Kurulun iç denetim-üst yönetici arasında yaşanabilecek olası anlaşmazlıklara çözüm üretme kapasitesi ve iç denetim-Sayıştay denetçileri arasında işbirliği sağlanması hususları olumsuz yönde değerlendirilmiştir. Buna göre ankete katılan iç denetçilerin %69,8’i “**14. İDKK iç denetim faaliyeti ile dış denetim faaliyeti arasında işbirliği sağlanması konusunda etkilidir**” ifadesine katılmadıklarını ve %72’si “**15. İDKK iç denetim birimimiz ile üst yöneticimiz arasında yaşanan anlaşmazlıkların giderilmesinde etkili bir rol oynar**” ifadesine katılmadıklarını belirtmişlerdir.

Nitekim Avrupa Komisyonu’nun Türkiye ilerleme raporlarında da bu hususa dikkat çekilmektedir. Buna göre 2007 yılına ilişkin Türkiye İlerleme Raporunda 32 nci fasıl mali kontrol başlığı altında İDKK’nun iç denetim hususunda önemli belgeler hazırladığına, ancak kurulun uyum ve koordinasyon görevinin daha ehil ve etkin bir işleyişi sağlayacak daimi nitelikli bir merkezi uyum birimine aktarılamadığına dikkat çekilmektedir (Avrupa Komisyonu,

2007: 76). Bu husus 2008 yılına ilişkin ilerleme raporunda da dile getirilmiştir (Avrupa Komisyonu, 2008: 86).

Bu çerçevede Kurul'un hukuki statüsüyle ilgili farklı öneriler getirilmektedir. Bunlardan birincisi Maliye Bakanlığı'na bağlı bulunması koşuluyla Kurula idari ve mali açıdan güçlendirilmesi alternatifi iken; diğeri Kurulun bir üst kurul şeklinde yapılandırılmasıdır. Kanaatimizce, Kurulun Maliye Bakanlığı bünyesinde bulunması, özellikle iç denetim uygulamasının son derece yeni bir uygulama olduğu ülkemizde iç kontrol sisteminin oluşturulması açısından etkili koordinasyonun sağlanması için önem arz etmektedir. Nitekim AB'nin önerisi de bu tür birimlerin Maliye Bakanlığı bünyesinde oluşturulması şeklindedir. Ancak, Kurulun daha etkin çalışabilmesi için idari ve mali açıdan güçlendirilmesi elzem bir konudur.

Tablo 5: İç Denetim Koordinasyon Kurulunun İşlevselliği İle İlgili İfadelere Verilen Cevapların Dağılımı (%)

İfadeler	Katılmıyorum		Fikrim Yok		Katılıyorum	
	n	%	N	%	n	%
10. İDKK'nun mevcut mali yapısı iç denetimin gelişimi açısından yeterlidir.	29	67,4	1	2,3	13	30,3
11. İDKK yeterli idari kapasiteye sahiptir.	33	76,7	1	2,3	9	21,0
12. İDKK tarafından hazırlanan standart ve rehberler iç denetimin gelişimi için yeterlidir.	11	25,6	3	7,0	29	67,4
13. İDKK risk odaklı denetim yöntemlerinin geliştirilmesinde etkilidir.	14	32,6	-	-	29	67,4
14. İDKK iç denetim faaliyeti ile dış denetim faaliyeti arasında işbirliği sağlanması konusunda etkilidir.	30	69,8	-	-	13	30,2
15. İDKK iç denetim birimimiz ile üst yöneticimiz arasında yaşanan anlaşmazlıkların giderilmesinde etkili bir rol oynar.	31	72,0	2	4,7	10	23,3

Bir diğör öneri ise, İDKK' nun merkezi uyumlaştırma birimi yerine denetim kurul veya komitesi rolünü üstlenmesi gerektiği yönündedir. Buna göre İDKK' nun iç denetim merkezi uyumlaştırma görevini yeni oluşturulacak merkezi uyumlaştırma birimine bırakması ve Kurulun Denetim Komitesi/ Kuruluna karşılık gelecek şekilde yeniden yapılandırılarak kamu iç mali kontrol sisteminin geliştirilmesi, iç denetimin etkinlik kazanması, denetim mesleğinin geliştirilmesi ve bağımsızlıklarının sağlanmasına yönelik danışmanlık yapması beklenmektedir (Örenay,).

3.3.3. Kurumsal Uygulamaların Değerlendirilmesi

Akçay (2013) çalışmasında üst yönetici desteğinin yetersiz olması ve kurum personelinin iç denetim konusunda yeterli bilgi düzeyine sahip olmaması iç denetimin önündeki en önemli engel olarak ortaya koyulmuştur.

Bu çalışmada ankete katılan iç denetçilerin %69,7'si idare üst yöneticisinin iç denetimi yönetim süreçlerinin tamamlayıcı olarak gördüğü fikrine, %65,1'i üst yönetimin iç denetimden beklentilerini açıkça ortaya koyduğu fikrine katıldıklarını ifade etmişlerdir.

Öte yandan üst yönetimin iç denetim raporlarına bakış açısının da olumlu yönde değerlendirildiği görülmektedir. Ankete katılan iç denetçilerin %76,8'i iç denetim raporlarında yer verilen önerilerin üst yönetim nezdinde kabul gördüğü fikrine katılırken, %68,4'ü üst yönetimin iç denetçilerin tespit ettiği eksiklikleri iyileştirmeye yönelik önerilere açık olduğu fikrine katıldıklarını ifade etmişlerdir.

Tablo 6: Üst Yönetime Bakış Açısının Değerlendirilmesi ile İlgili İfadelere Verilen Cevapların Dağılımı (%)

İfadeler	Katılmıyorum		Fikrim Yok		Katılıyorum	
	n	%	n	%	n	%
16. İdaremiz üst yöneticisi İç denetimi idarenin yönetim süreçlerinin tamamlayıcı bir parçası olarak görür.	11	25,6	2	4,7	30	69,7
17. Üst yönetim iç denetimden beklentilerini açıkça ortaya koyar.	13	30,2	2	4,7	28	65,1
18. İç denetim raporlarında tespit edilen hususlar ve geliştirilen öneriler üst yönetim nezdinde kabul görmektedir.	5	11,6	5	11,6	33	76,8
19. İdaremiz üst yöneticisi iç denetim raporlarını titizlikle değerlendirmektedir.	11	25,6	5	11,6	28	62,8
20. Üst yönetim iç denetçilerin tespit ettiği eksikliklerin iyileştirilmesine yönelik önerilere açıktır.	7	15,3	7	16,3	29	68,4

Üst yönetim desteğine ilişkin olarak olumlu yönde görüş bildirilmesine karşın operasyonel birimlerin iç denetim hakkında yeterli düzeyde bilgiye sahip olmadığı düşünülmektedir. Bu bulgu Akçay (2013)'ün kurum personelinin bilgi eksikliği sorununa ilişkin saptaması ile paraleldir. Buna göre Ankete katılan iç denetçilerin %67,4'ü **“22. İdaremizde çalışanlar iç denetçileri soruşturma yapan bir müfettiş olarak görmektedir”** ifadesine katıldıklarını belirtmişlerdir. Öte yandan ankete katılan iç denetçilerin **“23. İdaremizde operasyonel birim yöneticileri iç denetim uygulamasına direnmektedir”** ifadesine %72,0'nın katıldığı ve **“24. İdaremizde iç denetim raporlarında tespit edilen hususlar ve bunlara ilişkin geliştirilen öneriler operasyonel birimler nezdinde kabul görmemektedir”** ifadesine %67,4'ünün katıldığı gözlenmiştir.

Tablo 7: Operasyonel Birimlere Bakış Açısının Değerlendirilmesi ile İlgili İfadelere Verilen Cevapların Dağılımı (%)

İfadeler	Katılmıyorum		Fikrim Yok		Katılıyorum	
	n	%	n	%	n	%
21. İdaremiz çalışanları iç denetimin rolü ve sorumlulukları hakkında yeterli bilgi düzeyine sahiptir.	25	58,1	5	11,7	13	30,2
22. İdaremizde çalışanlar iç denetçileri soruşturma yapan bir müfettiş olarak görmektedir.	9	21,0	5	11,6	29	67,4
23. İdaremizde operasyonel birim yöneticileri iç denetim uygulamasına direnmektedir.	10	23,3	2	4,7	31	72,0
24. İdaremizde iç denetim raporlarında tespit edilen hususlar ve bunlara ilişkin geliştirilen öneriler operasyonel birimler nezdinde kabul görmemektedir.	10	23,3	4	9,3	29	67,4

Bu durumun söz konusu idarelerde operasyonel birimlerin iç denetim fonksiyonu hakkında yeterince bilgi sahibi olmamasından kaynaklandığı düşünülmektedir. Nitekim ankete katılan iç denetçilerin %58,1'i **“21. İdaremiz çalışanları iç denetimin rolü ve sorumlulukları hakkında yeterli bilgi düzeyine sahiptir”** ifadesine katılmadığını belirtirken; %30,2'si bu ifadeye katıldığını belirtmiştir.

Bu çerçevede operasyonel birimlerin iç denetimin rolü ve sorumlulukları hakkında daha fazla bilgilendirilmeleri gerekli görülmektedir. Farkındalık çalışmalarının gerçekleştirilmesinde üst yönetime ve özellikle iç denetçilere önemli ölçüde ihtiyaç bulunduğu düşünülmektedir.

3.3.4. Mesleki Yeterliliğe İlişkin Sorunlar

İç denetçilere üç yılda bir (A-1) düzeyinden (A-4) düzeyine kadar derecelendirilen (A) dereceli iç denetçi sertifikası verilecektir. İlk sertifikalandırma derecesi, iç denetim mesleğinde

beş yıl geçtikten sonra yapılacaktır. Söz konusu bu düzenlemeye göre (A-1) düzeyinde sertifika düzeyine sahip yeni atanmış bir iç denetçinin tam yetkinlik statüsü olarak değerlendirilebileceğimiz (A-4) düzeyine erişmesi için, ilk eğitim döneminde geçirdiği süre ve diğer gecikmeler hariç, on iki yıl geçmesi gerekli bulunmaktadır.

Ege Bölgesi iç denetimin ele alındığı bu araştırmaya göre Ege Bölgesi'ndeki iç denetçilerin iç denetim mesleğinde 7 yıllık bir geçmişe sahip olması sistemin tam anlamıyla işlerlik kazanabilmesi açısından 5 yıllık bir süreye daha ihtiyaç duyulduğuna işaret etmektedir. Nitekim iç denetçilerin %90,7 gibi önemli bir kısmının A-2 düzeyinde sertifika derecesine sahip olduğu bilinmektedir.

Bununla birlikte mesleki yeterlilik ve iç denetçilerin atanmaları ile sorunlar çerçevesinde ele alınması gerekli hususlardan bir diğeri yönetim sorumluluğu anlayışına paralel olarak adem-i merkezi olarak yapılandırılan iç denetim sisteminde iç denetçilerin atamaları ilgili idarenin üst yöneticisi tarafından gerçekleştirilmesidir. Ancak, iç denetçinin ilgili idareye atanmasından sonra üst yöneticinin değişmesi durumunda yeniden atamaya ilişkin özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu durumun tartışılması gereklidir.

Bu tartışmalarda Dhamankar ve Khandewale (2003) tarafından önerilen iç denetçilerin atanmasının zorunlu hale getirilmesi ancak etkin olmayan iç denetçilerin görevden alınabilmesi önerisi göz önüne alınmalıdır.

SONUÇ

Kamu kurumlarında iç denetim etkinliğini belirleyen faktörlere ilişkin bir durum saptaması yapmayı amaçlayan bu çalışmada Ege Bölgesi'nde mevcut üniversite ve yerel yönetimlerde görev yapmakta olan iç denetçilerle anket çalışması gerçekleştirilmiştir.

Anket çalışması iki bölümde yapılandırılmıştır. İlk bölümde iç denetçilere ilişkin demografik sorulara yer verilirken, ikinci bölümde iç denetimin etkinliğini belirleyen faktörlere ilişkin sorulara yer verilmiştir. Anket çalışmasının ikinci bölümünde yer verilen faktörler yazılı literatür araştırmasından elde edilen faktörlerdir. Buna göre yazılı literatüre göre iç denetimin etkinliğini belirleyen faktörler; iç denetimin fonksiyonel bağımsızlığı, merkezi uyumlaştırma biriminin fonksiyonelliği, üst yönetim desteği, kurumsal farkındalık, iç denetçilerin mesleki yeterliliği ve yetkinliği olarak belirlenmiştir. İlk dört faktöre ilişkin saptamalar ankete katılan iç denetçilerin 5'li Likert Ölçeğine göre yapılandırılmış sorulara verdikleri cevaplar çerçevesinde gerçekleştirilirken, iç denetçilerin mesleki yeterlilik ve yetkinliğine ilişkin saptama iç denetçilerin demografik bilgilerinin sorulduğu kategorik ölçeğe göre yapılandırılmış bir soruya verdikleri cevaplar çerçevesinde gerçekleştirilmiştir.

Anket çalışmasına Ege Bölgesi'nde mevcut olduğu saptanan 59 iç denetçiden 43 iç denetçi katılmıştır. Anket çalışmasından elde edilen veriler Excel programına işlenerek ankete katılan iç denetçilerin algısına göre iç denetimin etkinliğini belirleyen faktörlere ilişkin durum saptaması yapılmıştır. Buna göre ankete katılan denetçilerin %50'sinden fazlası üst yönetimin desteğini görmesine karşın fonksiyonel bağımsızlık ve operasyonel birimlerin farkındalığının yetersiz olduğu yönünde görüş bildirmişlerdir.

Elde edilen bulgulara göre ankete katılan iç denetçiler fonksiyonel bağımsızlığı engelleyen unsurlardan birisi iç denetçilerin hem fonksiyonel hem de idari olarak üst yönetime bağlı olarak çalışmasıdır. Bu sorunun çözümü uluslararası iç denetim standartları ile AB yaklaşımına uyum sağlanması açısından gerekli düzenlemelerin yeniden ele alınmasıdır. Buna göre iç denetimin fonksiyonel bağımsızlığının sağlanması amacıyla kamu idareleri bünyesinde denetim komisyonlarının oluşturulması gerekli görülmektedir. Bu sayede iç denetim

birimlerinin/iç denetçilerin fonksiyonel hiyerarşi olarak denetim komitelerine bağlı olmaları; idari hiyerarşi olarak üst yönetime bağlı olmaları sağlanmış olacaktır. Esasen uluslararası iç denetim standartları ve AB yaklaşımı bu konuda esnek yaklaşımlar getirmektedir. Buna göre gerekli önlemlerin alınması, bağımsızlığın sınırlarının açık ve net bir şekilde çizilmesi durumunda idari ve fonksiyonel olarak ayrı hiyerarşik yapıların oluşturulmasına ilişkin bir zorunluluk bulunmamaktadır. Ancak ülkemiz kamu idarelerindeki yerleşik yönetim kültürü bu hiyerarşik yapılanmaları zorunlu kılmaktadır.

Fonksiyonel bağımsızlıkla ilgili önemli bulgulardan bir diğeri ise iç denetçilerin başka yönetim kademelerinde de talimat alması ve bütçelerini yetersiz görmeleri olmuştur. Bu iki sorunun da karşılıklı etkileşimde bulunduğu ön kabulünden hareketle 2014 yılından itibaren iç denetim birim başkanlıklarına harcama yetkilisi statüsü verilmesi önemli bir gelişmedir. Ancak yılı bütçe kanununda iç denetim birim başkanlıklarına harcama yetkilisi statüsünün verilmesi ile söz konusu başkanlıkların mali hizmetlere faaliyet raporu düzenlemeleri gerekecektir. Bu durumun mali hizmetler birimi ile iç denetim birimleri arasında bir güç savaşı doğurma ihtimali vardır. Bu sebeple, iç denetim birimlerinin harcama yetkilisi statüsü kazanması olumlu bir gelişme olarak nitelendirilmesine rağmen, iç denetim biriminin düzenlediği faaliyet raporu mali hizmetler birimine vermesinin önüne geçilmesi, bunun yerine raporlarını denetim komitesine sunmaları hususunun düzenlenmesi yerinde bir uygulama olacaktır.

Öte yandan iç denetim birim başkanlarına harcama yetkilisi statüsü verilmesi ile ilgili diğer bir sorunlu alan iç denetim birim başkanlığı bulunmayan idarelerle ilgilidir. Henüz iç denetçi kadrosunun tamamını kullanmayan, bir iç denetçi ile faaliyetlerine devam eden idarelerin varlığı göz önünde bulundurulduğunda iç denetçi kadrolarının idarelerce kullanılmasına ilişkin alternatif çözümlerin üretilmesi gerektiğine işaret etmektedir.

İç denetimin fonksiyonel bağımsızlığı ile ilişkilendirilebilecek hususlardan bir diğeri iç denetçilerin İç Denetim Koordinasyon Kuruluna bakış açıları olmuştur. Anket çalışmasına katılan iç denetçilerin %50'den fazlası İDKK'nu standart ve rehberler oluşturma, eğitim faaliyetlerinin koordine edilmesi gibi konularda yeterli görmesine rağmen idari ve mali yapısı yönünden yetersiz görmektedir. Bununla birlikte ankete katılan iç denetçilerin %50'den fazlası Kurulun üst yönetici ile iç denetçi arasında yaşanabilecek çatışmalarda işlevsel olabileceğine inanmamaktadır.

Tarafımızca, Kurulun üst yönetici ile iç denetçi arasında yaşanabilecek sorunlarda çözüm üretebilecek işlevselliğe sahip olmadığı düşüncesi iç denetçilerin fonksiyonel bağımsızlığa ilişkin algılarını olumsuz etkilediği yönünde değerlendirilmektedir. Kurulun idari ve mali yapı açısından da güçsüz görülmesi İDKK'nun fonksiyonel ve hukuki yapısının yeniden ele alınması tartışmalarını gündeme taşımaktadır.

Buna göre Kurulun yeniden yapılandırılması ile ilgili önerilerden iç denetim sistemine ilişkin temel politika ve standartların oluşturulma işinin Maliye Bakanlığı bünyesinde kurulacak, idari ve mali açıdan güçlü yeni bir İç Denetim Koordinasyon Kurulu'na verilmesi; kamu idarelerinde oluşturulacak denetim komitelerine paralel; iç denetim raporlarının uygulanmasını sağlayan, uygulamada yaşanan sorunları Maliye Bakanlığına raporlayan merkezi bir denetim komitesinin kurulması önerisi tarafımızca desteklenmektedir.

Ankete katılan iç denetçilerin %50'sinden fazlası kurumsal uygulamalar çerçevesinde ele alınan faktörlerden üst yöneticilerinin iç denetim raporlarına önem verdiği yönünde görüş bildirirken; operasyonel birimlerin iç denetim konusunda yeterli bilgi ve farkındalığa sahip olmadıkları yönünde görüş bildirmişlerdir. Operasyonel birimlerde iç denetim farkındalığının sağlanmasında en önemli görev iç denetçilere düşmektedir. Bununla birlikte pek çok kamu

idaresinde yeterli sayıda iç denetçi atanmaması sebebiyle iç denetim biriminin kurulamaması ve dolayısıyla iç denetim birim başkanlığı ve bütçesinin bulunmaması sebepleri ile iç denetçilerin görev aldıkları idarelerdeki statüleri operasyonel birimlerin gözünde farklılaşmaktadır. Bu durumda farkındalığın oluşmasında en önemli engellerden biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu sebeple iç denetim birimlerinin kurulmasına ilişkin alternatiflerin düşünülmesi gerektiğinin tekrar altı çizilmektedir.

İç denetimin etkinliğini belirleyen faktörler bakımından diğer bir önemli husus iç denetçilerin mesleki yeterlilikleri ve yetkinlikleri ile ilgilidir. Yapılan araştırmaya göre ankete katılan iç denetçilerin %90'lık kısmı A-2 düzeyinde sertifika sahibi iç denetçilerinden oluşmaktadır. Bu durum kamu idarelerinde performans denetimine yeni geçildiği, sistem denetimine geçilmesi için en az 1 yıllık daha süreye ihtiyaç duyulduğu anlamına gelmektedir. Ancak bu sorunun sadece bölgesel değil, ilke genelinde yaşanan bir sorun olduğunun da altı çizilmelidir. Bu bakımdan, ülkemizde iç denetim, uygulamaya başlanmasından bu yana sekiz yıllık bir geçmişe sahip olmasına rağmen, henüz geçiş sürecinde olan bir sistem olma özelliğini korumaktadır.

İç denetimin etkinliğini belirleyen bu sorunların gündemde tutulması ve tartışılmaya devam edilmesi ülkemizde iç denetim sisteminin etkili bir şekilde yerleştirilmesinde ve başarılı uygulamaların artırılmasında en önemli faktörlerden birisi olacaktır.

KAYNAKÇA

- Akarkasu, Nahit (2000), *Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler*, Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi Yeterlik Etüdü, İstanbul.
- Akçay, Serkan (2013), “Türkiye’de İç Denetim Sürecinin Kamu Kurumlarının Faaliyet Sonuçları Üzerindeki Etkinliği: Belediyeler Üzerine Bir Değerlendirme”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, C.15, S.1, 51-70.
- Alizadeh, Nadi (2011), “The Criteria of Implementing and Employing the Effectiveness of Internal Auditing”, *Australian Journal of Basic and Applied Sciences*, 5(12), 955-62.
- Alzeban, Abdulaziz ve David Gwilliam (2012), “Perceptions of Managers and Internal Auditors as to Factors Affecting the Effectiveness of Internal Audit in the Public Sector”, paper presented at the 10th European Academic Conference on IA and Corporate Conference on IA and Corporate Governance, April, <http://www.iacmaster.it/iacgconference2012/wp-content/uploads/2012/04/aziz-gwilliam.pdf>, 01.01.2014.
- Bou- Raad, Giselle (2000), “Internal Auditors and A Value-Added Approach: The New Business Regime”, *Managerial Auditing Journal*, 15 (4), 182-87.
- Badara, Mu’azu Saidu ve Siti Zabedah Saidin (2013), “The Relationship Between Audit Experience and IA Effectiveness in the Public Sector Organizations”, *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 3(3), July, 329-39.
- Bilge, Semih ve Murat Kiracı (2010), *Kamu Sektöründe İç Denetim ve İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler (Kamu İç Denetçileri Üzerine Bir Araştırma)*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Davies, M.B.T. (1956), “Objectives of Internal Auditing”, *The Accounting Review*, 31(2), April, 227-33.

- Doğmuş, Didem (2010), *Avrupa Birliği'nde İç Denetim Sistemi*, T.C. Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Araştırma ve İnceleme Serisi: 2, Ankara.
- European Commission (2006a), *Glossary of Definitions Used by the Commission in the Framework of PIFC*.
- European Commission (2006b), *Welcome to the World of PIFC Public Internal Financial Control*,
http://ec.europa.eu/budget/library/documents/overviews_other/brochure_pifc_en.pdf,
Erişim Tarihi: 01.01.2014.
- Gürkan, Nazmi Zarifi (2009), *Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı*, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Isparta.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu (2012), *Kamuda İç Denetim Faaliyetinin İlk Beş Yılı*, Ağustos, Ankara.
- _____ (2013), *Kamu İç Denetim Rehberi*, Ankara.
- _____ (2013), *2014-2016 Dönemi Kamu İç Denetim Strateji Belgesi*, Ankara.
- _____ (2014), *İdareler İtibariyle Güncel Dolu-Boş İç Denetçi Kadro Sayıları*, www.idkk.gov.tr, 02.03.2014.
- Kaya, H.A. (2005), "İç Denetim Sistemi", Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma konulu 20. Türkiye Maliye Sempozyumu (23-27 Mayıs) Bildiriler Kitabı, Pamukkale Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Yayını No: 1, 97-106.
- Kesik, Ahmet (2005), "5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi", *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(1), 94-114.
- Koçak, Süleyman Yaman ve Tamer Kavakoğlu (2010), "İl Özel İdarelerinde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma", *Sayıştay Dergisi*, S. 77, 119-48.
- Melville, Rob (2003), "The Contribution Internal Auditors Make to Strategic Management", *International Journal of Auditing*, Vol. 7, 209-22.
- Mihret, Dessalegn Getie ve Aderajew Wondim Yismaw (2007), "Internal Audit Effectiveness: An Ethiopian Public Sector Case Study", *Managerial Auditing Journal*, 22(5), 470-84.
- Nordin van Gansberghe, Cecillia (2005), "Internal Audit Finding Its Place in Public Financial Management", *The World Bank*,
- Office of the Auditor General of Canada (1992), *Internal Auditing in a Changing Management Culture*, 2nd Printh, Ottawa, Ontario.
- Örenay, Hami (2010), "Kamu İç Mali Kontrol Sistemi (KİMK) ve Türkiye Uygulaması", *Dış Denetim*, Temmuz-Ağustos-Eylül, 139-144.
- Özeren, Baran (2000), *İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları*, İnceleme, Sayıştay Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 8, Ağustos, Ankara.
- The Institute of Internal Auditors, *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*, www.theiia.org, 05.05.2014.

Şahin, Elif Ayşe (2011), *İç Denetimin Kamu Mali Karar Alma Süreçlerine Etkisi*, Seçkin Yayınları, Ankara.

Yereli, Ahmet Burçin ve Mesut Ünal (2012), “Yerel Yönetimlerde İç Denetim Sisteminin Yapısal Sorunları”, V. Yerel Yönetimlerin Mali Yönetim Forumu (25-25 Kasım), Ankara,

http://193.25.125.6/Yerel_Yonetimler_Forumu_2012/Sunum_Metinleri, Erişim Tarihi: 01.01.2014.