

KAMUDA KARAR ALMA - İÇ DENETİM İLİŞKİSİ: GÜVENCE VERME, DANIŞMANLIK VE YÖNETİME DEĞER KATMA FONKSİYONLARI AÇISINDAN BİR DEĞERLENDİRME

THE DECISION MAKING PROCESS IN PUBLIC SECTOR- INTERNAL AUDIT RELATIONSHIP AN ASSESSMENT IN TERMS OF ASSURANCE, CONSULTANCY AND ADDING VALUE TO MANAGEMENT FUNCTIONS

İbrahim Atilla ACAR*, Elif Ayşe ŞAHİN İPEK**

* Prof. Dr., İzmir Katip Çelebi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

** Yrd. Doç. Dr., İzmir Katip Çelebi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi elifasahin@gmail.com

ÖZ

İç Denetim geleneksel kontrol yöntemlerinden farklıdır. Risklerin belirlenmesi, alınacak önlemler, sürecin yönetilmesi ve sonuçta kurumsal hedeflere ulaşılması esastır. İç denetim konusunda farkındalık yükseldikçe değer katma ve danışmanlık fonksiyonları daha önem kazanacaktır. Kurumun her türlü kararları için önemli olan bu iki fonksiyon, kurumların başarısı açısından da önem taşımaktadır. Karar alma süreci doğru kararı vermeye odaklanırken, iç denetim bu kararın gerçekleşmesine katkı sağlayabilmelidir. Danışmanlık ve yönetime değer katma fonksiyonu bu açıdan ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Karar almak, iç denetim, yönetime değer katma, yönetim danışmanlığı

Jel Kodları: H61, H83, D73, M42

ABSTRACT

Internal Audit is different from traditional control methods. Identifying risks, precautions to be taken, managing process and finally achieving the corporate goals is essential. The higher the awareness about internal audit, the more important adding value to management and consultancy functions will be. These two functions which are important for all decisions made by corporate, are also important for the success of corporations. While decision making process is focused on making the right decision, internal audit must be able to contribute to the realization of this decision. Consultancy and adding value to management functions are discussed in this regard.

Keywords: Decision Making, Internal Audit, Adding Value to Management, Management Consultancy

Jel Codes: H61, H83, D73, M42

GİRİŞ

Devlet, başta bireysel olarak çözülemeyen toplumsal faaliyetlerin yürütülmesi, düzenin sağlanması ve bir arada yaşamının temellendirilmesi için oluşturulmuş bir yapıdır. Bunun için organizasyonlar ve kurumlar oluşturulur. Bir kısmı bireysel katılım ile sağlanan kamusal işlerin çekip-çevirilmesi konusu, aynı zamanda aynı ve nakdi yükümlülükleri de beraberinde getirecektir. Bireylerin kendi varlıklarından vazgeçmiş oldukları “her kuruş” değerini yerini bulması, uygun kullanılması, hesabının verilmesi ve en nihayetinde bir “fayda” üretilmesi esastır. Sadece çıktıya odaklanıp beklenen faydanın göz ardı edilmesi söz konusu olmayacağı gibi, fayda adına yüksek maliyetlerin de göze alınması doğru olmayacaktır. Kaynakların ve ihtiyaçların yönetilmesinde bir kabul edilebilir seviye mutlaka oluşturulacaktır. Bunun da ne şekilde belirleneceği, siyaset biliminin en eski araştırmalarından birisi durumundadır.

Makale kapsamında ele alınan husus bitmiş bir sürecin, geleneksel anlamda sorgulanması değil;

sürecin baştan sona yönetilmesi ve gözetilmesi ile ilgilidir. Buna göre makro politikaların oluşturulmasından, kurumların bu doğrultuda harekete geçirilmesine; Kurumların bütçe talebinden kaynakları nasıl kullandığı ve hedeflerine ne ölçüde ulaştığının belirlenmesine bir “iç denetim süreci”nin etkisi ve katkısı incelemeye konu edilecektir.

Çalışma, karar alma süreci ve iç denetim fonksiyonunu birlikte irdelemesi açısından önemlidir. Özellikle iç denetimin önemli iki unsuru olan danışmanlık ve yönetime değer katma konusunun, kurumsal süreçlerde nasıl bir işlev üstleneceği tam açık değildir. Bu konunun da çalışma kapsamında ele alınması literatür açısından da bir katkı olarak görülmelidir.

1. KAMUSAL KARAR ALMA

Kamusal karar alma süreci öncelikle ekonomik kaynakların yönetimine ilişkindir. Bir ihtiyacın giderilmesi ya da bir fayda üretilmesi şeklinde ortaya

çıkan bu durum, kamu ekonomistleri tarafından sosyal faydanın maksimizasyonuna yönelik gerçekleştirilen faaliyetler olarak da tanımlanmaktadır. Bu durum devletin tam kamusal nitelikli mal ve hizmet üretimine yönelik meşru zemini oluşturmasını kolaylaştırmaktadır. Öte yandan sosyal faydası yüksek olan faaliyetlerin de teşvik edildiği ve bu konuda devletin düzenleyici rol oynadığı görülmektedir.

Devlet her ne kadar yapsa da yaptırsa da bir kamusal kaynak kullanarak hizmetin gerçekleşmesini sağlamaktadır. Peki bu kaynaklar hangi alanlar için, ne ölçüde kullanılacaktır? Bir de günün sonunda maliyet fayda analizi yapıp, hizmetin ve tahsis edilen kaynağın sorgulanması hususu var ki bu alan tamamen performans odaklı yeni standartlar oluşturulmasını; raporlama ve düzeltici işlemler ile hedefin tutturulmasına odaklanılan bir sürece işaret etmektedir. Amaç ve araçların uygunluğunu kontrole yarayan standartlar ise günümüzde kamusal faaliyetlerde performansın artırılması, etkinliğin sağlanması arayışları içerisinde şekillenmiş ve diğer bir adım olan bu ölçütlere ulaşma konusunda denetim fonksiyonu yeniden tanımlanmıştır.

Denetim faaliyetleri beklenen ve beklenmeyen sonuçların karşılaştırılması, sapmaların ölçülmesi performans yönetimi, risk yönetimi, stratejik yönetim gibi yeni yöntemlerin kullanılmasını zorunlu hale getirmektedir. Devlet şüphesiz bu incelemeyi yaparken iç ve dış paydaşların baskısına maruz kalacaktır. Eninde sonunda bir takım sosyal ve ekonomik amaçlara ulaşmak için gerçekleştirilen bir eylem belki beklenmedik bir baskı grubu faaliyeti sonucunda akamete uğrayacaktır.

Yine de karar alma için, devletin ya da herhangi bir işletmenin, bir karar biriminin teknik, ticari, mali, güvenlik ile planlamadan denetime kadar tüm yönetsel işlevlerinin gerçekleşmesinde geçerliliği ve önemi olan yönetsel bir araç (Çoker, 1996: 135) olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Mali kararların alınması, alınan kararların uygulanması ve sonuçların denetimi bir bütçe faaliyetidir. Bilindiği gibi kamu bütçesi; gelecek bir döneme ilişkin devlet ve diğer kamu tüzel kişilerinin gelir ve gider tahminlerini gösteren; gelirlerin toplanması giderlerin yapılmasına ilişkin parlamentonun hükümete yetki ve izin verdiği kanuni bir belgedir. Bu kanuni belge ile hangi hizmetlere ne kadar kaynak ayrılacağı ortaya konmaktadır. Peki, bu kararlar nasıl alınmaktadır?

Mali kararların alınmasında temel tek bir soru vardır: belirli bir miktar kaynak neden, hangi gerekçe ile şuraya değil de buraya harcanmıştır? Sorgulanacak olan budur. O zaman farklı bir sorun daha ortaya çıkmakta ve az kamu kaynağı kullanan nasıl ikna edilmiştir ya da hep bir ürüne ya da bir çıktıya yönelik kaynak kullanımına bu şekilde, sürekli müsaade edilecek midir? Belki de benzer işlevi yürüten kamu idarelerinden birinin az diğerinin fazla bütçe kullanması bir sorun olarak algılanacak ve bunun bir

sonu olacak mıdır? O halde bütçe önce bir çatışma ve tercihlerle de bir uzlaşmayı getirecektir. Böylece çevresel şartlar ile politik ve mali hedeflerle sınırlandırılmış bir kaynak dağılımından söz etmek mümkündür. Burada kritik olan husus bu sürece hangi mekanizmaların hakim olduğu ve bu mekanizmaların meşruluğu sorunudur. Meşruiyet, işlerlik ve işlevsellikle tamamlandıkça etkinlik ve fayda artacaktır.

Şimdilerde demokratik sistemlerde, hükümetin toplum tarafından karar verilen sınırlar dahilinde kendisine verilen görevleri yerine getirmesi daha da önemsenmektedir (Arın, 1999:2). Söz konusu görevler kamu politikası hedefleri şeklinde biçimlendirilmektedir. Bu politika hedeflerinin önemli bir kısmı vergi ve benzeri gelirler ile borçlanmadan oluşan önemli bir mali kaynağı gerektirmektedir (Campo, 2007:53) Bu açıdan kamu bütçesi sadece paranın harcanmasına yetki verilmesi değil; aynı zamanda tahsis edilen kaynaklarla belirli kamusal hedeflere ulaşılması açısından bir araç olmaktadır. Ancak bununla birlikte, kamu bütçesi, sınırlı kaynakların paylaşımı konusunda farklı kamusal hedeflerin rekabet ettiği politik bir çevrede şekillenir (Fölcher,2007:110). Hem, daha çok vergi ve borçlanma sürdürülebilir bir tercih olarak görünmemektedir.

Bu sebeple yeni vergiler, ceza ve faizler, teşebbüs ve rant gelirleriyle geliri çoğaltmak yerine tasarruf ve etkin kaynak kullanımının öne çıktığı bir dönemin şartları ve süreçleri değerlendirilmelidir.

Ancak, sınırlı mali imkanlar dahilinde çatışan ihtiyaçlar arasında seçim yapılması zorluğu dolayısıyla, bütçeleme sürecinde pazarlık unsuru her zaman var olmuştur. Zira, apolitik bir bütçe süreci düşünülemez. Ancak, kaynak dağılımı ile ilgili bu kararlara ağırlıklı olarak pazarlık sürecinin hakim olması önemli programların bütçe dışına çıkarılmasına neden olacaktır.

Bu temel düşünceye dayanan arayışlar, siyasi faktörlere sıkı sıkıya bağlı bulunan bütçesel kararları harcama programlarının etkinlik ve verimlilik kriterlerine göre değerlendirildiği kararlarla değiştirmeyi amaçlamıştır. Ancak bu yöntemin karmaşıklığı ve bazen de sosyal fayda gerekçesiyle önceliklerin sırasının değişebildiği bir gerçektir. Bununla birlikte harcama kalemlerinin etkisinin ölçülmesi ve bunların da politika önceliklerindeki yerinin sorgulanması, amaçlarla ne ölçüde örtüşüğünün tartışılması gerekli hale gelmektedir.

Buna göre denilebilir ki kamuda mali karar alma süreçlerinden beklenen alternatif kullanımlar arasından amaca en uygun kaynak dağılımını gerçekleştirmektir. Bu beklenti, toplam kaynaklar sınırlı olduğundan bu kaynakların belirli bir dönemde alternatifler arasında dağılımında kamusal faaliyetlerin yerine getirilmesinde belirli miktardaki kamu parasının yaratacağı etkinin gözetilmesi gerektiği

düşüncesine dayanmaktadır. Nitekim bu amaçla, II. Dünya Savaşından sonra, çeşitli bütçe teknikleri üzerinde çalışılmıştır.

Devlet bir takım ekonomik, sosyal amaçlara ulaşmak üzere devlet bütçesi vasıtası ile ona ilişkin unsurların tümünü kapsayan harcama alanları arasında bir tercih yapmak zorundadır. Bununla birlikte kamu sektörü bu kararları alırken çok daha geniş bir çevrenin etkisi altındadır.

Buna göre kamu kesiminde kaynakların kullanımı ile ilgili söz konusu kararlar başta Anayasa, bütçe kanunu, ilgili diğer kanunlarla düzenlenmektedir. Sonra ilgili iç tüzük ve yönetmelikler şeklinde sıralayabileceğimiz ülkenin yasal ve kanuni alt yapısı; küreselleşen dünyada uluslararası platformda ekonomik uyumun gerekliliğinden doğan uluslararası standartlara uyum, uluslararası anlaşmalar devreye girmektedir. Ülkenin mali kararın alındığı zaman itibarıyla makroekonomik durumu gibi sosyal ve ekonomik faktörlerin yanı sıra; demokratik katılımcılar (vatandaş, bürokrasi, parlamento) şeklinde sıralayabileceğimiz geniş bir çevre içerisinde şekillenmektedir. Buna bir de kurumların “hizmet aşkı” eklendiğinde bütçe imkanları zorlanmaktadır (Davis-Wildavsky,1966:530).

Bütçe bir yanıyla süreç, öte yanıyla da imkanlarla sınırlıdır. Süreç, politika belgelerinin oluşturulmasıyla başlayıp siyasi iktidarın bütçe önceliklerini oluşturmasıyla devam eder. Siyasilere politika metinleri parti programları, kalkınma planları, orta vadeli programlarla uyumlu olmalıdır. Bu yönde oluşturulan eylem planlarına kurumlar da bütçelerine esas teşkil edecek stratejik planları ile katılmaktadır. Bütçe plan ilişkisi açısından stratejik planların onayı ve plan hedeflerinin bütçelendirilmesi de ilgili bakanlık insiyatifindedir. Sonuçta kurumların gerçekleşen hedefleri iktidarın makro politikaları ile uyumlu olmalıdır. Kurumların bu süreçte hem bütçe hedeflerini tutturmak hem de etkin bir kamusal hizmet vermek gibi bir misyonu olacaktır.

Bütün bu süreçler tek başına bir kamusal yöneticinin insafına bırakılamaz. Gözlem, raporlama, denetim ve hesap verme kurum içi faaliyetlerle de gözlenmeli ve yönetilmelidir. İç denetim bu misyona uygun bir birimdir. Sorumlulukları dahilinde, kurumun varoluş gayesine de uyumlu alınan kararları bilmesi, süreçlerde gözlemci olması, kurumun etkin bir faaliyet sergilemesinde de önemli olacaktır.

İç denetçinin kurumun yönetim kararlarındaki gereklilik ve kısıtları, öncelikleri ve önemli işleri bilmesi onun danışmanlık ve değer katma işlevinde daha etkin olmasını sağlayacaktır. Uygunluk ve yerindelik denetimi iç denetimin görevinin sadece bir parçasıdır. Bu denetim yerinde bir deyimle “kadavra üzerinde çalışmaktır.” Oysa iç denetimden beklenen öncelikle “önleyici faaliyetler”dir. Sistem kurulması ve kurulan sistemin de nesnel bir güvence sistemi taşıdığını beyanı iç kontrol sistemidir. Bu açıdan

değerlendirildiğinde iç denetimin süreçten bağımsız sadece kontrol odaklı olması beklenen çıktıdan sapsulara yol açacaktır.

Bu çerçevede bütçe tekliflerinin hazırlanmasında harcaması kuruluşlar için temel davranış kuralı ödenek taleplerinin ne aşırı büyüklükteki tutarlarda ne de çok düşük tutarlarda belirlenmemesi esasıdır.

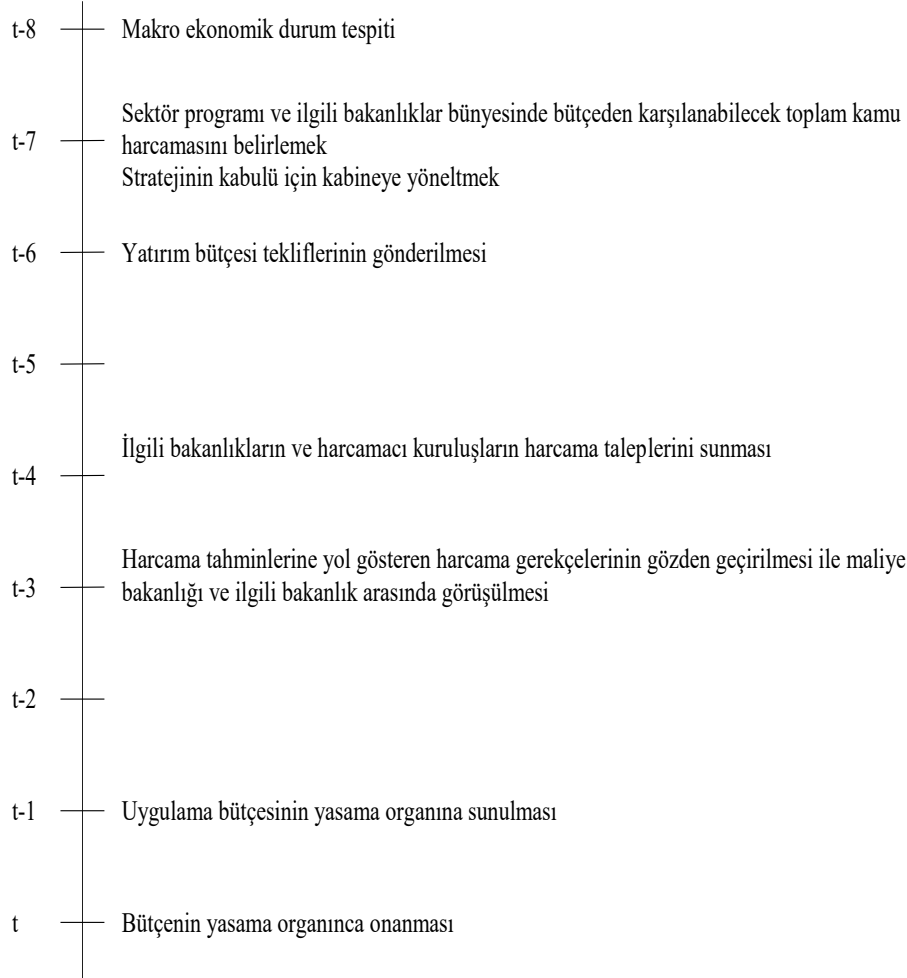
Bu değişimin temel unsuru olarak yönetsel ve mali sorumluluk ve yetkiyle donatılan kurumların sürece katılmalarının sağlanmasıyla yöneticiye yönetim yetkisi şeklinde ifade bulan özel sektör yöntemlerinin uygulanması gerekliliği gösterilmektedir. Bununla birlikte, kamu kaynağı kullanımı yetkisi verilen kurumların kaynakları ne derecede başarılı kullandığı yönünde hesap verebilir olmaları istenmekte, bu doğrultuda geliştirilen iç kontrol sisteminin önemli bir unsuru olarak iç denetim fonksiyonu gerekli görülmektedir.

Bu bakımdan iç denetimin mali karar alma süreçlerine katkısı kurumsal karar alma süreçlerini etkinleştirilmesiyle mümkün görülmektedir. Buna göre, iç denetim faaliyetinin kamu mali karar alma süreçleri üzerinde etkisinin sağlıklı bir şekilde oluşturulabilmesi için bazı ön koşullar geçerli olmalıdır. Bunlardan birincisi kurumsal karar alma süreçlerinde sistematik bir politika-plan-bütçe ilişkisinin kurulmasına yarayan kurumsal düzeyde hazırlanacak stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu gibi mekanizmaların varlığı; ikincisi bu mekanizmalara işlerlik kazandıracak makro düzeyde hazırlanan üst politika belgelerinin varlığıdır. Bu sayede kurumsal karar alma süreçlerinin oluşturulmasında ulusal politika öncelikleri ve bütçe tavanları hakkında öngörü oluşturulması sağlanmış olmaktadır. Harcamacı kuruluşlar bu çerçevede kendi kurumsal önceliklerini oluşturacaklar ve bu önceliklere ulaşma derecesi bakımından performanslarını değerlendirerek kurumsal kapasitelerini güçlendirerek hizmet sunumunda etkinliğin sağlanmasına hizmet etmiş olacaklardır.

Bir kurumda iç denetçi ilgili yönetiminin belirlediği politikalarının etkinliğinin ölçülmesi ve değerlendirilmesi konusunda, performans ölçütlerini göz önüne alır. Bu ölçütler de kurumun vizyon, misyon ve stratejilerine uygun olarak belirlenmeli ki bir anlam ifade etsin ve iç denetçi açısından da neye ulaşıldığı gözlenebilsin (USUL, 2007; 69).

İç denetim kurumsal karar alma sürecine işlerlik kazandıracak veri ambarlarının oluşturulması, kurum içi hesap verebilirliğin yerleştirilmesi, uygulama sonuçlarının değerlendirilmesi suretiyle kurumsal düzeyde üretilen maliyet ve performans bilgilerinin niteliğinin artırılmasına yardımcı olarak kamu mali karar alma süreçlerinin etkinleştirilmesine güvence sağlama ve danışmanlık fonksiyonu ile katkıda bulunmaktadır. Bu sayede üretilen bilgi, teknik süreçlerin etkinleştirilmesine katkı sağlamasının yanı

sıra, siyasal sürece ait bir takım zaafaların ortadan kaldırılmasını da sağlamaktadır.



Şekil 1: Bütçe Süreci

Kaynak: Barry H. POTTER ve Jack DIAMOND, “Guidelines for Public Sector Expenditure Management”, <http://www.imf.org/external/pubs/ft/expend/guide1.htm> (14.07.2016)

2. İÇ DENETİM ve İÇ DENETİM ALGISINDA DÖNÜŞÜM

İç denetimi eski Mısır, Yunanistan ve Roma’ya kadar indirgeyenler vardır. Yine de ilk iç denetim uygulamalarının 1941 yılında; V. Z. Brinks’in ilk iç denetim kitabı olarak bilinen “Modern Internal Auditing” kitabını yayınlaması bir milad olarak kabul edilmelidir. Biraz daha yaygınlaşması Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün kurulmasıyla ortaya çıkmıştır (Chun, 1997: 247). Yönetimsel denetimin şekillenmesiyle birlikte iç denetim hataları tespit etme ve yolsuzluğu önlemek üzere faaliyetlerin incelenmesi ve değerlendirilmesinden yönetimi geliştirme ve mali etkinliği arttırmaya yönelik gelişerek modern yönetimin önemli bir parçası haline gelmiştir (Guoming, 1997: 243).

1940’lı yıllar iç denetim için mali bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini tespit etmek olarak anlaşılmıştır. Günümüzde iç denetimin bu yönü hala geçerliliğini ve önemini korumakla birlikte kuruma “danışmanlık hizmeti” vermesi ve “değer yaratması”

beklenmektedir. Bu beklenti iç denetimin amacına yönelik yapılan yeni tanımlamalara da yansımaktadır. Buna göre Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonuna göre iç denetim; iç sınırlara veya coğrafi kısıtlamalara bakmaksızın bir kurumun faaliyetlerinin tümünü kapsar. İç denetim çalışması risk değerlendirmesine dayanır. İç denetim yönetişim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin kurumun karşı karşıya olduğu risklerin belirlenmesi, tanımlanması ve bu risklerle mücadele konularında yeterliliği, etkinliği ve amaca uygunluğunu da kapsar (ECIIA, 2005: 19).

Uluslararası İç Denetim Enstitüsünün (IIA) yaptığı yeni tanımlamaya göre iç denetim; kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve kuruma değer katmak üzere dizayn edilmiş bağımsız ve tarafsız güvence ve danışmanlık hizmeti vermektir. IIA tarafından hazırlanan son çalışmalarda iç denetimin yönetime değer katma misyonu ön plana çıkartılmaktadır. Bu amaçla iç denetim, kurumun hedeflerine ulaşmasına sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirerek ve geliştirerek yardım eder. Dolayısıyla iç denetimin salt “güvence sağlama”

faaliyeti olarak algılanmasından, aynı zamanda, eklenen danışmanlık faaliyeti ile birlikte “sonuçların yönetiminde yardımcı olma” faaliyeti olarak anlaşılmasına bir geçiş yaşandığı gözlenmektedir. İç denetimdeki bu gelişimin ve ihtiyaç duyulma sebeplerinin yönetim çevresinin ve anlayışının gelişmesi ile doğrudan ilgili olduğu söylenebilir. Buna göre ürün ve hizmet üretimi ile sunumunda kalite geliştirmeye yönelik 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 hem özel sektör hem de kamu kurumlarında iç denetim ihtiyacının ortaya çıkması ile iç denetim anlayışının gelişmesine sebep olarak gösterilebilmektedir (OAG,1992: 8).

Öte yandan demokrasinin kamu parasının kullanılmasında hükümetlerin daha hesap verebilir olmalarını ve kamu hizmetlerinin sunumunda etkinlik, verimlilik ve tutumluluk kriterlerini gözetmelerini gerekli kılmaya ile hızla gelişmeye devam eden bilgi dünyasında hükümetlerin kamu mali yönetiminde ve kamu hizmetlerinin sunumundaki riskler ve gelişmeler hakkında iç denetçilerce bilgilendirilmelerini zorunlu kılmasının bu gelişime katkısı göz önünde bulundurulmalıdır (Nordin Van Gansberghe, 2005: 15).

Burada en dikkat çekilmesi gereken husus, iç denetimin gelişim sürecinde, mali hesapların incelenmesinden yönetim faaliyetlerinin değerlendirilmesine doğru bir geçiş yaşandığı ve dolayısıyla gelişim sürecinin temelde iki aşamadan oluştuğu ifade edilebilir. Buna göre ilk aşamada, iç denetimin temel fonksiyonu iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirerek yönetimde söz sahibi olanlara etkin kontrolün ve ekonomik etkinliğin sağlanmasında, dolaylı yoldan yardım etmek olduğu ifade edilmektedir. Bu özel fonksiyonuna göre iç denetim kontrol mekanizmasının bir parçası olarak “kontrol üzerinde kontrol” (control over control) şeklinde ifade edilmiştir. İkinci aşamada ise iç denetimin denetim alanının yönetsel faaliyetlere doğru kaymasıyla birlikte, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliğini doğrudan değerlendirmeye almış; etkinliğin saptandığı durumlarda acil önlemlerin alınması için öneriler geliştirmeye başlamıştır (Jin ve Dunjia,1997:193).

Bu gelişmeler sayesinde iç denetçilerin bir “iş ortağı” ve aynı zamanda bir “polis memuru” olarak evrildiği söylenebilir. Bu benzetmelere göre “iş ortağı” olarak iç denetçilerden yönetim hedeflerini karşılamalarında uzmanlık bilgileri sayesinde yardımda bulunmaları istenirken; “polis memuru” olarak yönetimi bağımsız bir şekilde değerlendirmeleri ve üst yönetimi bilgilendirmeleri beklenir. İç denetim faaliyetlerinin genişlemesi bu iki faaliyet alanına bağlanmaktadır

(Fadzil-Haran- Jonton, 2005:845). Nitekim, yeni tanımlamalara güvence ve danışmanlık hizmetlerinin dahil edilmesi iç denetimin proaktif, müşteri/vatandaş odaklı, kontrol, risk yönetimi ve yönetim konularında faaliyet tabanlı hale gelmesi ile sonuçlanmıştır. Yeni tanımlamada iç denetim faaliyetinin, özellikle değer katmak ve kurum faaliyetlerinin geliştirilmesi için dizayn edildiğinin altı çizilmektedir (Hass ve diğerleri, 2006:837).

Buna göre iç denetimin yeni tanımı kurumsal gelişim trendini de göz önüne alır ve kurumsal faaliyetlerin değerlendirilmesinde kayıtların doğruluğundan ziyade etkinliğin ve verimliliğin sağlanmasını amaçlayan danışmanlık yaklaşımını da içine alır. Enstitü iç denetçilerin kontroller hakkında daha fazla bilgi sahibi olduklarının ve yönetime sağlam öneriler geliştirebileceklerini vurgulamaktadır. Öte yandan etkinlik ve verimliliğin sağlanmasında kontroller tek odak noktası olmamaktadır. Bugünün kurumları risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçleri üzerinde daha fazla durmaktadır ve tüm bu alanlara yeni tanımda yer verilmiştir (Bou- Raad, 2000:183).

2.1. Güvence Verme Fonksiyonu

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü *güvence işlemini* “risk yönetimi, kontrol veya yönetim süreçlerine ilişkin bağımsız bir değerlendirme sağlamak amacıyla bulguların tarafsız incelenmesi” olarak tanımlamaktadır. *Danışmanlık faaliyeti* ise “organizasyonun yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerine (yönetim sorumluluğu almaksızın) *değer katmayı* ve onları geliştirmeyi hedefleyen tavsiye niteliğindeki hizmetler olarak tanımlanmaktadır (IIA, 2007). Bu hizmetlerin iki tür katkısı olduğu belirtilmektedir: Güvence faaliyeti için iyi yönetim/yönetişim, risk yönetimi ve iç kontrol konularında sürecin etkinliği, amaca uygunluk konusunda yönetime nesnel güvence verir (ECIIA, 2005:24) Bu mutlak bir güvence olmayıp makul bir güvence olarak görülmelidir.

Güvence işleminden üretilen bilginin üretilen bilgi ve raporların doğru ve tam olup olmadığı, varlıkların korunup korunmadığı, faaliyetlerin verimli, etkili, ve ekonomik; aynı zamanda mevzuata uygun gerçekleşip gerçekleşmediğine uygun güvence vermesi anlaşılmalıdır.

2.2. Danışmanlık faaliyeti

Danışmanlık ile güvence işlemi kapsamında gerçekleştirilen faaliyetlerin geliştirilmesi konusunda tavsiyeler verilir ve bunların geliştirilmesine imkan sağlanır. Aslında danışmanlık faaliyeti icraya yönelik tavsiyeler bütünüdür. Buna eğitim, analiz, değerlendirme, proje geliştirme kolaylaştırıcı ve yol gösterici faaliyetler girmektedir. Bu özellik sebebiyledir ki iç denetim diğer denetim faaliyetlerinden ayrılmaktadır. Bu görüşlere uyup uymamak ya da hesabını vermek bunları kabul edip uygulayan veya resmi biçimde itiraz eden yöneticiye aittir (İngiltere Hazinesi, 2004: 11).

İç denetim	Danışmanlık faaliyeti
Geçmiş ve bugünkü ve faaliyetlere bakılır	Gelecek odaklıdır,
Yönetimin hedefine ulaşması esastır	Kurum faaliyetlerinin uygulamasını ele alır,
Denetim kendisi karar verir	İlgili yönetim birimi tarafından
Öncelikli müşterisi denetim komitesidir,	Öncelikli müşterisi ilgili yönetim birimidir
Öncelikle iç denetim kendi içinde değerlendirme yapar	Kurum dışındaki kişilerle de ilişki kurar,
Denetim raporu standarttır.	Denetim raporundan başka bir sonuç/ürün sunar, öneriler geliştirir

Şekil 2: İç Denetime Danışmanlık Faaliyetinin Katkısı

Buna göre iç denetimin bilindik fonksiyonlarına danışmanlık faaliyeti ile sağlanan değer katma ve geliştirme işlevi de eklenince iç denetimin denetim alanının hem fonksiyonel olarak hem de zaman aralığı olarak genişlediği sonucuna varmamız yanlış olmayacaktır. Tabloda da görüldüğü gibi danışmanlık faaliyetinin genel faaliyetlerine eklenmesiyle iç denetim yönetime gelecek öngörüsünde de yardımcı olan bir kimlik kazanmıştır. Öte yandan danışmanlık faaliyetini yerine getirmek üzere denetim faaliyetini kendi birimi dışındaki çalışanlarla da görüşerek gerçekleştirilmesi kurum faaliyetlerinin amacının tüm çalışanlar tarafından anlaşılabilmesi bakımında da önem arz etmektedir (Acar ve Şahin, 2009:96-97).

Nitekim yeni tanımlamalara güvence ve danışmanlık hizmetlerinin dahil edilmesi iç denetimin proaktif, müşteri/vatandaş odaklı, kontrol, risk yönetimi ve yönetim konularında faaliyet tabanlı hale gelmesi ile sonuçlanmıştır. Yeni tanımlamada iç denetim faaliyetinin, özellikle değer katmak ve kurum faaliyetlerinin geliştirilmesi için dizayn edildiğinin altı çizilmektedir (Hass, 2006:837).

İç denetimden beklentilerin bu yönde gelişmesi iç denetimde denetimle ilgili tekniklerin de gelişmesine yol açmıştır. Buna göre geleneksel denetim anlayışına paralel olarak, geçmişte, iç denetçiler bağımsızlıklarını korumak adı altında yöneticilerden ve diğer çalışanlardan kendilerini izole etmekteydiler. Raporlama bir sorun için suçlamaya, eksik veya hata aramaya yönelik iken; bugün denetim süreci yeniden tanımlanmakta ve denetleneni müşteri olarak görme; yönetim potansiyelini arttırmak üzere iç denetimi çalışanlar için eğitim ortamına dönüştürme; risk odaklılık; denetimde sürekli kalite geliştirmeye odaklı program oluşturma; teknoloji kullanımında artış denetim uygulamalarında kendini göstermektedir. İç denetimin uygulanma şekline yönelik bu değişimin iç denetimle ilgili anlayış değişiminden kaynaklandığı belirmiştik. Söz konusu anlayış değişimi aşağıda bir tablo yardımıyla gösterilmiştir:

2.3 İç Denetim ve Riskler

İşletmeler ve kurumların en büyük sorunu hedeflerin gerçekleşmemesi ve yönetilemeyen sapmalardır. Çok

genel bir yaklaşımla iç denetim de örgüt varlıklarının her türlü zararlara karşı korunup korunmadığını, faaliyetlerinin saptanmış politikalarla uyum içinde yürütülüp yürütülmediğini araştırır (Güredin, 1994: 15). Böylelikle iç denetim hem bir güvence hem bir danışmanlık faaliyeti olarak burada kendini göstermektedir. İç denetimin temel görevlerinden biri, risk yönetim süreçlerinin tam, etkin ve verimli olduğu konusunda üst yönetime ve/veya yönetim kuruluna objektif güvence sağlamaktır. Bu işin bir parçası olarak, iç denetim faaliyeti, üst yönetime, sorumluluklarını yerine getirmesi ve görevlerini ifa etmesinde yardımcı olmak için danışmanlık yapar, yol gösterir ve işlerin yapılmasına yönelik imkân sağlar (ECIIA, 2005: 27).

Geleneksel anlamda iç denetim faaliyetlerinin hedefi, her türlü riski bulmak ve ortadan kaldırmaktır. Başka bir ifade ile iç denetim birimi işletme/örgüt içerisinde faaliyetlerin önceden belirlenen standartlara, politikalara ve hedeflere uygun bir şekilde yerine getirilip getirilmediğini kontrol eden bir birim olarak tanımlanmıştır (Sakal, 1998: 212). İç denetim üst yönetim için aynı zamanda danışmanlık hizmeti de vermekte ve yönetimin bilgiye dayanan kararlar almasını sağlamaktadır. İç denetim bu yönde kuruma ve kurumla ilişkili olanlara karşı objektif güvence sağlamaktadır.

Kurumun kendini gerçekleştirme, fırsatlarını geliştirme, faaliyetleri geliştirme imkânlarını belirleyerek ve/veya ortaya çıkabilecek riskleri azaltması kuruma değer katacaktır. Bu itibarla iç denetim, kurum içinde hata, yolsuzluk ve düzensizliklerin önlenmesi bakımından yönetimin elinde çok etkin bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır (Güredin, 1994: 176). Kurum içerisinde yer alan denetim komitesinin, iç kontrollerin kalitesi konusunda, icra başkanı dışındaki bir kimseden bağımsız ve objektif güvence alması veya aynı şekilde icra başkanının diğer bölüm yöneticileri dışındaki bir kimseden bağımsız ve objektif güvence alması, iç denetimin bir kuruma değer kattığı yollar olarak gösterilebilir (ECIIA, 2005: 37).

Sonuç itibariyle iç denetim sürekli bir faaliyettir. Haliyle kurumsal faaliyetler devam ettikçe bu da çalışan bir fonksiyondur. Kurumun hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin ve işlem süreçlerinin sistemli ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunmak (Arcagök ve Erüz, 2006: 193) suretiyle, kurum yönetimine risk yönetimi çerçevesinin iyi ve etkin çalıştığı ve risklerin istenen düzeyde yönetildiği konusunda hem bilgi vermek hem de güvence sağlamış (ECIIA, 2005: 21) olmaktadır. Bu itibarla, iç denetim kurum içerisinde risk yönetim süreçlerinin kurulmasına ve uygulanmasına ve bu sayede yönetim sürecinin etkinliğine katkı sağlayarak yönetime yardımcı olmaktadır.

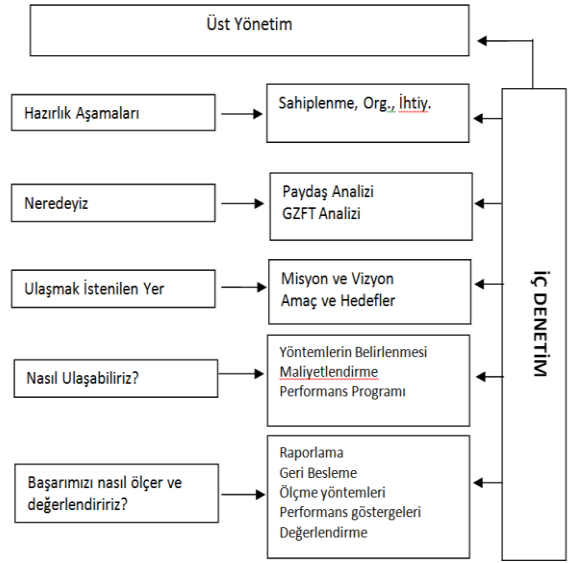
5018 sayılı kanun ile getirilen stratejik yönetim anlayışı, kamu mali karar alma süreçlerinin etkinleştirilmesinde üst politika belgelerine uyumlu stratejik plan ve performans programlarının hazırlanmasını ve uygulamaların bu planlara uygun olarak yönetilmesini gerekli kılmaktadır. Bu dokümanlarda yer 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 yapıp yapılmadığının kontrol edilmesi değildir. İç denetimden aynı zamanda doğru işlerin yapıp 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 3: Kurumsal Yönetim Sürecinde İç Denetimin Rolü

Yukarıda Şekil'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 katılımı 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. Kurumsal, stratejik plandan ve yönetim önceliklerinden habersiz bir iç denetim uygulamasının işlevi harcama sonrası denetime dönüşecektir. Güvence verme ve danışmanlık hizmeti göz ardı edilecektir. Bu yüzden yönetim süreçlerinde sorumluluk almaksızın, bilgilenme amaçlı yer alan bir iç denetimin işlevselliği ve başarı faktörü artacaktır.

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. Öncelikle farkındalık ve sahiplenme ile başlayan süreçler, işbirlikçi yaklaşımlarla geliştirilmelidir. 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.

Konu üst yönetici açısından ele alındığında üst yönetici, geniş bir paydaş kitlesinin beklentisi ve baskısı altında kamu idaresinin kaynaklarını yönetme sorumluluğu altında olan kişidir. 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. Bu da yönetim açısından hangi araçların kullanılabilirliği ve konumuz açısından ele alınan iç denetim biriminin yönetime olası bir faydasının anlaşılması ile ilgilidir. Bu konuda “farkındalık” oluşturmak amacıyla İDKK kuruluşundan beri belge üretmekte ve bilgi paylaşımında bulunmaktadır. Bu amaçla hazırlanan kitapçıklarda dahi üst yöneticiler için iç denetim konusu ele alınmış ve dağıtılmıştır. Burada nesnel risk analizi, verimlilik, etkililik, tutumluluk anlatılmıştır. Kaynak etkinliğine dair bilgiler verilmiştir (İDKK, 2006; 15).

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, 2005: 100, 101).

Bununla birlikte, iç denetimin kamu idaresindeki sistem ve süreçleri denetlerken, idare çalışanlarına öncelik verilen hususlara dikkatleri çekmesi, gerçekleştirdikleri faaliyetlerle kurumsal sonuçlar arasında neden-sonuç ilişkisini kurması önemlidir. Güvence faaliyetinin başlangıcı bu nokta olarak görülmelidir. Kurumda herkesin, neyi neden yaptığının bilincinde olması etkinliği de arttıracaktır. İç denetimin yönetime olan bu katkıları doğru bilgilendirme, doğru bilgi akışı, gerçeğe uygun raporlama ve izleme gibi pek çok aşamanın daha nitelikli gelişimine de katkı sağlayacaktır. Güvence verme, değer katma ve danışmanlık fonksiyonu kapsamında beklenen bu faydaların ortaya çıkmaması halinde iç denetim, “kadavraya otopsi yapmaya” suçlayıcı ve cezalandırıcı bir misyon yüklenmeye devam edecektir. Ancak iç denetimden beklenen ve istenen bu değildir.

SONUÇ

Yürütme organı gücüne yasamadan almaktadır. Hangi idarenin ne tür bir görevle kurulacağı, bunun için ne kadar kaynak aktarılacağı ve sonuçta hangi öncelikler doğrultusunda nelerin başarılacağı yasama süreçlerinde ele alınmaktadır. Bütçe tekniği açısından “bütçe çağrısı” ile başlatılan süreçte, harcamacı idarenin kaynak kullanması bir mali yönetim faaliyetidir. Karar alma süreçlerinin etkinliği kendilerine gelen doğru ve zamanlı bilginin değerlendirilmesiyle kolaylaşacaktır. Her ne kadar ilk hareket yürütmenin başından gelmiş olsa da genel çerçeve siyasilere programlarıyla oluşmaktadır. Genel talimatlar bir alt yönetim kademesine indikçe ayrıntılanmakta ve yeni bilgi ve raporlara ihtiyaç duymaktadır. Bilgi akışı bu açıdan ciddi bir raporlama geleneğini zorunlu kılmaktadır. Her harcamacı idare kurumun faaliyetine ilişkin teknik bilgilere sahiptir. Neyi başarabileceğini de bu anlamda bilmektedir.

İç denetim başta bir güvence faaliyeti olarak, işletmenin hem güvenilirliğinin teminatı; hem de gözlemleriyle ilk görebilecek ilk fikir üretebilecek bir danışma merkezidir. Buna göre işletmeler ve kurumlar için iç denetim önleyici tedbirleriyle, iyileştirici ve kurumsal kapasiteyi geliştirici eylemleriyle, bütün birimler için hayati fonksiyon üstlenmeye devam etmektedir.

Bunun önündeki tek sorun, her şey olup bittikten sonra hadise mahalline intikal eden, hasar tesbit çalışması yapan, masraf ve maliyeti anlamaya çalışan bir iç denetim anlayışıdır. Bunun da iki nedeni bulunmaktadır: ilki, üst yönetici iç denetim

faaliyetinden nasıl faydalanacağını farkında değildir. Etkileri ve sonuçları itibarıyla bu fonksiyon konusunda gerekli ve yeterli bir “farkındalık” kendisinde oluşmamıştır. İkincisi, olan biten her şeyden habersiz bir iç denetim birimidir. Her şeyi en son farkedenden, süreçlerde yer almayan, risk çalışmasını algılayamamış bir iç denetim birimi için kurum zararını tesbit etmekten başka yapacak bir şey yoktur. Güvence faaliyeti, değer katma işlevi ve danışmanlık konusunda iç denetim birimlerinin ve burada çalışan denetçilerin de sürekli hizmet içi eğitimlerle geliştirilmesi, etkin bir mali yönetim ve kontrol sisteminin ortaya çıkmasında etkili olacaktır.

KAYNAKÇA

1. Acar, İ.A.-Şahin, E.A. (2009). Plan-Bütçe İlişkisi Açısından İç Denetim, Maliye Dergisi, http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/156/06.Ibrahim.Attila.ACAR_Elif.Ayse.SAHIN.pdf (83-103). (14.07.2016).
2. Arın, T. (1999). “Parlamentar Bütçe Denetimi ve Bütçe Komisyonu: Bütçe Reformları Üzerine Uluslararası Karşılaştırma”, Parlamentar Bütçe Denetimi- Plan Bütçe Komisyonu: Yapı ve İşlevler Üzerine Uluslararası Karşılaştırma, Seminer Bildirisi, TESEV.
3. Campo S. (2007). “The Budget And Ist Coverage”, A. Shah (ed.), *Budgeting and Budgetary Institutions* içinde, The World Bank Public Sector Governance and Accountability Series, USA: Washington, D.C.
4. Chun, C. (1997), “On the Functions and Objectives of Internal Audit and Their Underlying Conditions”, *Managerial Auditing Journal*, 12(4,5), (247- 257).
5. Çoker, Z. (1996) Yönetim ve Siyaset Bir Valinin İl Yönetimine İlişkin Görüş ve Anıları, Kazanç Matbaacılık, İstanbul.
6. Davis, O. – Wildavsky, A. (1966). “A Theory of the Budgetary Process”, *The American Political Science Review*, Vol.60, No.3, September.
7. Davies, M.B.T (1956), “Objectives of Internal Auditing”, *The Accounting Review*, 31(2), April, (227- 233).
8. ECIIA, (2005). *Avrupada İç Denetim Durum Raporu*, Şubat
9. Fölccher, A. (2007). “Budget Methods and Practices”, A. Shah (ed.), *Budgeting and Budgetary Institutions* içinde, The World Bank Public Sector Governance and Accountability Series, USA: Washington, D.C.
10. Guoming, B. (2000), “The Developing Trend and Prospects of Internal Auditing”, *Manegerial Auditing Journal*, 12/4,5, (243- 246).
11. Güredin, E. (2000), Denetim, Beta Yayınları, 10. Baskı, İstanbul.
12. Hass S. vd. (2006). “The Americas Literature Review on Internal Auditing”, *Managerial Auditing Journal*, 21(8)
13. İDKK, (2006). Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol İç Denetim Rehberi, Maliye Bakanlığı, İDKK Yayın No: 1 Ankara.
14. Kaya, H.A. (2005). “İç Denetim Sistemi”, Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma konulu 20. *Türkiye Maliye Sempozyumu (23- 27 Mayıs) Bildiriler Kitabı*, T.C. Pamukkale Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Yayın No: 1, (97- 106).
15. Kesik, A. (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).
16. Key, V.O. (1940). “The Lack of a Budgetary Theory”, *The American Political Science Review*, 34(6), December.
17. Melville, R. (2003), “The Contribution Internal Auditors Make to Strategic Management”, *International Journal of Auditing*, Vol.7, (209-222).
18. OAG, (1992). *Internal Auditing in a Changing Management Culture*, 2nd Printh, Ottawa, Ontario.
19. Potter, B. H. - Diamond, J. (2016) “Guidelines for Public Sector Expenditure Management”, <http://www.imf.org/external/pubs/ft/extend/guide1.htm> (14.07.2016)
20. Sakal, M. (1998), “Siyasal Karar Alma Sürecinde Yer Alan Aktörler ve Roller”, *Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi*, C.13, S.1, (211- 230).
21. Usul, H. (2007). Davranışsal Muhasebe. Asil Yayınları, Ankara.