

DENETİM ANLAYIŞ VE METODOLOJİSİNDE DEĞİŞİMİN ADI: İÇ DENETİM

Yrd.Doç.Dr. Mahmut AKPINAR

Turgut Özal Üniversitesi

İİBF Siyaset Bilimi ve Uluslararası İlişkiler Bölümü

mahmutakpinar@hotmail.com

ÖZET

Özel sektörde ve gelişmiş birçok ülke kamu sektöründe oldukça yaygın uygulama alanı bulan iç denetim faaliyetleri, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun kabul edilmesiyle birlikte, 2007 yılı başından itibaren ülkemiz kamu idarelerinde de uygulanmaya başlanmıştır. Ülkemiz kamu idareleri için iç denetim; teftiş, soruşturma ve inceleme gibi mevcut uygulamalara göre yeni bir kavram olmasından dolayı, bunun uygulamada ne tür faydalar sağlayacağı ve mevcut teftiş ve denetim uygulamalarına nazaran ne gibi farklılıklara sahip olduğunun ortaya konulması önem arz etmektedir.

Anahtar Kelimeler: İç Kontrol, İç Denetim, Teftiş, Fonksiyonel Bağımsızlık, Merkezi Uyumlaştırma, Kalite Güvence

THE NAME OF THE CHANGE IN COMPREHENSION AND METHODOLOGY OF AUDIT: INTERNAL AUDIT

ABSTRACT

Internal audit activities, implemented widely both in private sector and public sector of many developed countries, have been carried out in our public administrations since the beginning of year of 2007 with the promulgation of 5018 numbered Public Financial Management and Control Law. It is very important to state the benefits and the differences of internal audit in comparison to current inspection and audit implementations, because of the reason that it is a new concept for our country's public administrations with regard to the current practices like inspection, investigation and examinations.

Keywords: Internal Control, Internal Audit, Inspection, Functional Independency, Central Harmonization, Quality Assurance

1. GİRİŞ

Dünyada yaşanan ekonomik krizlerin etkisiyle, yönetim anlayışları sorgulanmaya başlanmış, ülke kamuoylarında kamu kaynaklarının kötü kullanılmasına yönelik tepkiler artmış, yöneticilerin kamu fonlarını etkin, verimli ve rasyonel kullanımlarına ilişkin hesap verme sorumluluğu önem kazanmıştır. Kamu yönetimi anlayışında ortaya çıkan bu değişim ve dönüşüm sürecinden denetim anlayış ve metodolojisi de etkilenmiştir.

Mülga 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu temelinde işleyen kamu mali yönetim ve kontrol sistemimizin, dünyadaki bu değişim ve dönüşümler karşısında yetersiz kaldığı ortaya çıkmış, IMF ve Dünya Bankasının rapor ve önerileri ile ülkemize Avrupa Birliği tarafından aday ülke statüsü verilmesinden sonra bu yöndeki çalışmalar hız kazanmış, uyum sürecinde mevcut mali yönetim ve kontrol sistemimizi iyileştirmemiz istenmiş ve sonuçta *yeni kamu mali yönetim ve kontrol sistemimizin* temelini oluşturan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 10.12.2003 tarihinde TBMM’de kabul edilmiştir. Fakat bir kısım sebeplerden dolayı anılan kanunun yürürlüğü birkaç yıl ertelenmiş ve bütün hükümleriyle ancak 01.01.2006 tarihinde yürürlüğe girebilmiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, kamu denetimi konusunda da ciddi bir değişim öngörmüştür. Bu kapsamda, denetimin yapısı uluslararası standartlar ve gelişmiş ülkelerin iyi uygulamaları paralelinde yeniden yapılandırılmıştır. 5018 sayılı Kanun’da denetim, iç denetim ve dış denetim olmak üzere iki ayrı fonksiyon/faaliyet biçiminde düzenlenmiş ve bu denetimlerin amacı, kapsamı ve diğer esasları ayrı ayrı düzenlenmiş ve kamu idarelerinde iç denetimin, iç denetçiler tarafından yapılacağı öngörülmüştür. Yine aynı kanunla, kamuda öngörülen iç denetim faaliyetlerine ilişkin merkezi uyumlaştırma fonksiyonunu üstlenmek üzere Maliye Bakanlığı’na bağlı olarak çeşitli kurumların temsilcilerinden oluşan İç Denetim Koordinasyon Kurulu¹ (IDKK) oluşturulmuştur.

Bu çalışmada, öncelikle ülkemizdeki teftiş kurulları ve diğer denetim birimlerinin uygulamalarından ve bu uygulamalara yöneltilen eleştirilerden özetle bahsedilecek, daha sonra 5018 sayılı Kanun ve buna bağlı olarak çıkarılan diğer mevzuatla öngörülen iç denetim sistemi hakkında bilgi verilerek, yeni denetim anlayış ve metodolojisinin eski uygulamalardan farklılıkları üzerinde durulacaktır. Böylece, daha önceki uygulamalarda olmayan hangi unsurların iç denetim yoluyla denetim sistemimize dahil edildiği ortaya konulmuş olacaktır.

5018 sayılı Kanun’un öngördüğü iç denetim sistemi yaklaşık dört yıldır kamu idarelerinde uygulama alanı bulmuştur. Bir başka ifadeyle, yeni denetim sisteminin uygulama sürecinin henüz başında bulunmaktadır. Uluslararası tecrübeler göstermektedir ki, kamuya yönelik yapılan kapsamlı reformların tatmin edici sonuçlarının ortaya çıkması için en az 10–15 yıllık süreler ihtiyacı bulunmaktadır.

¹ 5018 sayılı Kanunun 66’ncı maddesi uyarınca Maliye Bakanlığı’na bağlı olarak kurulan İç Denetim Koordinasyon Kurulu, yedi üyeden oluşmaktadır. Üyelerden biri Başbakan’ın, biri Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı’nın bağlı olduğu bakanın, biri Hazine Müsteşarlığı’nın bağlı olduğu bakanın, biri İçişleri Bakanı’nın, başkanı dahil üçü Maliye Bakanı’nın önerisi üzerine beş yıl süre ile Bakanlar Kurulu tarafından atanmaktadır.

Bundan dolayı bu çalışmada dört yıllık uygulamadan çok, 5018 sayılı Kanun, ilgili mevzuat ve standartlarda öngörülen iç denetim sistemi üzerinden değerlendirmeler yapılacaktır. İlerleyen yıllarda iç denetim pratiklerinin, yeni denetim sisteminin öngördüğü seviyeyi yakalayacağını söylemek fazla iyimserlik olmayacaktır.

5018 sayılı Kanun'la getirilen yeni denetim sisteminin, uluslararası iç denetim standartları ve iyi uygulamalarıyla hangi seviyede örtüştüğü, bir başka deyişle, yeni denetim sisteminin eksikleri veya çelişkili hususlar bu çalışmada ele alınmayacaktır.

2. GELENEKSEL TEFTİŞ VE DENETİM SİSTEMİ

Çalışmanın bu bölümünde, ilgili kavramlardan, kamu idarelerinde bugüne kadar uygulanan geleneksel teftiş ve denetim sisteminden ve sisteme yöneltilen eleştirilerden kısaca bahsedilecektir.

2.1. Kavramsal Çerçeve

Ülkemiz teftiş ve denetim uygulamalarında; kontrol, denetim, teftiş, soruşturma gibi kavramların zihinlerde tam olarak oturmadığı, söz konusu kavramların çoğu kez birbirleri yerine kolaylıkla kullanıldığı görülmektedir. Özellikle iç denetimin, teftiş uygulamalarından farklılaştığı hususların açıklığa kavuşturulması noktasında, anılan kavramların üzerinde durmak gerekmektedir.

Genel olarak kontrol, yönetimin önceden belirlenen amaç ve hedeflere ulaşmak için aldığı tedbirler olarak tanımlanabilir. Kontrol, yönetimin bütün kademelerinde uygulanır ve süreçler içerisine entegre edilmiştir. Kurumun amaç ve hedeflere ulaşılmasının önündeki risklerin yönetilmesine yönelik olarak alınan önlemlerin tümü iç kontrol kapsamındadır.

Denetim ise, denetimi meslek edinmiş sertifikalı kişilerce, kişi ve olaylar yerine, süreçleri ve sistemi esas alan sürekli ve sistematik bir inceleme, değerlendirme ve kanaate varılması faaliyeti olarak tanımlanabilir. Denetim faaliyetlerinin, yönetimden ayrı olarak, fonksiyonel bağımsızlığa sahip olması esastır.

Teftiş, işlemlerde hata ve sorumluların tespit edilmesi, usulsüzlük ve yolsuzluklarla mücadele amacıyla ihtiyaç duyuldukça yapılan inceleme ve değerlendirme faaliyetidir. Teftiş faaliyetleri, yönetimden bağımsız olarak yürütülmez. Teftiş faaliyetleri, bu konuda ihtisaslaşmış kişiler (müfettişler gibi) eliyle yürütülebileceği gibi, yönetimin değişik kademelerinde rol alan personel tarafından da yürütülebilir.

Soruşturma, kişilerin idari ve cezai sorumluluğunun tespitine yönelik olarak yapılan inceleme ve değerlendirme faaliyetini ifade etmektedir.

Temel özellikleri gereği kontrol, teftiş ve soruşturma faaliyetleri birbiriyle yakından ilgilidir ve yönetim içerisindeki değişik unvanlı kişiler eliyle yürütülebilir. Örneğin bir genel müdürlükte, bu kapsamda yetkilendirilen bir genel müdür yardımcısı, bazen kontrol bazen teftiş ve bazen de soruşturma yapabilir. Bir başka anlatımla bu tür faaliyetleri yürütecek kişilerin mutlaka yönetim dışından olması gerekmektedir. Ülkemiz uygulamalarında ise teftiş faaliyetleri, teftiş birimlerinde bu konuda ihtisaslaşmış müfettiş ve kontrolörler eliyle yürütülmektedir.

Denetim faaliyetlerinin ise, uluslararası genel kabul görmüş yaklaşıma göre, idarenin dışında fonksiyonel bağımsızlığa sahip bir birim tarafından yürütülmesi gerekmektedir. Bu bağımsızlık, idareden bütünüyle bir bağımsızlık anlamına gelmemektedir. Burada önemli olan denetim biriminin; denetimin planlanmasında, yürütülmesinde, raporlanmasında ve denetim sonuçlarının izlenmesinde herhangi bir baskı ve engellemeyle karşılaşmamasıdır ve bunun garanti altına alınmasıdır.

2.2. Geleneksel Teftiş Sisteminin Yapısı

Kamu idarelerinde teftiş birimleri idarelerin teşkilat kanunlarıyla kurulmuş, anılan birimlerin çalışma usul ve esasları ise teşkilat kanunlarındaki hükümlere dayanılarak çıkarılan tüzük veya yönetmeliklerle belirlenmiştir.

Bu tüzük veya yönetmeliklerle genellikle aşağıdaki hususların düzenlendiği görülmektedir:

- Teftiş biriminin yapısı ve görevleri,
- Meslek giriş sınavına ilişkin usul ve esaslar,
- 3 yıllık yardımcılık veya stajyerlik dönemi eğitim esasları ile yeterlilik sınavı esasları,
- Düzenlenecek raporlar ve
- Diğer hususlar.

3046 sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında Kanun'a göre, kamu idarelerinde denetim birimi olarak sadece teftiş kurulları öngörülmüşken, idarelerin teşkilat kanunlarıyla teftiş kurullarının yanı sıra genel müdürlük kontrolörlükleri ve il düzeyinde görev yürüten denetmenlikler ihdas edilmiştir. Bakanlık teftiş kurulları, idarenin merkez, taşra ve yurtdışı teşkilatına dahil tüm birimlerin faaliyet ve işlemleri üzerinde teftiş, denetim, inceleme ve soruşturma yapabilme görev ve yetkisine haiz iken, ana hizmet birimi olan genel müdürlüklerin kontrolörleri ise, sadece bağlı oldukları genel müdürlüğün faaliyet ve işlemleri üzerinde teftiş, denetim, inceleme ve soruşturma görev ve yetkisine sahiptirler (Güler, 2007:8).

Teşkilat kanunlarındaki hükümler ile çalışma usul ve esasları düzenleyen tüzük/yönetmelikler dışında, ilgili teftiş birimlerini ilgilendiren başkaca düzenlemeler bulunmamaktadır. Örneğin, bütün teftiş birimlerini bağlayan ortak denetim standartları, denetim süreç ve metodlarını gösteren rehberler, ortak raporlama standartları ve yine bütün müfettiş, kontrolör veya denetmenlerce vb. uyulması zorunlu etik kurallar bulunmamaktadır. Bazı teftiş birimlerinde kendi içlerinde standart sağlamaya yönelik münferit düzenleme ve uygulamalar olduğu bilinmekle birlikte bunlar da çok sınırlı kalmaktadır.

2.3. Teftiş ve Denetim Sistemine Yöneltilen Eleştiriler

Çeşitli kurum ve kuruluşlarca yapılan çalışmalarda ve üretilen raporlarda teftiş ve denetim sistemimize yönelik birçok eleştiri dile getirilmiştir. İlk olarak 1966 yılında Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü (TODAİE) tarafından “*Merkezi Hükümet Teşkilâtı Araştırma Projesi Yönetim Kurulu Raporu (MEHTAP)*” hazırlanmıştır. Bu rapor kapsamında çok sayıda kamu idaresinin denetim ve teftiş görevleri ayrıntılı olarak

değerlendirildikten sonra “yön gösterme ve gözetimin yok olduğu” sonucuna ulaşılmış ve şu ifadelere yer verilmiştir:

“Merkezi Hükümet teşkilatına bağlı alt birimlerin başında bulunanlar ve bunlarda görev alanlar, ‘yukarıdan aşağıya doğru idareyi belli amaçlara sevk edici, eksiklikleri giderici, yanlışları düzeltici bir gözetime ve denetime tabi tutulmamakta, teftiş görevi daha çok suç arayıcı ve cezalandırıcı amaçlar için’ kullanılmaktadır. Öte yandan, kanuni ve idari metinlerdeki dağınıklık ve personele rehberlik edecek esasların derli toplu bir şekilde hazır bulundurulmaması bu yöneltme ve gözetim eksikliğinin mahzurlarını daha da arttırmaktadır” (TODAİE, 1966:356).

1966 yılından yaklaşık 35 yıl sonra, 5018 sayılı Kanun kapsamında benzer konuların tartışılıyor olması kamu kesiminde dönüşümün ne kadar zor ve ağır bir şekilde devam ettiğinin bir göstergesi olarak kabul edilebilir. Bu Raporda yer alan tespitleri günümüze uyarladığımızda iç denetimin idarelere sunacağı iki temel hizmete işaret ettiği sonucuna ulaşılabılır. İç denetimde, yön gösterme işlevi “danışmanlık” faaliyetleriyle, gözetim işlevi ise “güvence sağlama” hizmetleriyle yerine getirilecektir.

Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü (TODAİE) tarafından 1991 yılında da, “*Kamu Yönetimi Araştırması Genel Raporu*” (KAYA) yayımlanmıştır. Bu Raporda da oldukça önemli tespit ve önerilere yer verilmiştir. İdarelerin amaç ve planları ile uygulamayı karşılaştırarak aksaklıkları ortaya koyacak ve bunların düzeltilmesini sağlayacak bir denetim yaklaşımının geliştirilmesi bu önerilerden biridir (TODAİE, 1991:22). Dolayısıyla 5018 sayılı Kanun’un getirdiği “*uzun dönemli ve stratejik planlama*” kavramıyla birlikte iç denetimin bu planların izleyicisi olması noktasına uzun zaman önce değinmiş olmaktadır.

Aynı Raporda değinilen, “denetlemede” örgütsel yapı ve işleyişe yönelik olarak ortak kurallar saptanarak, denetim birimlerinin çalışma düzenlerinin, güçlü bir yasal temel üzerine oturtulması önerisinin (TODAİE, 1991:22) ise 5018 sayılı Kanun ile gerçekleştirildiğini söylemek oldukça güçtür. 5018 sayılı Kanun ile “iç denetim”, tamamen iç denetçi tarafından gerçekleştirilen bir faaliyet olarak tanımlanmış, iç denetim birimlerinin örgütsel yapısı, görevleri ve yetkileri ise ikinci ve üçüncül düzey düzenlemelerle belirlenmeye çalışılmıştır. Bu durum, gerek iç denetim birimlerinin kendi içinde, gerekse de iç denetim birimlerinin idareler bünyesindeki örgütsel yapısında ve işleyişinde ciddi farklılıklara neden olmuştur. Üçüncül bir düzenleme niteliği taşıyan Kamu İç Denetim Standartları’nın birçok hükmü gerek 5018 sayılı Kanun ile gerekse İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik ile aslında etkisiz hale getirilmiştir. Bu durumun en bariz göstergesi de iç denetim birim başkanlarının konumudur. Standartlarda iç denetim yöneticisi idare içerisinde iç denetimin yürütülmesinde, kaynakların yönetilmesinde birinci derecede sorumlu iken, 5018 sayılı Kanun’da yer almayan ve yönetmelikte “koordinatör” olarak tanımlanan bu kişilerin statü ve rolleri belirsiz hale getirilmiştir. Bu durumda iç denetime ilişkin uluslararası standartlara uygun olarak hazırlanan “*Kamu İç Denetim Standartları*”nın daha üst düzey normlarla etkisiz hale getirilmesi durumu söz konusu olmaktadır.

KAYA Raporu’yla ilgili son olarak bir öneriye daha değinmek faydalı olacaktır. Anılan raporda denetimde raporlama sisteminin işe ve denetimin amacına uygun hale getirilmesi, kısa, açık ve anlaşılır olarak hazırlanması; gözlenen aksaklıkların

düzeltilmesi amacıyla alınacak önlemleri kapsayıcı olması ve zamanında hazırlanması hususlarına değinilmektedir (TODAİE, 1991:23). Rapor içerisinde sadece bu ifadeler bile denetim sisteminin “iletişim” noktasında ne kadar ciddi sorunlar yaşadığının bir göstergesi olarak kabul edilebilir. Mevcut durumdaki bu olumsuzlukları gidermek amacıyla “*Kamu İç Denetim Raporlama Standartları*” belirlenmiştir. KAYA Raporu’nda da değinilen ve uygulamada önemli bir sorun olan iletişim sorununun çözümü için ayrıca denetçilerce düzenlenen denetim raporlarının nihai şeklini alana kadar, gerek taslak raporların gerekse bulguların elde edildiği ilk andan itibaren ilgililerle (denetlenen birim personeliyle) paylaşılması ve sürekli bir iletişim kanalının geliştirilmesi öngörülmüştür.

Bu kapsamda hazırlanan önemli Raporlardan birisi de Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı kapsamında hazırlanan “*Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Özel İhtisas Komisyonu Raporu*”dur. Bu raporda denetim sistemimize ilişkin tespitler başlıklar itibarıyla şöyledir:

- Kamu mali yönetimimizin çağdaş yönetim anlayışının ilke ve gereklerini karşılamaktan uzak oluşunun denetimi olumsuz etkilemesi,
- Yolsuzlukların önlenmesinde ve yolsuzluklar için caydırıcı bir ortam yaratılmasında denetimin yeterince etkili olamaması,
- Denetim mesleğinin yeterince gelişmemiş olması,
- Denetim birimleri ve denetim elemanları açısından bağımsızlık kavramının yerli yerine oturmamış olması,
- Denetimsiz alanların ve faaliyetlerin bulunması ve denetimi kısıtlayan uygulamaların olması,
- Denetimin stratejik plan temelinde önceliklere göre yürütülmemesi,
- Çağdaş denetim uygulamalarının yeterince yaşama geçirilmemiş olması,
- İç kontrol kavramının yerleşmemiş olması ve iç kontrol ile denetim ilişkisinin uygun bir zemine oturtulamamış olması,
- Denetim metotlarının ve tekniklerinin tam anlamıyla kalıcı hale getirilmemiş olması,
- Denetçinin mesleki gelişimine ve hizmet içi eğitimine süreklilik temelinde ve sistematik bir biçimde yaklaşılmamış olması,
- Denetimde bilişim teknolojisi imkânlarından gerektiği şekilde ve sistemli olarak yararlanılamaması,
- Denetim organizasyonları arasında iletişimin, koordinasyonun ve işbirliğinin bulunmayışı,
- Denetim faaliyetlerinin şeffaf ve denetime açık olmaması (DPT, 2000:98-107).

Değişik kişi ve kurumlarca çeşitli tarihlerde yapılan çalışmalarda, kamudaki geleneksel teftiş ve denetim uygulamalarına yönelik haklı eleştiriler yöneltildiği ve bu eleştirilerin 5018 sayılı Kanun’un gündeme gelmesine kadar da sürdüğü bilinmektedir.

3. 5018 SAYILI KANUNLA GETİRİLEN İÇ DENETİM SİSTEMİ

Uluslararası denetim uygulamalarında son yıllarda ortaya çıkan değişim ve dönüşüm süreci, ülkemizde ancak 2003 yılının son günlerinde yasalaşan bir kanunla yakalanmış ve geleneksel teftiş ve denetim uygulaması esaslı bir şekilde değiştirilmiştir.

5018 sayılı Kanun'da iç denetim, "*kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti*" olarak tanımlanmıştır.

Tanımdan da anlaşılacağı üzere iç denetim faaliyetlerinin iki yönü bulunmaktadır. Bunlar:

- Güvence sağlama ve
- Danışmanlık faaliyetleridir.
- İç denetim birimleri yürüttükleri faaliyetlerle idarenin üst yönetimine güvence hizmeti verir. Verilen güvence mutlak değil, makul güvencedir. Bu güvence:
 - Birimlerde uygulanan iç kontrollerin yeterli ve etkin olduğu,
 - İş ve işlemlerin mevzuata uygun olarak yürütüldüğü,
 - Birimlerce üretilen bilgi ve raporların güvenilir olduğu,
 - Operasyonların yürütülmesinde ekonomikliğin, verimliliğin ve etkinliğin sağlandığı,
 - Varlıkların ve kaynakların korunduğu hususları ile ilgilidir.

Güvence hizmeti denetim faaliyetleriyle sağlanmaktadır. Bir iç denetim biriminin toplam işgücünün büyük bir kısmı güvence hizmetleri için ayrılır. Anlaşılacağı üzere, yukarıda sıralanan hususların her biri denetimin bir yönünü ifade etmektedir (*uygunluk, sistem, performans, mali denetim gibi*). Ayrıca bunlar, bir idaredeki iç kontrol sisteminin amaçlarıyla da ilgilidir.

İç denetim kesinlikle idareden bağımsız ve idare dışında icra edilen bir faaliyet değildir. Denetim bizzatı kamu idaresi için yapılmaktadır. Kamu idarelerinin/yöneticilerinin, yönetim ve hesap verme sorumlulukları gereği denetimin yapılması gerekmektedir. Burada söylenmek istenen açıkça şudur: İç denetimin kendisi kesinlikle bir amaç olmayıp bir yönetim aracıdır. Yönetim mercileri/yöneticiler kendilerine kanunlar ve ilgili mevzuatla yüklenen sorumluluklar gereği etkin ve yeterli işleyen bir denetim faaliyetinin kurulmasını ve işletilmesini sağlamakla yükümlüdürler. Bu anlamda, kurumsal düzeydeki iç denetim faaliyeti esas itibarıyla o idarenin üst yöneticilerine güvence vermektedir. Ayrıca, açıktır ki, iç denetim, kamu denetiminin tabiatı gereği idarenin yönetim mercileri yanında halka, kamuoyuna, parlamento veya yerel meclislere, dış denetim organlarına ve diğer ilgililere de dolaylı olarak bir güvence verir. Bundan başka, denetimin ikinci fonksiyonu özelden üst yöneticiye genelde (dolaylı olarak) ise idareyi oluşturan birimlere danışmanlık hizmeti verilmesidir. İç denetim güvence ve danışmanlık fonksiyonlarıyla katma değer oluşturmak suretiyle idarenin faaliyetlerini geliştirir (Midyat, 2007a:15-16)

İç denetim faaliyetlerinin diğer yönü danışmanlık faaliyetleridir. Bununla, idarenin sorunlu alanlarının düzeltilmesinde, süreç ve sistemlerin iyileştirilmesi ve geliştirilmesinde iç denetçilerin bilgi ve tecrübelerinden yararlanılması amaçlanmaktadır. Bu nokta, iç denetim faaliyetlerini mevcut teftiş birimlerince yürütülen faaliyetlerden ayıran temel hususlardan birisidir.

5018 sayılı Kanun'la iç denetimin yasal çerçevesi oluşturulmakta ve iç denetimin kapsamı, uygunluk denetiminin ötesinde iç kontrol, risk yönetimi ve yönetsel süreçlerin denetimini de içerecek şekilde oluşturulmaktadır. Kamu idarelerinin faaliyetlerinin, stratejik planlar ve çok yıllık bütçelerle gerçekleştirilmesi esasları getirilmektedir. Bu sistemin etkin bir şekilde işlemesi için, idare faaliyetlerinin ve faaliyet sonuçlarının hedefler doğrultusunda olup olmadığı ve kaynak tahsislerinin kurum hedeflerine yönelik etkili ve verimli bir şekilde yapılıp yapılmadığının uluslararası standartlara uygun olarak, bağımsız ve tarafsız bir şekilde iç denetçiler tarafından denetlenmesi gerekmektedir (DPT, 2006:41).

İdarelerin merkez, taşra ve yurt dışı teşkilatına dahil tüm birimlerindeki mali ve mali olmayan işlem ve faaliyetlerin iç denetime tabi tutulması ve iç denetim uygulamalarının; uygunluk denetimi, performans denetimi, mali denetim, sistem denetimi ve bilgi teknolojisi denetimi şeklinde gerçekleştirilmesi öngörülmektedir. Görüldüğü üzere iç denetim, kamu idarelerinin faaliyet ve işlemlerini bütün yönleriyle ele alabilecek bir kapsam ve metodolojiye sahiptir.

İç denetçilik, sertifika sahibi kişiler tarafından yürütülen bir meslek olarak öngörülmüş ve ancak giriş sınavı ile eğitim sonrasında yapılacak sertifika sınavında başarılı olan kişiler, kamu idarelerinin iç denetçi kadrolarına atanabileceklerdir. Buna karşın 31.12.2007 tarihine kadar süren geçiş sürecinde 5018 sayılı Kanun'un geçici 5'inci maddesinde sayılan denetim elemanları, sınav ve sertifika şartı aranmaksızın kamu idarelerinde iç denetçi olarak atanmışlardır. İDKK verilerine göre, geçiş dönemi sonuna kadar 209 farklı kamu idaresine yaklaşık toplam 800 iç denetçi ataması yapılmıştır. 2011 yılı Haziran ayı² itibarıyla ise, 210 farklı kamu idaresinde (29'u genel bütçeli, 65'i özel bütçeli, 2'si sosyal güvenlik kurumu ve 114'ü mahalli idare) toplam 774 iç denetçi görev yürütmektedir.

4. İÇ DENETİM SİSTEMİNİN İÇERDİĞİ YENİLİKLER

Bu bölümde, kamu idareleri teftiş birimlerinin uygulamalarında bulunmayan fakat yeni iç denetim sisteminin öngördüğü temel hususlar üzerinde sırasıyla durulacaktır. Bahse konu hususların, yeni denetim sisteminin güçlü yanlarını oluşturduğu düşünülmektedir.

4.1. Merkezi Uyumlaştırma Birimi

Yeterli ve etkin seviyede görev yürüten bir merkezi uyumlaştırma biriminin varlığı, kamu idarelerinde iç denetim sisteminin sağlıklı kurulup işletilmesinin güvencesini oluşturur. Avrupa Birliği ülkelerine bakıldığında ülkemizde de olduğu gibi bu birimler genellikle Maliye Bakanlıkları bünyesinde kurulmakla birlikte, bundan ayrıksı durumlarla da sıklıkla karşılaşmaktadır. Örneğin Fransa'da başlangıçta Maliye

² 2010 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu.

Bakanlığı bünyesinde kurulan merkezi uyumlaştırma birimi (CICC) sonrasında Başbakanlık'a bağlanmıştır (Cohen, 2007:90).

Ülkemizde de Merkezi Uyumlaştırma Birimi Maliye Bakanlığına bağlı ve farklı kurumlardan gelen üyelerden oluşan bir Kurul (İDKK) şeklinde oluşturulmuştur. Ancak bu Kurul faaliyetlerinin alt düzeyde desteklenmesini sağlayacak bir yapıdan yoksun bulunmaktadır. Nitekim İDKK'nın mevcut yapısı AB tarafından da eleştiri konusu yapılmış ve etkinliğini arttıracak bir sürekli yapının kurulması gerektiği önerilmiştir³. Bu eksikliği gidermek amacıyla hem Ulusal Programın mali kontrol faslı bölümüne hem de yılları hükümet programlarına “*Kamu iç denetim sistemini geliştirmek ve koordine etmek amacıyla Merkezi Uyumlaştırma Biriminin yeniden yapılandırılması*” taahhüdü konulmuştur.

Bu yeniden yapılandırmanın karşısında en önemli engeli “*merkezi uyumlaştırma biriminin yeri, yani bağlı olacağı idare*, konusu oluşturmaktadır⁴. Yukarıda da belirttiğimiz gibi genel eğilim Maliye Bakanlığı bünyesinde bir yapı oluşturulması şeklinde olmakla birlikte, her ülkenin standartların belirlediği çerçevede en doğru ve en etkin yapıyı oluşturma noktasında söz sahibi olduğu da yadsınamaz bir gerçektir (Cohen, 2007:90). Burada asıl odaklanılması gereken konu nereye bağlı olacağından çok, bağımsız ve etkin bir şekilde çalışan, ayrıca iç denetim sisteminde yeterli otoritesi bulunan bir yapının oluşturulmasıdır.

Bu yapının temelde şu fonksiyonları yerine getirmesi beklenmektedir:

- Standart ve yöntemleri belirlemek ve geliştirmek
- Sistemin koordinasyonunu sağlamak
- Rehberlik ve eğitim hizmeti vermek
- Sistemin uygulanmasını izlemek
- Kalite güvence ve geliştirme faaliyetlerini yürütmek
- İyi uygulama örneklerini yaygınlaştırmak.

5018 sayılı Kanun'a göre, iç denetime ilişkin standart ve yöntemler İDKK tarafından belirlenir, geliştirilir ve uyumlaştırılır. İDKK ayrıca, sistemin koordinasyonunu sağlar ve kamu idarelerine rehberlik hizmeti verir.

İDKK'nın kamuda iç denetim sisteminin kurulması ve koordinasyonuna yönelik şimdiye kadar yayımladığı düzenlemeler aşağıda gösterilmiştir:

- İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik
- İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği

³ AB Komisyonu'nca yayımlanan 2008, 2009, 2010 ve 2011 Türkiye İlerleme Raporları'nın “mali kontrol” başlıklı 32'nci faslı. Söz konusu İlerleme Raporlarında; İç Denetim Koordinasyon Kurulu ile Merkezi Uyumlaştırma Birimi'nin (MUB) rollerinin güncelleştirilmesi ve iç denetim için daimi bir MUB kurulması gerektiği vurgulanmıştır.

⁴ AB Komisyonu 2009 Türkiye İlerleme Raporu'nda “*Kamu iç denetim mesleğinin optimum gelişimini sağlamak için MUB'un yeri konusunda bir karar verilmesi gerekmektedir*” diyerek konuyu gündeme getirmiştir.

- İç Denetçi Ek Ödemesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı
- İç Denetçi Kadrolarının Tahsisine İlişkin Bakanlar Kurulu Kararı
- İç Denetçi Atamalarında Uyulacak Esas ve Usuller Hakkında Tebliğ (1)
- İç Denetçi Atamalarında Uyulacak Esas ve Usuller Hakkında Tebliğ (2)
- İç Denetçi Atamalarında Uyulacak Esas ve Usuller Hakkında Tebliğ (3)
- İç Denetçi Atamalarında Uyulacak Esas ve Usuller Hakkında Tebliğ (4)
- İç Denetim ve İç Kontrole İlişkin Üst Yönetici Rehberi
- Kamu İç Denetim Standartları
- Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları
- Kamu İç Denetim Birim Yönergesi
- Kamu İç Denetim Raporlama Standartları
- Birden Fazla Kamu İdaresi İç Denetçilerinin Ortak Çalışma Esas ve Usulleri
- Kamu İç Denetçi Sertifikasının Derecelendirilmesine İlişkin Esas ve Usuller
- Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi
- Kamu İç Denetiminde Risk Değerlendirme Rehberi
- Kamu İç Denetimi Strateji Belgesi (2008-2010)
- Kamu İç Denetimi Strateji Belgesi (2011–2013)
- Kamu İç Denetçilerinin Mesleki Kıdemlerini Belirlenmesine İlişkin Esas ve Usuller
- Kamu İç Denetim Rehberi
- Kamu İç Denetim Terimleri Sözlüğü
- Kamu İç Denetçi Sertifikasının İptaline İlişkin Esas ve Usuller
- İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı

4.2. Kamu İç Denetçi Sertifikası

Mevcut teftiş birimlerinde görev yapan müfettişler, mesleğe özel yarışma sınavlarıyla girmekte ve 3 yıllık yardımcılık dönemi sonunda yapılan yeterlilik sınavında başarılı olanlar ilgili idarenin müfettiş kadrosuna atanmaktadır. Ülkemiz teftiş sisteminde, bir idarenin müfettiş kadrosundan bir başka idarenin müfettiş kadrosuna naklen atanma imkânı bulunmamaktadır. Ayrıca sistemde, müfettişler için herhangi bir sertifika da tanımlanmamıştır.

Oysa kamu idarelerinde iç denetim faaliyetleri, “*Kamu İç Denetçi Sertifikası*” na sahip iç denetçiler tarafından yürütülmektedir. Geçiş döneminde 5018 sayılı Kanun’un geçici 5’inci maddesine göre atanan bütün iç denetçilere, 3 aylık eğitimin akabinde İDKK tarafından “*Kamu İç Denetçi Sertifikası*” verilmiştir. Sertifika sahibi kamu iç denetçilerinin, başka idarelerin iç denetçi kadrolarına naklen atanma imkânları da bulunmaktadır.

Geçiş dönemi sonrasında ise, İDKK tarafından yaptırılacak ön eleme sınavı ile iç denetçi adaylarına verilecek 3 aylık eğitimden sonra yapılacak sertifika sınavında başarılı olanlara, Kurul tarafından bütün kamu idareleri iç denetçi kadrolarına atanabilmelerine imkân verecek nitelikte bir “*Kamu İç Denetçi Sertifikası*” verilmektedir. İDKK tarafından ilk iç denetçi aday belirleme sınavı 2009 yılında yapılmıştır. 2009 yılında yapılan sınavda başarılı olan 88 kişiye, 2010 yılında yapılan sınavda başarılı olan 101 kişiye, 5018 sayılı Kanun kapsamındaki bütün idarelerin iç denetçi kadrolarına atanabilmelerine imkân verecek nitelikte bir “*Kamu İç Denetçi Sertifikası*” verilmiştir.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğe göre, iç denetçilik mesleğiyle bağdaşmayan hareketlerde bulunduğu rapora bağlanması ve bu raporun Kurul tarafından görüşülerek sertifikasının iptal edilmesi halinde, ilgili iç denetçinin iç denetçilik görevi sona erecek ve daha önceki görevine veya müktesebine uygun başka bir kadroya atanması sağlanacaktır.

4.3. İç Denetim Standartları ve Etik Kurallar

Ülkemiz teftiş uygulamalarında, bütün teftiş birimlerini bağlayıcı ortak denetim ve raporlama standartları olmadığı gibi ortak bir etik kurallar da bulunmamaktadır. Her bir teftiş birimi kendi kurallarını belirlemekte ve buna uyulmasını mensuplarından talep etmektedir. Birçok teftiş biriminin bütün mensuplarını bağlayıcı herhangi bir yazılı kuralın da bulunmadığı bilinmektedir.

Dünya genelinde iç denetime ilişkin standart ve uygulama önerileri, Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) tarafından geliştirilmekte ve güncellenmektedir.

5018 sayılı Kanun’a göre, iç denetim faaliyetlerinin uluslararası kabul görmüş denetim standartlarına uygun bir şekilde yerine getirilmesi gerekmektedir. İDKK, Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) tarafından geliştirilen iç denetim standartlarını esas alarak 2006 yılında “*Kamu İç Denetim Standartları*”nı yayımlamıştır. Daha sonra uluslararası standartlardaki değişiklikler de göz önünde bulundurularak anılan Standartlar 2011 yılında güncellenmiştir. Kamuda görev yürüten bütün iç denetçilerin denetim faaliyetlerini bahse konu standartlara uygun yürütmeleri zorunludur.

Standartlar, nitelik standartları ve çalışma standartlarından oluşur. Nitelik standartları iç denetim birimi ve iç denetçilerin sahip olması gereken özelliklere, çalışma standartları ise iç denetim faaliyetinin aşamalarına ve sonuçlarının izlenmesine yöneliktir (İDDK, 2011).

İç denetimin, risk esaslı olmanın yanında, sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bir başka anlatımla, iç denetim 5018 sayılı Kanun öncesi teftiş ve denetim faaliyetlerinde olduğu gibi (istisnai bazı teftiş ve denetim birimleri mahfuz) kesintili, şikâyet veya ihbar odaklı, sistematik olmaktan uzak ve disiplinize edilmemiş bir şekilde ifa edilmeyecektir. Ayrıca, denetimler, denetim standartlarına uygun olarak yürütülecektir. Denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde tek referans mevzuat hükümleri olmayacak, ulusal ve uluslararası iç denetim standartları göz önünde bulundurulacak, keza, yazılı meslek ahlak kurallarına riayet edilecektir. Öte yandan, İDKK tarafından yapılan diğer düzenlemelere de riayet edilecektir. İç denetim

faaliyetinin yürütülmesinde denetim rehberleri, el kitapları gibi dokümanlarda esas alınacaktır (Midyat, 2007b:32).

Denetimlerin planlanması, yürütülmesi, raporlanması ve değerlendirilmesi sürecinde ortak bir zemin yaratan denetim standartları, denetim faaliyetini yürütmesi bakımından denetçiye asgari ölçüde rehberlik sağlayan bağlayıcı bir ilkeler ve kurallar bütünüdür (Gönülaçar, 2007:25).

İç denetim birimleri ve iç denetçilerin raporlamalarında standart sağlanması amacıyla Kurul tarafından, “Kamu İç Denetim Raporlama Standartları” belirlenmiştir. Bu standartlara iç denetim birimlerinin ve iç denetçilerin uyması zorunludur (İDDK, 2007). Anılan Raporlama Standartlarına göre;

İç denetçilerce:

- Denetim Raporu ve
- İnceleme Raporu

İç denetim birimlerince ise yıllık “iç denetim faaliyet raporu” hazırlanması öngörülmüştür.

Yine İDDK, Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) tarafından geliştirilen meslek ahlak kurullarını esas alarak “*Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları*” nı yayımlamıştır. Kamuda görev yürüten iç denetçilerin denetim faaliyetlerini anılan Meslek Ahlak Kuralları’na uygun yürütmeleri zorunludur. Meslek Ahlak Kuralları’na aykırı davranışı tespit edilen iç denetçilere, Kurul tarafından değişik cezaların tatbiki söz konusu olabilecektir.

Mesleğe girişte iç denetçinin “*Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları*” okuyup imzalayarak iç denetim birimi ile üst yöneticiye sunması gerekmektedir (İDDK, 2006).

4.4. Fonksiyonel Bağımsızlık

Fonksiyonel bağımsızlık, esas olarak, iç denetçilerin mevzuat ve standartlarda tanımlanan görev ve yetkileri çerçevesinde kurumun tüm faaliyet ve işlemlerine yönelik olarak bağımsız ve tarafsız bir yaklaşımla değerlendirme yapılabilmesi gücünü sağlar. Bu da, kurumdaki birim yöneticileri ile denetçiler arasında bunun için gerekli dengenin kurulmasını gerekli kılar. Denetçilerin, kuruluşun en üst yöneticisine bağlanmış olması, raporlamanın üst yöneticiye yapılıyor olması ve iç denetçilerin görev kapsamının ve kullanabilecekleri yetkilerin ilgili mevzuatla ve kurumun iç denetim birim yönergesinde açıkça tanımlanmış olması fonksiyonel bağımsızlığı sağlayacak mekanizmalar olarak ortaya çıkmaktadır. Ayrıca, kamu idarelerindeki iç denetim sistemlerinin merkezi bir otorite tarafından izlenmesi ve üst yöneticiler ile iç denetçiler arasındaki anlaşmazlıkların bu otoriteye intikal ettirilmesinin ve ayrıca raporların bilgi amacıyla da olsa bu otoriteye gönderilmesinin öngörülmesinin de fonksiyonel bağımsızlığı sağlamaya yönelik ilave araçlar olarak değerlendirilmesi gerekmektedir (Midyat, 2007b:30).

“Bağımsızlık”, iç denetim biriminin doğrudan üst yönetime bağlı olacak şekilde organize edilmesi gereğini ifade eder. Bununla birlikte, iç denetim birimi, yönetim

aksini düşünüyor olsa bile, maddi hatalar için risk alanı olarak değerlendirdiği her alanı denetlemek konusunda özgür olmalıdır (Gösterici, 2006:180).

Bu çerçevede fonksiyonel bağımsızlık, yönetimden sorumlu olan üst yönetim ile denetimden sorumlu olan iç denetçiler arasındaki ilişkide birbirinden bağımsız olmayı, karşılıklı karışmamayı ve müdahale etmemeyi ifade etmektedir. Her ne kadar iç denetçi bir kamu görevlisi olsa da, kendi mesleği dikkate alındığında yönetimden emir almaz, ancak İç Denetim Tüzüğü ve Etik Kurallardaki kuralları takip eder. İç denetçi, yönetimden fonksiyonel olarak bağımsız olmakla beraber idari anlamda bağımsız değildir; tespitlerini üst yönetime raporlamaktadır. Bu da onu Parlamento'ya ve kamuya raporlayan dış denetçiden ayırmaktadır. İç denetçinin yönetim tarafından istihdam edilmekle birlikte bizzat yönetimin faaliyetlerini gözden geçirmesi ve görevini yerine getirmek için yönetimden aynı zamanda bağımsız olması gerekliliği, onun kurumdaki diğer çalışanlardan farklı ve özel bir pozisyona sahip olmasına yol açmaktadır (Doğmuş, 2008a:7).

Fonksiyonel bağımsızlığı sağlamak üzere 5018 sayılı Kanun ve Yönetmelik'te yer verilen bazı hususlar şunlardır:

- Denetim faaliyetlerinin planlanması, yürütülmesi, raporlanması ve izlenmesine ilişkin görevlerin yerine getirilmesinde iç denetim birimi bağımsız olarak hareket eder.
- Kanun, Yönetmelik ve iç denetim birim yönergelerinde belirtilen görevler dışında iç denetçilere hiçbir görev verilemez ve yaptırılamaz.
- İç denetçiler hiçbir şekilde istekleri dışında başka bir göreve atanamazlar.

4.5. Risk Odaklı Denetim Yaklaşımı

Risk odaklılık, denetim faaliyetinin odak noktasının geçmiş faaliyetlerden geleceğin yönetilmesine çevrilmesinin günümüzdeki ifadesidir. Riskler, oluşma sıklıklarına ve yaratacakları hasara göre ölçülürler ve uygun iç kontrol önlemleriyle minimize edilirler. Risk yönetimi, her türlü riskin tanımlanması, ölçülmesi ve giderilmesini kapsayan sistematik bir yönetim uygulamasıdır. Ayrıca, denetim kaynaklarının sınırsız olmadığı, denetlenecek birim faaliyetlerinin farklı risklerle karşı karşıya olduğu ve göreceli olarak farklı önem derecesine sahip olduğu varsayımlarına dayanır (Gönülaçar, 2007:26).

5018 sayılı Kanun ve İDKK düzenlemeleri gereğince 3 yıllık denetim planı ile yıllık denetim programının risk esaslı olarak hazırlanması gerekmektedir. Buna göre, öncelikle, idarenin denetlenebilecek bütün alanlarını ifade eden "*denetim evreni*" oluşturulur. Denetim evreni üzerinden risk değerlendirmesi yapılarak eldeki denetim kaynağıyla 3 yıllık dönemde hangi konuların denetleneceğine karar verilir. Yıllık denetim programlarıyla da bir yıllık dönem içerisinde gerçekleştirilecek denetim faaliyetleri belirlenir. Burada amaç, kısıtlı denetim kaynağıyla idarenin maruz kaldığı risklerin önceliklendirilmesi ve bertaraf edilmesinde maksimum etkinliğin elde edilmesidir.

4.6. İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisi

Kontrol, genel olarak yönetimin önceden belirlenen amaç ve hedeflere ulaşmak için aldığı tedbirler olarak tanımlanabilir. Kurumsal amaçlara ulaşılması, hedeflerin gerçekleştirilmesi, amaç ve hedeflere ulaşılmasının önündeki belirsizlik ve risklerin yönetilmesine yönelik olarak alınan önlemlerin tümü iç kontrol kapsamındadır. Yönetim, kurumsal hedef ve amaçların gerçekleştirilebilmesine makul bir güvence temin etmek için gerekli tedbirlerin alınmasını sağlar. Bu güvencenin sağlanması için yapılan planlama, belirlenen politikalar, öngörülen düzenlemeler ve uygulanan süreçler iç kontrolü oluşturur. Bu bağlamda iç kontrol, bir kurum bünyesinde kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmasını sağlamaya yönelik olarak tasarlanıp uygulanan faaliyet ve işlemler olarak tanımlanabilir. İç kontrol muayyen işlemlere yönelik olarak alınan tedbirlerden ibaret bir süreç olmayıp amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesini sağlamaya matuf tüm faaliyet ve uygulamaları (plan ve programlar, politikalar, oluşturulan iş ve işlem süreçleri) ihtiva eder (Candan, 2008:30).

İç denetim kendi başına yürütülen bir faaliyet olmayıp, yönetimin sorumluluğundaki iç kontrol sistemiyle de oldukça ilişkilidir (Başpınar, 2006:24). İç kontrol, 5018 sayılı Kanun'da (md. 55); *“idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünü”* olarak tanımlanmıştır.

Yasadaki tanımıyla İç Kontrol; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem, süreç ile iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür. İç kontrol mekanizması hataların ortaya çıkarılması ve önlemlerin alınması anlamında tam manasıyla güvence veremez. Bu süreçte devreye iç denetim girer ve iç kontrolün etkinliğini ve izlenmesini sağlayarak üst yönetime hem bilgi sağlar hem de değerlendirme yaparak yapısal önerilerde bulunur (Çavuşoğlu ve Duru, 2007:18).

5018 sayılı Kanun (md. 55) iç kontrole ilişkin standart ve yöntemlerin Maliye Bakanlığınca belirleneceğini öngörmüştür. Bu çerçevede hazırlanan Kamu İç Kontrol Standartları, Maliye Bakanlığı'nca Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği ekinde yayımlanmıştır. Kamu İç Kontrol Standartları, idarelerin iç kontrol sistemlerinin oluşturulmasında, izlenmesinde ve değerlendirilmesinde dikkate alınması gereken temel yönetim kurallarını göstermekte ve tüm kamu idarelerinde tutarlı, kapsamlı ve standart bir kontrol sisteminin kurulmasını ve uygulanmasını amaçlamaktadır. Standartlar, uluslararası standartlar ve iyi uygulama örnekleri çerçevesinde, iç kontrolün; kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme bileşenleri esas alınarak, tüm kamu idarelerinde uygulanabilir düzeyde olmasını sağlamak üzere genel nitelikte belirlenmiştir. Bu kapsamda, kontrol ortamı bileşeni için 4, risk değerlendirmesi bileşeni için 2, kontrol faaliyetleri bileşeni için 6, bilgi ve iletişim

bileşeni için 4 ve izleme bileşeni için 2 olmak üzere toplam 18 standart belirlenmiş ve her bir standart için gerekli genel şartlara yer verilmiştir (Candan, 2009:5-6).

Yönetim, iç kontrol sistemini kurmak ve işleyişini sağlamakla yükümlüdür. Küçük organizasyonlarda yöneticilerin, idareleri kapsamındaki her türlü faaliyeti kontrol etmeleri ve izlemeleri mümkün olabilir. Ancak işlemlerin hacmi veya karmaşıklığı arttıkça (organizasyon yapısı büyük ve karmaşık bir hal aldıkça) yönetim, diğer çalışanların işlerini kontrol edecek ve bu sayede iç kontrolü güçlendirecek kişileri istihdam etme gereği duyar. Bunu sağlamanın en başta gelen yolu da organizasyonda iç denetime yer vermektir (Doğmuş, 2008b:6).

Yalnız, belirtilmelidir ki, iç kontrol sisteminin oluşturulması, bu amaçla bir birim kurulması veya bu görevin birkaç görevliye tevdi değildir. Yapılması gereken, her bir birimin ve aktörün, görevlinin sistem içindeki görev, yetki ve sorumluluklarının belirlenmesi, kontrol konusundaki ilkesel çerçevenin ve kuralların oluşturulması, mevcut kontrollerin gözden geçirilmesi ve uygulanacak kontrol faaliyetlerinin yeniden belirlenmesi, bu kapsamda risk değerlendirmelerinin yapılması, bilgi yönetimi ve iletişim mekanizmalarının oluşturulması ve sistemin içeriden ve dışarıdan izlenmesi, gözden geçirilmesi ve sistemin sürekli geliştirilmesidir (Candan, 2008:32).

İç denetim, iç kontrolün önemli ancak farklı bir boyutunu oluşturmaktadır. İç denetimin bizzat kendisi örgütün iç kontrol sisteminin bir parçasıdır ve iç denetim kapsamına yalnızca mali kontrol değil, iç kontrolün bütün yönleri girer. Üst yöneticiler, kurumlarının mali yönetim ve kontrol sisteminin tasarlanması, etkili ve yeterli bir şekilde işletilmesi, sistemin gözden geçirilmesi ve geliştirilmesi konularındaki sorumluluklarını ancak kendileri adına görev yürüten bağımsız ve tarafsız bir denetim faaliyetiyle yerine getirebilecektir. Bu da iç denetçinin kurumun üst yöneticisine bağlı olması gerektiğini ve denetim faaliyetlerinin bağımsız ve tarafsız bir şekilde ifa edilmeleri gerektiğine işaret etmektedir (Doğmuş, 2008b:6).

4.7. Çağdaş Denetim Uygulamaları

Yönetmeliğe göre, iç denetim uygulamalarının; uygunluk denetimi, performans denetimi, mali denetim, sistem denetimi ve bilgi teknolojisi denetimi şeklinde olması öngörülmektedir.

Görüldüğü üzere iç denetim faaliyetleri, bir kamu idaresinin faaliyet ve işlemlerinin bütün yönleriyle ilgilidir. Bir başka deyişle, bir faaliyetin veya sürecin hem uygunluğu, hem sistemi, hem performansı hem de mali yönü denetime konu olabilmektedir. Bir faaliyet veya süreç veya birim üzerinde iç denetim, bu denetim uygulamalarından bir veya birkaçını kapsayacak şekilde de yapılabilir.

4.8. Mesleki Gelişim ve Hizmetiçi Eğitim

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğe göre, iç denetçi adayı eğitimi sonucunda yapılan yazılı sınavda başarılı olanlara, aldıkları puanı gösteren ve üç yılda bir (A-1) düzeyinden (A-4) düzeyine kadar derecelendirilen (A) dereceli iç denetçi sertifikası verilir.

Kamu iç denetçi sertifikası, üç yıllık dönemde aşağıda gösterilen alanlarda en az altmış puan toplanmasıyla bir üst derece sertifika ile değiştirilecektir:

- Katıldıkları meslek içi eğitimlerden yirmibeş puana kadar,
- Yazdıkları rapor ve yaptıkları çalışmalardan otuzbeş puana kadar,
- Yayımlanmış makale ve kitaplarından on puana kadar,
- Aldıkları sicil notu, başarı ve takdirnamelerden on puana kadar,
- Eğitici olarak katıldıkları çalışmalardan on puana kadar,
- Yabancı dil bilgilerinden on puana kadar.

Uluslararası geçerliliği olan CIA (Certified Internal Auditor), CISA (Certified Information System Auditor), CCSA (Certified Control Self Assessment) ve CGAP (Certified Government Auditing Professional) sertifikalardan birini alan iç denetçiye bir defaya mahsus olmak üzere bir üst derece sertifika verilir (İDDK, 2007).

5018 sayılı Kanun'un geçici 5'inci maddesi uyarınca geçiş döneminde atanan iç denetçilere, A-1 düzeyinde "*Kamu İç Denetçi Sertifikası*" verilmiştir.

Kamu iç denetçi sertifika dereceleri;

- İç denetçilerin özlük haklarının tespitinde,
- Kariyerlerinin planlanmasında,
- Kıdem sırasının belirlenmesinde,
- Denetim alan ve uygulamalarında görevlendirmelerde önem arz edecektir.

İç denetçilere, her üç yılda bir asgari yüz saat meslek içi eğitim sağlanır. Bu sürenin otuz saati, Kurul'un koordinatörlüğünde Maliye Bakanlığı'na verilir. Kalan süre, Kurul'un eğitim konusundaki düzenlemelerine riayet edilerek, ilgili kamu idarelerinin ihtiyaçlarına göre iç denetim birimlerince programlanır.

4.9. Kalite Güvence Değerlendirmeleri

"Denetimin denetimi olur mu?" tartışması ilk olarak eski Başbakanlarımızdan Bülent Ecevit tarafından kamuoyunda dile getirilmiş olmakla birlikte uzun yıllardan beri denetim elemanları arasında tartışılan bir konudur. Birçok denetim elemanı meslek örgütü tarafından da gerekliliği kabul edilmiştir. Çünkü tamamen denetçiye güven esasına dayalı denetim, mesleğinde yetersiz veya kötü niyetli denetim elemanları nedeniyle tüm denetçiler zan altında kalabilmektedir. Bu nedenle denetim sisteminin kendi içerisindeki *çürük yumurtaları* ayırt edebileceği bir aracın geliştirilmesi kaçınılmazdır. İç denetim içerisinde çürük yumurta riski "kalite güvence ve geliştirme programları" aracılığıyla yönetilmektedir. Temel amacı mesleki anlamda iç denetçilere olan güveni pekiştirmenin yanı sıra onların gelişimini ve kendilerini canlı tutmalarını sağlamaktır. Bugün klasik teftiş birimlerinin en önemli sorunlarından biri de kendini canlı tutma sorunudur. Birçok teftiş birimi bu sorunu idareye yönetici göndermekle hatta bunu bir gelenek haline getirerek çözmeye çalışmıştır.

İç denetim sisteminde bu sorunu çözmek amacıyla kendi içerisinde bir yanda teşvik sistematiği olarak sertifika derecelendirmesi öngörülmuş iken, diğer taraftan caydırıcılık için kalite güvence ve geliştirme değerlendirmeleri benimsenmiştir. Mevcut durumda sertifika derecelendirmesinde mali teşvik unsurların henüz hayata geçirilmemiş olması önemli bir eksiklik olarak yer almaktadır.

Ülkemizdeki mevcut durum bu olmakla birlikte uluslararası alandaki iç denetim uygulamalarında kalite güvence ve geliştirme programları yoğun bir şekilde uygulanmaktadır. İç Denetçiler Enstitüsü tarafından ilk olarak 1978 yılında yayımlanan standartlar ile kalite gözden geçirme faaliyetlerinin sistematik bir şekilde uygulanması öngörülmüştür (Sawyer, 2003:1005).

Kalite güvence ve geliştirme faaliyetleriyle; İDKK'ya, üst yönetime, Sayıştay'a ve kamuoyuna iç denetim işlevi hakkında makul bir güvence sağlanacak ve böylelikle de bu paydaşların iç denetim raporlarına olan güveni sağlamlaşacaktır.

Tablo 1: İç Denetim Sistemi ve Teftiş Uygulamaları Arasındaki Farklılıklar

İÇ DENETİM	TEFTİŞ
Geleceğe odaklı	Geçmişe dönük
Sistem ve süreç odaklı	Olay ve kişi odaklı
Sistematik, sürekli	Sistematik değil, kesintili
Yazılı kurallara sahip	Geleneklere bağlı
Çalışma ve raporlama anlayışı standart	Genel kabul gören standartları az. Bütün birimlere uygulanan standartlar mevcut değil
Rehberleri ve çalışma formları standart	Bütün birimlere uygulanabilen rehberler ve çalışma formları mevcut değil
Koordine eden İDKK var	Kendi aralarında koordinersiz
İdareyi geliştirme amaçlı	İdarenin yanlışlarını ortaya çıkarır. Mevzuata uygunluk amaçlı
İyi uygulama örneklerini arar	Hata arar
Denetimin tüm türlerini kapsar	Uygunluk denetimiyle sınırlıdır
İdareye yetkin olduğu konularda ayrıca danışmanlık hizmeti verir	Danışmanlık hizmeti vermez. İdareye teftiş raporuyla kısıtlı önerilerde bulunur
Yönetimin faaliyetlerine bağlılık anlayışı kuvvetli	Yönetime bağlılık anlayışı zayıf
Risk bazlı bir denetim planlanması yapar	Risk değerlemesi yetersiz
Denetim maliyetini dikkate alır	Denetim maliyetini sorgulamaz
Denetçinin performansını ölçer	Denetçinin performansını değerlendirme ölçütleri zayıftır
Denetimin bütün adımlarında çalışanların da görüşleri sürece katılır	Denetim/çalışma programlarının hazırlanmasında çalışanların görüşlerini almaz
Mesleki yeterliliğin gereği sürekli mesleki eğitim	Düzensiz meslek içi eğitim
Sertifikasyona tabi	Sertifikasyon söz konusu değil
Fonksiyonel bağımsızlığa sahiptir, yüksek riskli alanların hangilerini denetleyeceğine esas olarak kendi karar verir	Fonksiyonel bağımsızlık söz konusu değildir. Bağlı olduğu makamın izni veya onayı olmadıkça harekete geçemez

Kalite güvence ve geliştirme programlarına bakıldığında; gözetim, iç değerlendirme ve dış değerlendirme olmak üzere üç temel unsuru bulunduğu

görülmektedir. Gözetim, iç denetim faaliyetlerinin her aşamada sürekli olarak gözden geçirilmesini kapsamakta iken, iç gözden geçirme, periyodik olarak yapılan ve iç denetim birimi yönetimi tarafından iç denetim standartlarına uyumun değerlendirildiği bir faaliyettir (Sawyer, 2003:1015). Dış değerlendirme ise iç denetim biriminin dışındaki üçüncü bir kişi tarafından gerçekleştirilen gözden geçirme faaliyetidir.

5018 sayılı Kanun'la, kalite güvence ve geliştirme programını düzenlemek ve iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirmek görevi İDKK'ya verilmiştir. Bu kapsamda hazırlanan İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Söz konusu Programda, hem iç denetim birimlerinde kendi içlerinde yapacakları iç değerlendirmelerin esasları, hem de İDKK tarafından en geç 5 yılda bir yapılacak dış değerlendirmelerin esasları düzenlenmektedir.

Kalite güvence ve geliştirme programı çerçevesinde;

- İç denetim faaliyetlerinin ilgili mevzuat, Kamu İç Denetim Standartları ve Meslek Ahlak Kuralları'na uygunluğu,
- İç denetim faaliyetlerinin kurumsal gelişim ve iyileşmeleri destekleme düzeyi,
- İç denetçilerin en iyi iç denetim uygulamalarından yararlanıp yararlanmadıkları gözden geçirilir ve değerlendirilir (REGA, 2011).

5018 sayılı Kanun ile öngörülen iç denetim sistemi ile ülkemiz teftiş uygulamaları arasındaki ayırt edici farklılıkları göstermek faydalı olacağından, bu farklılıklar Tablo 1'de gösterilmiştir (Çavuşoğlu ve Duru, 2007:19).

5. SONUÇ

Dünyadaki hızlı değişim ve dönüşümden ülkemiz kamu yönetimi ve denetimi anlayışı da nasibini almıştır. 2003 yılının son günlerinde yasalaşan ve bütün hükümleriyle ancak 2006 yılı başında yürürlüğe girebilen 5018 sayılı Kanun, kamu idarelerindeki denetim anlayış ve metodolojisinde esaslı değişiklikler yapmıştır.

Ülkemiz, köklü teftiş geleneğine sahip ülkelerden birisidir. Teftiş uygulamalarının değerlendirilmesine yönelik değişik tarihlerde yapılan çalışmalarda, teftiş birimlerinin devamlı suçlu arama ve cezalandırma saikiyle hareket ettiği sıkça vurgulanmaktadır. Ülkemiz uygulamasında teftiş birimleri faaliyetlerini ağırlıklı olarak mevzuata uygunluk bazlı yürütmektedirler. Çağdaş uygulamaların benimsenmesi ve hayata geçirilmesi konusunda teftiş birimlerinde genellikle bir arayışın olmadığı da gözlemlenmektedir.

Oysa modern denetim anlayışında daha çok idarelere yön verme ve faaliyetlere değer katma ön plana çıkmaktadır. Dünyada öne çıkan yeni denetim anlayışında, faaliyetlerin bütün yönleri denetime konu olabilmekte ve sınırlı denetim kaynağı riski yüksek konu veya birimlere yönlendirilerek maksimum fayda elde edilmeye çalışılmaktadır.

İlk kez 5018 sayılı Kanun'la Türk kamu yönetimine giriş yapan iç denetim sistemi; detaylı ve genel kabul görmüş standartları, etik kuralları, uygulama

rehberleriyle kısa zamanda büyük önem kazanacaktır. Kamu idarelerinde başarılı ve uluslararası standartlara uygun bir iç denetim sistemi kurulması mümkün bulunmakta olup en önemli sorun uyum sorunudur. İç denetim sisteminin başarıyla uygulanması halinde; 5018 sayılı Kanun'la getirilen yönetim sorumluluğu ilkesinin hayata geçmesi; geçmişe ve mevzuata odaklı klasik teftiş sisteminin uluslararası standartlar ve AB mevzuatı paralelinde geliştirilmesi; neticede, kamu idarelerinin faaliyetlerinde etkililik, ekonomiklik ve verimlilik artışının sağlanması mümkün olacaktır (tkgm.gov.tr, 2005).

5018 sayılı Kanun'la öngörülen iç denetim sistemi yaklaşık üç yıldır kamu idarelerinde uygulama alanı bulmuştur. Dolayısıyla, yeni denetim sisteminin uygulama sürecinin henüz başında bulunulmaktadır. Yukarıda yeni denetim sistemine yönelik olarak ortaya konan yeni hususların, iç denetim sistemi unsurlarınca ne seviyede başarıyla uygulanacağını veya gerçekleştirileceğini zaman gösterecektir.

İdarelerin üst yönetimlerinin iç kontrol ve iç denetimi yeterince anlamamış olmaları, kamu yönetiminde yeniden yapılandırma sürecinin/çalışmalarının sekteye uğraması, Sayıştay'ın yeni kamu mali yönetim ve kontrol sistemi reformunu destekler mahiyette faaliyette bulunamaması, İDKK'nın güçlü ve operasyonel bir kurumsal kapasiteye henüz kavuşturulmamış olması gibi nedenler, kamudaki iç denetim sisteminin gelişmesinin önündeki önemli engeller olarak değerlendirilmektedir.

KAYNAKÇA

- ABGS (2008), *AB İlerleme Raporu*, <http://www.mfa.gov.tr/data/AB/2008-ab-ilerleme-raporu.pdf> (Erişim Tarihi: 19.10.2011).
- ABGS (2009), *AB İlerleme Raporu*, http://www.mfa.gov.tr/data/AB/2009_Ilerleme_Raporu_Gayriresmi_Turkce_Tercume.pdf (Erişim Tarihi: 19.10.2011).
- ABGS (2010), *AB İlerleme Raporu*, <http://www.mfa.gov.tr/data/AB/2008-ab-ilerleme-raporu.pdf> (Erişim Tarihi: 19.10.2011).
- ABGS (2011), *AB İlerleme Raporu*, http://www.abgs.gov.tr/files/AB_Iliskileri/Adaylik_Sureci/IlerlemeRaporlari/2011_ilerleme_raporu_tr.pdf (Erişim Tarihi: 19.10.2011).
- Başpınar, Ahmet (2006), "Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu", *Maliye Dergisi*, Sayı 151, Temmuz-Aralık, s. 23-42.
- Candan, Ekrem (2008), "Kamuda İç Kontrol Algılamaları ve Uygulamadaki Sorunlar Hakkında Bir Değerlendirme (I)", *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı 136, Temmuz-Ağustos, s. 29-42.
- Candan, Ekrem (2009), "Kamuda İç Kontrol Algılamaları ve Uygulamadaki Sorunlar Hakkında Bir Değerlendirme (III)", *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı 141, Mayıs-Haziran, s. 5-17.
- Cohen, Alain-Gerard (2007), *Public Internal Financial Control: A New Framework for Public Sector Management*, The IIA Research Foundation, Florida.
- Çavuşoğlu, Mustafa ve Osman Duru (2007), "İç Denetim", *Siyasal Vakfı Bülteni*, Sayı 20, Aralık, s. 15-20.

- Doğmuş, Makbule Didem (2008a), “İç Denetimin Fonksiyonel Bağımsızlığı”, *Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Dairesi Bülteni*, Sayı 20, Ekim, s. 7–10.
- Doğmuş, Makbule Didem (2008b), “İç Denetimin İç Kontrol ve Dış Denetimle İlişkisi”, *Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Dairesi Bülteni*, Sayı 22, Aralık, s. 6–10.
- DPT (2000), *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, DPT, Ankara, <http://ekutup.dpt.gov.tr/kamumali/oik535.pdf> (Erişim Tarihi: 19.10.2011).
- DPT (2006), *Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi ve Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, DPT, Ankara.
- Gönülaçar, Şener (2007), “İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler”, *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı 130, Temmuz-Ağustos, s. 20–27.
- Gösterici, Hüseyin (2006), “Kamu İç Mali Kontrol Sisteminde İç Denetimin Bağımsızlığı-Fonksiyonel Bağımsızlık”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 295, Mart, s. 177–187.
- Güler, Cüneyt (2007), “5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununun Teftiş ve Denetim Sistemimize Etkileri”, *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı 128, Mart-Nisan, s. 7–12.
- İDDK (2006), *Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları*, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetçileriMeslekAhlakKurallari.aspx> (Erişim Tarihi: 19.10.2011).
- İDDK (2007), *Kamu İç Denetim Raporlama Standartları*, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetimRaporlamaStandartlari.aspx> (Erişim Tarihi: 19.10.2011).
- İDDK (2007), *Kamu İç Denetçi Sertifikasının Derecelendirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar*, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetçiSertifikasınınDerecelendirilmesi.aspx> (Erişim Tarihi: 19.10.2011).
- İDDK (2011), *Kamu İç Denetim Standartları*, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetimStandartlari.aspx> (Erişim Tarihi: 19.10.2011).
- İDDK (2011), *2010 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu*, <http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Faaliyet%20Raporlari/2010YiliKamuIcDenetimGenelRaporu.pdf> (Erişim Tarihi: 19.10.2011).
- Midyat, Cemil Sabri (2007a), “Teftiş ve Geleneksel Denetimden İç Denetime: Yapılan Düzenlemeler, Sorunlar ve Tereddütlü Hususlara İlişkin Değerlendirmeler (I)”, *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı 129, Mayıs-Haziran, s. 11–16.
- Midyat, Cemil Sabri (2007b), “Teftiş ve Geleneksel Denetimden İç Denetime: Yapılan Düzenlemeler, Sorunlar ve Tereddütlü Hususlara İlişkin Değerlendirmeler (II)”, *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı 130, Temmuz-Ağustos, s. 30.

- Örenay, Hami (2009), “Kamu İç Mali Kontrol Sisteminde Merkezi Uyumlaştırma Birimi ile Denetim Komitesinin/Kurulunun Rolü”, *Denetim Dergisi*, Sayı 1, Şubat, s. 28-34.
- REGA (2003), *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2003/12/20031224.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2003/12/20031224.htm> (Erişim Tarihi: 19.10.2011).
- REGA (2011), *İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı*, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/10/20111015.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/10/20111015.htm> (Erişim Tarihi: 19.10.2011).
- Sawyer, Lawrence B., Mortimer A. Dittenhofer ve James H. Scheiner (2003), *Sawyer's Internal Auditing*, The IIA Research Foundation, Florida.
- TKGM (2005), *İç Denetim Uygulamaları*, www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger%5Cicerikdetaydh227.ppt (Erişim Tarihi: 19.10.2011).
- TODAİE (1966), *Merkezi Hükümet Teşkilâtı Araştırma Projesi Yönetim Kurulu Raporu*, TODAİE, Ankara.
- TODAİE (1991), *Kamu Yönetimi Araştırması Genel Raporu*, TODAİE, Ankara.

