

İL ÖZEL İDARELERİNDE İÇ DENETİM SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

Süleyman Yaman KOÇAK*

Tamer KAVAKOĞLU**

ÖZET

“Yönetim” kavramı olarak “bir örgüt yönetimi”nin ifade edildiği organizasyonlarda yönetim fonksiyonu kapsamında yapılan denetimden maksat iç denetimdir. Örgüt yönetiminin sorumluluğunda olan iç denetim, örgüt içerisinde oluşturulan kontrol (iç kontrol) ortamının etkinliğinin belirlenmesinde önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. İç denetim faaliyeti, bilinen klasik denetim çalışmalarının yanında danışmanlık hizmetlerini de kapsamaktadır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kamu yönetimize çağdaş bir denetim uygulaması olan iç denetim sistemini getirmiştir. Bu sistemle birlikte uluslararası denetim standartları ve etik kuralları olan ve mevcut geleneksel denetim ve teftiş sistemini esaslı bir şekilde değiştiren yeni bir denetim anlayışı Türk kamu yönetimi sistemine girmiştir. Uluslararası boyutta kabul gören iç denetim; bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. Öncelikle iç denetim kavramı, iç denetimin kapsamı, türleri ve iç denetim mesleğinin standartları tanıtıldıktan sonra, yeni denetim anlayışının yerel yönetimlerin bir ayağını oluşturan İl Özel İdarelerindeki uygulamasını ortaya koymayı amaçlayan bu çalışmada İl Özel İdare iç denetçilerinin kurumlarındaki iç denetim hakkındaki algılamaları ve beklentileri analiz edilmektedir.

Anahtar Kelimeler: İç denetim, iç kontrol, kamu yönetimi, İl Özel İdareleri

AN INVESTIGATION ON THE EVALUATION OF INTERNAL AUDITING SYSTEM IN SPECIAL PROVINCIAL ADMINISTRATIONS

ABSTRACT

Law number 5018, The Public Financial Management and Control Law has brought a new modern auditing system which is called internal auditing in our public administration. Turkish administration system has changed the current classical inspection understanding with the international rules and ethic values by this law.

* Yrd. Doç. Dr., Pamukkale Üniversitesi İİBF Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Bölümü

** Denizli İl Özel İdaresi İç Denetçisi

Internal audit is internationally defined as; an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations. It has been studied and introduced internal auditing terms, the contents and types, vocational standards, than understanding and expectations' of internal auditors of Special Provincial Administrations on internal auditing will be pointed out by analysis.

Keywords: Internal auditing, internal control, public administration, special provincial administrations

1. GİRİŞ

Türkiye'de son yıllarda yaşanan hızlı değişim süreci, kamu yönetimi alanında önemli değişiklikleri de beraberinde getirmiştir. Özellikle Türkiye'nin 1999 yılında Helsinki Zirvesi'nde Avrupa Birliği (AB)'ne aday ülke olarak resmen kabul edilmesinin ardından, mali yönetim ve kontrol alanındaki mevcut yasal düzenlemelerin AB mevzuatıyla uyumlaştırılması yönündeki çalışmalar hız kazanmış ve 24.12.2003 tarihinde yasalaşan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve ilgili diğer düzenlemelerle, AB müktesebatının önemli bir unsuru olan "Kamu İç Mali Kontrol" modelinin ülkemizde de uygulamaya geçirilmesi sağlanmıştır.

Kamu İç Mali Kontrolü, işlemlerin ilgili mevzuat ve bütçe mekanizmaları kadar, sağlam mali yönetim, şeffaflık, etkinlik, verimlilik ve ekonomiklik ilkeleriyle uyumlu olduğuna ilişkin makul güvence sağlamayı amaçlamaktadır. Uluslararası standartlar ve AB uygulamalarıyla uyumlu olarak yeniden yapılandırılan kamu mali yönetim sistemimiz, çok yıllık bütçeleme, stratejik planlama, iç kontrol, iç denetim, mali saydamlık, hesap verebilirlik, tahakkuk esaslı muhasebe gibi çağdaş mali yönetim araçları ile güçlendirilmeye çalışılmıştır.

5018 sayılı Kanun ile kamu denetimi alanında gerçekleştirilen en önemli yeniliklerden birisi de, fonksiyonel bağımsızlığa sahip ve kendi faaliyetlerinin de hesabını veren, danışmanlık ve rehberlik yönü de olan bir denetim sisteminin getirilmesidir. Bu sistemle birlikte uluslararası denetim standartları ve etik kuralları olan ve mevcut geleneksel denetim ve teftiş sistemini esaslı bir şekilde değiştiren yeni bir denetim anlayışı Türk kamu yönetimi sistemine girmiş bulunmaktadır.

AB Komisyonu'nca 14 Ekim 2009 tarihinde açıklanan Türkiye 2009 İlerleme Raporu'nun Mali Kontrol Faslına ilişkin bölümünde; genel olarak

uyumun oldukça ileri düzeyde olduğu, mali kontrol alanında sınırlı ilerleme kaydedildiği, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun uygulanmasına ilişkin mevzuatın yürürlükte olduğu, ancak iç kontrole ilişkin bazı değişikliklerin henüz yapılamadığı, Kamu İç Mali Kontrolü siyasa belgesinin ve eylem planının gözden geçirilmesinin henüz tamamlanmadığı, dış denetimleri ilgili uluslararası standartlarla aynı çizgiye getirecek Dış Denetim Kanunu'nun henüz kabul edilmediği ifade edilmiştir (AB Komisyonu İlerleme Raporu, 2009: 88). Dolayısıyla, uluslararası standartlarla uyumlu ve denetim sisteminin bir diğer ayağını oluşturan iç denetim birimleriyle koordineli çalışacak bir yapıyı öngören Dış Denetim Kanunu'nun TBMM'de kabul edilmesi son derece önemlidir. İç denetim sisteminin mevcut yapılanmasıyla, merkezi olarak örgütlenen Sayıştay'ın özellikle mahalli idarelere yönelik olarak yaptığı mali denetim konusunda büyük kolaylıklar sağlayacağı ortadadır. Günümüz denetim anlayışının bir gereği olan yerinden denetim büyük ölçüde iç denetim birimleri aracılığıyla yapılabileceğinden, bu durumun göz önünde bulundurulması hareket edilmesi, ülkemiz adına büyük kazanım olacaktır.

Bu çalışmada öncelikle iç denetim kavramı üzerinde durulacak, daha sonra da bu yeni denetim anlayışının yerel yönetimlerdeki önemli bir ayağını oluşturan İl Özel İdarelerindeki iç denetim sistemi incelenerek, İl Özel İdare İç Denetçilerinin kurumlarındaki iç denetim hakkındaki algılamaları ve beklentileri analiz edilecektir. Alan araştırmasının kapsamını, Bakanlar Kurulu'nun 2006/10911 sayılı kararı ile 20 adet İl Özel İdaresine tahsis edilmiş iç denetçi kadrolarına ataması yapılan ve halen iç denetçi olarak görev yapanlar oluşturmaktadır. Anketler, söz konusu 20 ilden fiilen atama yapılan 18 İl Özel İdaresinde görev yapan toplam 45 iç denetçiye uygulanmıştır. Bu çalışmada Türkiye'deki İl Özel İdarelerindeki iç denetim profilini ortaya koymak amacı ile ülkemiz açısından bir genel durum değerlendirilmesi yapıldığı için araştırma yöntemi olarak anket yöntemi tercih edilmiştir.

2. İÇ DENETİM KAVRAMI

Dünyada bilgi ve teknoloji alanlarında çok hızlı bir gelişme yaşanmaktadır. Bu hızlı gelişimin etkin ve verimli yönetilmesi, problemler ortaya çıkmadan gereken tedbirlerin alınması, örgütlerin içeriden şeffaf bir şekilde değerlendirilebilmesiyle mümkün olacaktır. Bu da iç denetim sayesinde yapılabilmektedir. Bu anlayış kurumsal yönetim anlayışıdır ve iç

denetim sistemi de kurumsal yönetimin, şeffaflık, hesap verilebilirlik, adillik ve sorumluluk prensiplerinin bir gereğidir (Önder, 2008: 1-2).

Denetimin tarihsel köklerinin M.Ö. 3000 yıllarına, Ninova kentine kadar uzandığı saptanmıştır (Gezmiş, 2008: 55). Günlük hesapların kontrolü ile görevlendirilmiş bir kişinin, bütün gün harcamada bulunan kişiye akşamları her bir işlemi miktar ve içerik itibarıyla okutması ve hesaplar hakkında fikrini söylemesi işinin dinleme esasına dayanması nedeniyle bu kişiye 'auditor' (dinleyici-denetçi-denetleyen) denilmiştir (Özer, 1997: 3).

Yönetim adına denetim olarak başlayan iç denetim zamanla operasyonel denetim, iç kontrol süreçlerinin ve risk yönetiminin değerlendirilmesi ve işlem süreçlerinin analiz edilmesi yoluyla kurum faaliyetlerinde etkinlik ve verimliliğin artırılması gibi çağdaş unsurları bünyesine taşımış, yönetim adına denetim kavramından kurum faaliyetlerine yönelik kurum dışına bağımsız bir değerlendirme sunan yönetimin denetimi olarak nitelendirilebilecek olan bir fonksiyona dönüşmüş ve bugün profesyonel bir meslek haline 1941 yılında Victor Z. Brinks'in ilk iç denetim kitabı olarak bilinen "Modern Internal Auditing" kitabını yayınlaması ve ABD'de kurulan İç Denetçiler Enstitüsü (IIA - Institute of Internal Auditors) ile gerçekleşmiş ve 'iç denetim' kurumsal kimlik kazanmıştır (Kamu İç Denetim Genel Raporu, 2008: 1).

İç denetim ise; örgüt, faaliyetlerinin ve uygulayıcılarının yaptıkları işlem ve işlerin uygunluk ve etkinliğinin, üretilmiş her türlü bilginin güvenilirliğinin mevzuat, finansal ve diğer tüm yönlerden bu amaçla çalışan iç denetçi adı verilen kişilerce araştırılıp, incelenip üst yönetime rapor edilmesi, örgütün eğilimlerini dikkate alan ve organizasyondaki işlemlerin etkinliği ve verimliliği üzerine katma değer yaratan bir faaliyet olarak görülmektedir (Gezmiş, 2008: 55).

IIA'e göre iç denetim (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2008: 7); bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İngiltere Hazinesi tarafından AB'ye aday ülkelerin yararlanması için hazırlanan dokümana göre ise, iç denetim bir organizasyonun bünyesinde bulunan bağımsız ve tarafsız değerlendirme hizmetidir (Acar, 2008: 79).

İç denetim, bir organizasyondaki;

- Finansal ve operasyonel bilginin doğru ve güvenilir olup olmadığı,
- İşletmenin risklerinin tanımlanmış ve asgariye indirilmiş olup olmadığı,
- Dış düzenlemelerin ve kabul edilen iç politikaların ve usullerin izlenip izlenmediği,
- Tatmin edici standartların oluşturulup oluşturulmadığı,
- Kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı,
- Organizasyonun hedeflerine etkin bir biçimde ulaşım ulaşmadığı,

hususlarının belirlenmesi ve yöneticiler ile diğer üyelerin görev ve sorumluluklarını etkin bir biçimde yerine getirmelerine destek olmak amacıyla, tüm işlemlerin ve kontrollerin iç denetçilerce nesnel ve sistematik bir şekilde gözden geçirilmesi ve onaylanmasıdır (Abdioğlu, 2008: 93).

5018 sayılı Kanuna göre; 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 faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir (Aksoy, 2008: 77).

Yukarıda belirtilen farklı iç denetim tanımlarından da anlaşılmaktadır ki, iç denetim idareye yön veren bir pusula işlevini görmektedir. Modern iç denetim tanımındaki unsurların tamamını içerecek şekilde icra edilen bir iç denetim faaliyeti, idarenin amaç ve politikalarının gerçekleşmesi adına yönetime ayna tutan bir işleve sahip olacaktır.

2.1. İç Denetimin Kapsamı ve Türleri

Üst yönetim, kurumun karşı karşıya olduğu riskleri belirlemek, tanımlamak, değerlendirmek, izlemek, azaltmak ve ilgili kontroller de dahil tüm risk yönetim süreçlerinin etkin ve amaca uygun olarak çalışmasından sorumludur. İç denetimin temel ve anahtar görevlerinden biri de, risk yönetim süreçlerinin tam, etkin, etkili ve verimli olduğu konusunda üst yönetime ve yönetim kuruluna objektif güvence sağlamaktır. Bu güvenceyi

sağlamak için iç denetim birimi; üst yönetime sorumluluklarını yerine getirmesi ve görevlerini ifa etmesinde yardımcı olmak amacıyla yönelik danışmanlık, yol gösterme ve kolaylaştırma hizmetleri verir (Avrupa İç Denetçiler Enstitüsü Üyeleri Birliği, 2005: 18).

ABD’de 1940’lı yıllardan itibaren yapılan bilimsel araştırmalarda, hukuka uygunluk denetimi ile sınırlı olan geleneksel denetim anlayışının yolsuzlukları ve hataları engelleyemediği, hataların % 80’inin sistemden kaynaklandığı belirlenmiş, sistem denetimi, risk yönetimi, performans denetimi ve bilgi teknolojisi denetimi gibi denetim tekniklerini uygulayan iç denetim kavramı önem kazanmaya başlamıştır. Örneğin, Rittenberg ve Covaleski tarafından olay çalışması yöntemi kullanılarak gerçekleştirilen bir araştırma, iç denetimin işletme yönetimi tarafından stratejik önemi olan bir fonksiyon olarak görüldüğü ve güçlü bir yönetim desteği aldığı durumlarda, iç kontrollere ilişkin daha gerçekçi değerlendirmeler yapılabildiğini ve kendilerine görev tahsisi yapılan kişi ve birimlerin sorumluluklarını yerine getirmelerine önemli bir katkı sağladığını göstermiştir. Tersine bir durumda ise, yönetim desteğinin olmadığı ve iç denetimin stratejik öneminin göz ardı edildiği durumlarda, iç denetimden beklenen faydaların sağlanamadığı gözlenmiştir (Aktaran Memiş, 2006: 92-93).

İç denetimin kapsamı, iç sınırlara veya coğrafi kısıtlamalara bakmaksızın bir kurumun bütün faaliyetleridir. İç denetim; yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin kurumun karşı karşıya olduğu bütün risklerin belirlenmesi, tanımlanması ve giderilmesi konusundaki yeterliliğini ve etkinliğini de kapsar. Böylece, esas olarak tarihsel mali verileri değerlendirmek üzerinde odaklanan dış denetimin tersine, iç denetimin kapsamı, işletmenin etkinliği, devamlı detaylı yönetim bilgileri ve etik ve sosyal prosedürler gibi başka konuları da içerir (ECIA, 2005: 25-26). Yani iç denetim; kamu yönetimi için, iç denetim yapılan kurumun fotoğrafının çekilerek fotoğraftaki hataların gösterilmesi adına mali olan ve mali olmayan tüm süreç, karar, prosedür ve uygulamaları da kapsayan çok geniş bir sistemdir.

Ancak, iç denetimin özellikleri dünyadaki gelişmelere paralel olarak değişmektedir. Değişkenlik, iç denetim diğer denetim türleriyle kıyaslandığında, onu önemli kılan özelliklerden biridir. Aslında iç denetim, reaktif süreçten proaktif sürece geçişin resmidir (Önder, 2008: 23). Modern iç denetim tanımı baz alınarak yapılan değerlendirme sonucunda iç

denetimin altı temel özelliği olduğu söylenebilir. Bunlar; kuruma katma değer katma, bağımsızlık ve tarafsızlık, güvence sağlama, risk yönetimi ve yönetim süreçlerine katkı, genel kabul görmüş standartlara göre denetleme ve son olarak da danışmanlık hizmeti sunmadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2008: 35-36).

5018 sayılı Kanun ve buna istinaden yürürlüğe konulan ikincil mevzuatla birlikte denetim uygulamaları, gelişmiş denetim uygulamaları doğrultusunda yeniden tanımlanmış ve yapılandırılmıştır (Midyat, 2007: 2). Kamu idarelerinde gerçekleştirilecek iç denetim faaliyetinin uygulanacağı 5 temel alan; uygunluk denetimi, performans denetimi, mali denetim, bilgi teknolojileri denetimi ve sistem denetiminden oluşmaktadır (Arcagök ve Erüz, 2006: 205).

i) Uygunluk denetimi; bir örgütün mali işlemlerinin ve diğer faaliyetlerinin belirlenmiş yöntemlere, kurallara ve mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenmesidir (Alptürk, 2008: 22). Denetimin konusu, kurumun mali işlemleri ve faaliyetleridir. Uygunluk denetiminde ulaşılan sonuçlar geniş bir kitleye değil, çoğunlukla sınırlı sayıda ilgiliye, yetkili kişi ve kuruluşlara raporlanır (Aksoy, 2008: 84). Uygunluk denetimi iki bileşenden oluşmaktadır. Bunlar;

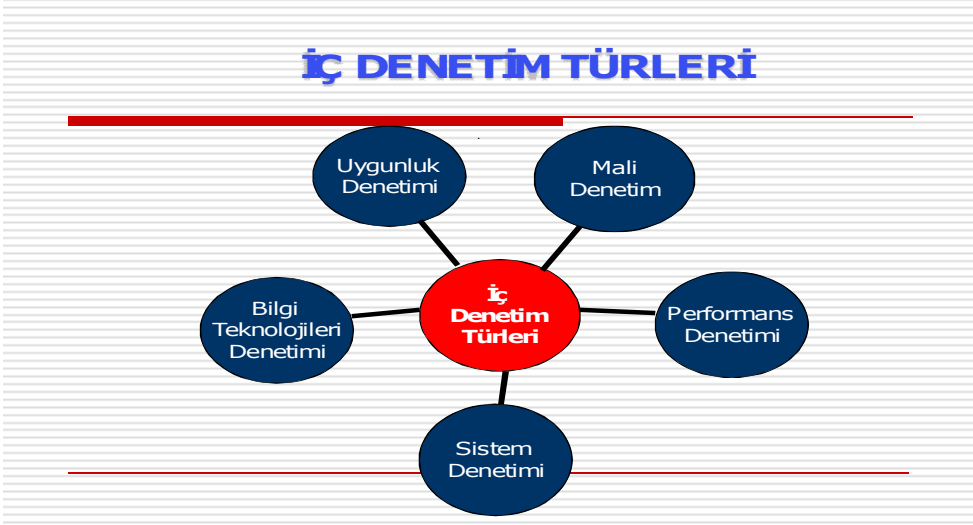
İdarenin harcamalarının ve mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının amaç ve politikalara, kalkınma planına, yıllık programlara, stratejik plana ve performans programına uygunluğunun denetlenmesi ve değerlendirilmesi,

İdarenin harcamalarının ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun harcama sonrasında denetlenmesidir.

ii) Performans denetimi; yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesidir (Aksoy, 2008: 84).

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü'ne (INTOSAI) göre; performans denetimi kamu yönetiminin performansını, ekonomikliğini, etkililiğini ve verimliliğini incelemeye yönelmiştir. Performans denetimi sadece belirli mali işlemleri (operations) değil, hükümetin yönetsel ve örgütsel tüm eylemlerini kapsar (INTOSAI, 1998: 3).

Şekil 1: İç Denetim Türleri



INTOSAI'nin tanımına göre performans denetimi, idari faaliyetlerin tutumluluğunun doğru yönetim ilkeleri, uygulamaları ve yönetim politikalarına göre denetlenmesini, kaynakların kullanımındaki verimliliğin bilgi sistemleri, performans ölçütleri, gözetim düzenlemeleri ve denetlenen kurumlarla belirlenmiş eksikliklerini gidermek için izlenen yöntemlerin incelenmesi de dâhil olmak üzere denetlenmesini, denetlenen kuruluşların hedeflere ulaşma yönündeki performanslarının etkinliğini ve istenilen etkilerle gerçekleşen etkilerin karşılaştırılmasını kapsar (Acar, 2008: 82-83).

Bir başka görüşe göre performans denetimi, esneklik, hayal gücü ve yüksek düzeyde analitik beceriler gerektiren karmaşık bir inceleme faaliyetidir (Coşkun ve Karabeyli, 2007: 8). Sadece mevzuatta yer alan metodlar ve standartlar, performans denetiminin bugünkü gelinen noktadaki işlevini ve gelişmesini güçleştirebilir. Bu yüzden performans denetimi, kalite güvence sistemlerine yönelik standartlar da dahil olmak üzere, birçok alandaki standartların birleştirilmesi anlamına gelmez. Özellikle uygulamalar ve gelişmeler, deneyimlerden kazanılan bilgi üzerine inşa edilerek geliştirilecek bir denetim sistemidir (Önder, 2008: 16-17).

iii) Mali denetim; gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun, mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin

değerlendirilmesidir. Mali denetim, denetçilerin çalışmalarının finansal öğelerini kapsamaktadır. Hesapların ve bunların dayanağını oluşturan finansal sistemlerin ve süreçlerin (kamu sektörünün spesifik bölümleri dahil olmak üzere, kamu parasının öngörülmuş amaçlar için harcanmış olup olmadığı) ve kurumsal yönetişimin finansal yönlerinin, örneğin iç kontrolün, risk yönetiminin, dürüstlüğün ve iyi davranış kurallarına uygunluğun denetlenmesidir (Aksoy, 2008: 84).

5018 sayılı Kanun'da devlet muhasebesinin saydamlık, hesap verilebilirlik, kesin hesap dolayısıyla parlamento denetimi gibi modern kamu mali yönetim anlayışında yer alan temel anlayışların ve kavramların esası olduğuna vurgu yapılmaktadır. Bu durum, günümüze kadar özel sektörde olduğu gibi, devlet sektöründe de muhasebeye olan ilginin olumlu yönde değişmesini ve gelişmesini sağlamıştır (Gülşen vd., 2007: 25).

iv) Bilgi teknolojileri denetimi; idarenin amaçlarına ve kontrol hedeflerine ulaşmasına yönelik olarak bilgi sistemlerinin ve bu sistemlere ilişkin kontrollerin yeterliliği hakkında, nesnel bir güvence sağlamak amacı ile bilgi teknolojisi sistemlerinin incelenmesi, gerekli kanıtların toplanması, değerlendirilmesi ve sonuçların raporlanması sürecidir (Alptürk, 2008: 23). Denetim süreci içerisinde yer alan veriler gittikçe elektronikleşirken, denetçilerin, bu verilerin geçerliliğini, güvenilirliğini ve eksiksizliğini test etmeleri gerekmektedir (Toraman, 2002: 2).

Böylece, farklı faaliyet alanlarını kapsayan iç denetim türleri, iç denetçiler tarafından benimsenen çok amaçlı, kapsamlı yaklaşım (comprehensive), yönetim odaklı yaklaşım (management-oriented), katılımcı yaklaşım (participative), program yaklaşımı (programmatic) ve danışmanlık-güvence yaklaşımı (consultative-assurance) şeklinde de ele alınmaktadır (Akşam, 2005: 29).

v) Sistem denetimi; denetlenen sürecin ya da birimin amaçlarına ulaşmasını sağlamada iç kontrol sistemlerinin yeterlik ve etkinliğinin değerlendirilmesi (Aksoy, 2008: 86), diğer bir ifadeyle, denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; örgüt yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir (Arcagök ve Erüz, 2006: 205).

2.2. İç Denetim Standartları ve İç Denetim-İç Kontrol İlişkisi

Denetim, bir doğruluk, uygunluk ve akılcılık sorgulaması olduğundan, denetim faaliyetinin bizzat kendisinin de kalite ve güvenilirlik sorgulamasının yapılması bir zorunluluktur. Denetimde kalite ve güvenilirliğin güvencesi ise, denetim faaliyetinin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğuna bağlıdır. Bu belirleme bizi denetçinin niteliklerine ve denetim sürecinin geneline yönelik denetim standartlarına ulaştırır. Denetim standartları bir yerde yapılan işin kalitesine ilişkin ölçütler bütünü olup, hem kişisel özellikleri itibarıyla denetçiyi, hem de başından sonuna kadar tüm denetim sürecini kapsar. İyi bir denetim sistemi ise denetim standartlarına uyulmasıyla mümkündür (Koçberber, 2008: 65).

IIA tarafından yayımlanan 1947 tarihli “İç Denetimin Sorumlulukları Bildirgesi” zamanla iç denetim standartlarına dönüşmüş ve ilk olarak 1978 yılında “Genel Kabul Görmüş İç Denetim Standartları” yayımlanmıştır. Bu standartlar daha sonra IIA tarafından çeşitli kereler güncellenmiştir. Son güncelleme ise 1 Ocak 2009 tarihinde yapılmıştır. Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları, iç denetim performansının izlenmesi ve değerlendirilmesi için gerekli temeli oluşturur ve objektif güvence sağlayan bir sistematik metodoloji getirir. Hem IIA ve bağlı kuruluşların üyelerinin hem de bütün kalifiye iç denetçilerin Uluslararası Standartlara uymaları zorunludur (ECIIA, 2005: 21-22). Bu standartlar genel olarak nitelik ve çalışma standartlarından oluşmaktadır. Nitelik standartları iç denetim birimi ve iç denetçilerin sahip olması gereken özelliklere, çalışma standartları ise iç denetim faaliyetinin aşamalarına ve sonuçlarının izlenmesine yöneliktir (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2006: 2-25).

Kontrol kavramı, denetim kavramı ile iç içe girmiş bir kavram olarak, başka bir belge veya kayıtla bir şeyin doğruluğunu inceleyerek teyit etme faaliyetidir. Bu faaliyet, kamu idaresinin içinde bir sistem dahilinde yapıldığı takdirde iç kontrol adını almaktadır (Önder, 2008: 24). 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 ve

süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür (Tamer, 2008: 4).

İç kontrol, “organizasyon planı ve işletme içerisindeki varlıkları korumak, muhasebe verilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini kontrol etmek, işlemsel etkinliği ilerletmek ve emredilmiş yönetim politikalarına katılımı teşvik etmek üzere benimsenmiş tüm koordine yöntem ve ölçüleri kapsayan bir süreçtir”. İç kontrol, bir yönetim fonksiyonudur. Teşebbüsler fiziki büyüklük olarak geliştikçe, faaliyetler karmaşık olarak yaygınlaştıkça ve işlemler sayısal olarak arttıkça, yönetimin; varlıkların korunması, hataların ortadan kaldırılması, gelirlerin saptanması ve bunlara ek olarak teşebbüs politikasını değerlendirme araçlarını sağlaması amacıyla, süratle güvenilir veriler elde etme bir zorunluluk haline gelmiştir. Bu zorunluluk da işletmelerde kontrol fonksiyonunu iç kontrol ile birleştirmiştir (Memiş, 2006: 124-125). Daha açık bir ifade ile iç kontrol, organizasyonun hedeflerini gerçekleştirmek üzere ihtiyaç duyduğu bütün plan, politika, prosedür ve uygulamaları kapsayan bir yönetim aracıdır. İç kontrol sayesinde örgütler karşı karşıya kaldıkları değişimlere sürekli bir biçimde uyum gösteren dinamik ve tamamlayıcı bir süreç içerisinde hareket ederler. Yönetim ve her düzeydeki personel de; kurumun misyonunu ve genel hedeflerini başarması için riskleri karşılayan ve makul güvence sağlayan bu sürece müdahil olmak durumundadır (Özeren, 2006: 3-6).

5018 sayılı Kanundaki hükümler değerlendirildiğinde iç kontrol, iç denetimi kapsayan genel bir çerçeve oluşturmaktadır. İç kontrol sistemi geniş anlamda iç denetimi de kapsadığı halde, dar anlamıyla denetim faaliyetleri dışında kalan kontrol faaliyetleri ile diğer unsurlardan oluşmaktadır. Yani, iç denetim iç kontrol sisteminin bir unsuru olmasına karşın; iç denetim faaliyetinin niteliği ve fonksiyonu gereği idarenin yönetim, risk yönetimi ve kontrol sisteminin etkinlik ve yeterliliği iç denetçiler tarafından değerlendirilecektir. Bu da iç denetim faaliyetinin iç kontrol sistemi içindeki yerini ve rolünü açıkça ortaya koymaktadır (Candan, 2006: 6-7; Midyat, 2007: 5).

Kamu İç Kontrol Standartları, Sponsor Organizasyonlar Komitesi (COSO) modeli, INTOSAI Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi ve AB İç Kontrol Standartları çerçevesinde Maliye Bakanlığı tarafından “Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği” hazırlanarak, 26.12.2007 tarihli ve 26738 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır. Türkiye’de 5018 sayılı Kanun ve ikincil

mevzuat, COSO modelini esas alan bir iç kontrol sisteminin kurulmasını öngörmektedir. Maliye Bakanlığınca çıkarılan tebliğ ile, 5 bileşen altında toplam 18 standart ve her bir standart için bunların altına yerleştirilen toplam 79 genel şart belirlenmiş bulunmaktadır (Yılmaz, 2009: 33).

3. İÇ DENETİMİN İL ÖZEL İDARELERİNDE YAPILANMASINA VE İŞLEYİŞİNE YÖNELİK ALAN ARAŞTIRMASI

İl Özel İdarelerindeki iç denetim sisteminin işleyişi ve bu idarelerde görev yapan iç denetçilerin iç denetim sistemine olan bakışına ilişkin yapılan bu çalışmanın amacı; İl Özel İdarelerinde iç denetim faaliyetinden ne anlaşıldığı ile bu faaliyetin İl Özel İdarelerindeki uygulamasının ne düzeyde olduğunun ortaya konulmasıdır. Bu kapsamda, İl Özel İdarelerinde kuruluş aşamasında olan iç denetim sisteminin nasıl yapılandığı sorusuna cevap aranacaktır. Bu çerçevede iç denetim biriminin İl Özel İdarelerinde nasıl kurulduğu, işlediği, hangi rolleri üstlendiği, çalışma yapısı, iç denetçinin mesleğe olan bakış açısı ile iç denetçi-üst yönetici ilişkisinin nasıl olduğu araştırılmıştır.

Çalışmanın amacına ulaşabilmesi için İl Özel İdarelerinde görev yapan iç denetçilere yönelik olarak oluşturulmuş aşağıdaki sorulara cevaplar aranmıştır:

- İl Özel İdarelerinde iç denetime önem verilip verilmediği,
- İç denetçi-üst yönetici arasındaki ilişki düzeyinin ne olduğu,
- İç denetim tanımından ne anlaşıldığı,
- İl Özel İdarelerinde iç denetimin uygulama düzeyinin ne olduğu,
- İç denetçilerin İl Özel İdarelerindeki iç denetim sisteminin işleyişine yönelik düşüncelerinin ne olduğu,
- İç denetçilerin mesleğe olan bakış açılarının ne olduğudur.

Bu sorulara aranan cevaplar baz alınarak araştırmadaki temel varsayımlar oluşturulmuş olup, bu varsayımlar şunlardır:

1) İl Özel İdarelerinde iç denetim birimleri yapılanmalarını tamamlayarak iç denetim sisteminin hukuksal altyapısını oluşturmuşlardır.

2) İl Özel İdarelerinde sadece 3 yıldır uygulanan iç denetim faaliyeti yeterince talep görmemekte, üst yönetici-iç denetçi ilişkisi sınırlı kalmaktadır.

3) İl Özel İdare iç denetçileri, modern iç denetim tanımındaki tüm unsurlara katılmakta güçlük çekmekte ama bireysel olarak yaptıkları işten tatmin olmaktadır.

3.1. Araştırmanın Kapsamı ve Veri Toplama Yöntemi

Alan araştırmasının kapsamını 05.10.2006 tarih ve 26310 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Bakanlar Kurulu’nun 2006/10911 sayılı kararı ile 20 adet İl Özel İdaresine ihdas edilmiş iç denetçi kadrolarına ataması yapılan ve halen iç denetçi olarak görev yapanlar oluşturmaktadır. Çalışmada Türkiye’deki İl Özel İdarelerindeki iç denetim profilini ortaya koymak amacı ile ülkemiz açısından bir genel durum değerlendirilmesi yapıldığı için araştırma yöntemi olarak anket yöntemi tercih edilmiştir. Anketler, 2009 yılında 01 Ekim - 31 Ekim tarihlerini kapsayan bir aylık süreçte, İl Özel İdarelerinde görev yapan iç denetçilere uygulanmıştır. Anketler, söz konusu 20 ilden fiilen atama yapılan 18 İl Özel İdaresinde görev yapan toplam 45 iç denetçiye uygulanmıştır. Bu iç denetçilerden 41 tanesi ankete cevap vererek geri dönüş yapmışlardır. % 91 gibi katılım oranına ulaşılması, bu araştırmanın belki de en olumlu yönüdür.

3.2. Araştırma Sonuçlarının Analiz ve Yorumları

Bu bölümde iç denetim sisteminin İl Özel İdarelerinde yapılanmasına ve işleyişine yönelik alan araştırmasının analiz ve yorumları yapılmıştır. Bu analizlere geçmeden önce, anket uygulanan iç denetçilerin profilini anlamak açısından bazı genel sorular sorulmuştur.

Tablo 1. İç Denetçilerin Cinsiyet Dağılımı

	Sıklık (f)	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde (%)	Toplam Yüzde (%)
Erkek	39	95,1	95,1	95,1
Kadın	2	4,9	4,9	100,0
Toplam	41	100,0	100,0	

Tablo 1’de görüleceği üzere anketi cevaplandıran 39 iç denetçinin erkek, 2 iç denetçinin ise kadın olduğu görülmektedir. İç denetçilerin % 95,1’i erkektir.

Tablo 2. İç Denetçilerin Öğretim Seviyesi

	Sıklık (f)	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde (%)	Toplam Yüzde (%)
Lisans	35	85,4	85,4	85,4
Lisans üstü	5	12,2	12,2	97,6
Yükseköğretim	1	2,4	2,4	100,0
Toplam	41	100,0	100,0	

Tablo 2’de iç denetçilerin en son mezun oldukları öğretim kurumlarına ait dağılımları gösterilmiştir. Buna göre iç denetçilerin % 85,4’ü üniversite, % 12,2’si yüksek lisans ve % 2,4’ü de yükseköğretim mezunudur.

Tablo 3. İç Denetçilerin Önceki Meslekleri

	Sıklık (f)	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde (%)	Toplam Yüzde (%)
Vergi Denetmeni	20	48,8	48,8	48,8
Muhasebe Denetmeni	13	31,7	31,7	80,5
Milli Emlak Denetmeni	6	14,6	14,6	95,1
Diğer	2	4,9	4,9	100,0
Toplam	41	100,0	100,0	

Tablo 3’te de görüleceği üzere iç denetçilerin önceki görevleri incelendiğinde en büyük oran % 48,8 ile vergi denetmenlerine aittir. Onları % 31,7 ile muhasebe denetmenleri ve % 14,6 ile milli emlak denetmenleri takip etmektedir. İl Özel İdarelerindeki iç denetçilerin toplamda % 95,1 oranında daha önce Maliye Bakanlığına bağlı olarak çalışan denetmen ünvanlı personelden teşekkül etmesi de göstermektedir ki İl Özel İdarelerinde bu faaliyet neredeyse tamamen Maliye Bakanlığı geleneğinden gelen denetmenlerce yürütülmektedir.

Bu genel sorulardan sonra İç Denetçilere çalışmadaki varsayımlar doğrultusunda sorular yöneltilmiştir. Bunlara verilen cevaplardan oluşan tablolar aşağıda yer almaktadır:

Varsayım 1: “İl Özel İdarelerinde iç denetim birimleri yapılanmalarını tamamlayarak iç denetim sisteminin hukuksal altyapısını oluşturmuşlardır”.

Tablo 4. İç Denetim Sistemine Yeterince Önem Verilme Durumu

	Sıklık (f)	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde (%)	Toplam Yüzde (%)
Kısmen	21	51,2	51,2	51,2
Hayır	17	41,5	41,5	92,7
Evet	3	7,3	7,3	100,0
Toplam	41	100,0	100,0	

Tablo 4’te görülmektedir ki “İç denetime yeterince önem verilmekte midir?” sorusuna 21 iç denetçi kısmen cevabını verirken, 17 iç denetçi hayır cevabını ve 3 iç denetçi de bu soruya evet cevabını vermiştir. Yeterince önem verildiği görüşünde olanların oranının sadece % 7,3 düzeyinde olması, Türkiye’deki İl Özel İdarelerinde iç denetime henüz yeterince önem verilmediğini ortaya koymaktadır.

Yukarıda da haklı olarak anlatıldığı üzere, iç denetim sadece mali yönü olan bir durum olmamasına rağmen, iç denetçiler ilginç bir biçimde Türkiye’de maliyecilere bırakılmış durumdadır. Bu durum, iç denetimin kurumlarda salt mali bir süreç olarak yorumlanmasına neden olmuştur. Dolayısıyla yalnızca mali denetim yapmak üzere eğitim almış bir iç denetçi kitlesinin kanunda tanımlanan yerindelik, performans vb denetimleri uygulaması kamu kurumlarınca şık karşılanmamaktadır.

İl Özel İdarelerinde iç denetime yeterince önem verilmediği görüşünde olan iç denetçilere bunun nedenlerine katılma düzeylerini anlamaya yönelik 4 yargı cümlesi verilmiş ve bu yargılara ne ölçüde katıldıkları tespit edilmiştir. Bu 4 soruyu 38 iç denetçi cevaplamıştır. Sonuçlar Tablo 5’te gösterilmiştir.

Tablo 5. İl Özel İdarelerinde İç Denetime İlişkin Değerlendirmeler

	Kısmen Katılıyor	Kesinlikle katılıyor	Kararsız	Kısmen Katılmıyor	Kesinlikle Katılmıyor
İç denetim;	Yüzde (%)	Yüzde (%)	Yüzde (%)	Yüzde (%)	Yüzde (%)
Gerekli bir uygulama olarak görülmemektedir	44,7	28,9	2,4	15,8	7,9
Alt kademe yöneticileri direnmektedir	44,7	26,3	-	10,5	18,4
Üst kademe yöneticileri direnmektedir	39,5	39,5	-	5,3	15,8
Yeterli donanımına sahip iç denetçi bulunmamaktadır	10,5	2,6	7,9	21,1	57,9

Tablo 5'e göre iç denetçilerin % 73,7'si iç denetim faaliyetinin İl Özel İdareleri açısından gerekli bir uygulama olarak görülmediği hususunda görüş birliğindedirler. 2005 yılında yeniden yapılanan İl Özel İdarelerinde daha önceden kurum içi denetim faaliyeti icra edilmediğinden yerleşik denetim kültürüne karşı bir yabancılık söz konusudur. Dolayısıyla yerel yönetim düzeyindeki iç denetim faaliyetinin gerekliliği konusundaki olumsuz görüşün zamanla değişeceği söylenebilir.

İç denetçilerin % 71,1'i alt kademe yöneticilerinin iç denetime direnç gösterdikleri kanısındadır. Dolayısıyla iç denetim faaliyeti, alt kademe yöneticileri tarafından talep edilmeyen, kaçınılan ve engellenen bir faaliyet olarak algılanmakta ve denetlenen ile iç denetçi arasında karşılıklı güvensizliğin olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

İç denetçilerin % 78,9'u üst kademe yöneticilerinin iç denetime direnç gösterdikleri konusunda aynı görüştedirler. Kurum üst yönetiminin iç denetime direnmesi iç denetimin gerekliliği konusunda henüz istenen düzeyde bir anlayışın üst yönetimde yerleşmediği sonucunu ortaya koymaktadır.

İç denetçilere yeterli donanımına sahip iç denetçi bulunmadığı savına katılma düzeyleri sorulmuş ve iç denetçilerin % 80'i iç denetim faaliyetinin geleneksel denetim anlayışından önemli farklılıklar içerdiği, iç denetimin aşamaları, risk yönetimi ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi gibi alanlarda teknik bilgiler gerektirdiği ve uygunluk denetimi ile sistem denetimi arasındaki yaklaşım farklılığını denetim uygulamalarına yansıtması noktasında gerekli farkındalığa sahip iç denetçilerin görev yaptığı konusunda aynı görüştedirler.

Varsayım 2: “İl Özel İdarelerinde sadece 3 yıldır uygulanan iç denetim faaliyeti yeterince talep görmemekte, üst yönetici-iç denetçi ilişkisi sınırlı kalmaktadır.”

6. tablodan başlayıp 11. tablonun sonuna kadar, İl Özel İdarelerindeki İç Denetçiler ile onların ilişkide buldukları kurumların üst yöneticisi olan en başta Valiler olmak üzere diğer üst yöneticiler ile aralarındaki iletişime ilişkin sorulara verilen cevaplar değerlendirilmiştir:

Tablo 6. Üst Yöneticilerin İç Kontrolü İç Denetçiler Aracılığıyla Gerçekleştirme Durumu

	Sıklık (f)	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde (%)	Toplam Yüzde (%)
Kısmen Katılıyorum	15	36,6	36,6	36,6
Kesinlikle Katılmıyorum	9	22,0	22,0	58,5
Kesinlikle Katılıyorum	9	22,0	22,0	80,5
Kararsızım	5	12,2	12,2	92,7
Kısmen Katılmıyorum	3	7,3	7,3	100,0
Toplam	41	100,0	100,0	

Üst yönetici, 5018 sayılı Kanundaki sorumluluklarının gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirmektedir. Bu nedenle üst yöneticilerin bu konuda doğrudan aktif bir rol üstlenmesi ve iç kontrol konusunda etkin bir gözetim mekanizması oluşturması gerekmektedir. Tablo 6'da görülmektedir ki iç kontrol sisteminin iç denetçiler tarafından değerlendirilmesi konusunda üst yöneticinin farkında olduğuna kısmen katılan 15 iç denetçi ve kesinlikle katılan 9 iç denetçi

dışındaki toplam % 41,5 oranındaki iç denetçi kendi üst yöneticilerinin bu farkındalığa sahip olmadığını ifade etmektedir.

Tablo 7. Üst Yöneticinin Talimatı Çerçevesinde Soruşturma Yapma Durumu

	Sıklık (f)	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde (%)	Toplam Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	19	46,3	46,3	46,3
Kesinlikle Katılıyorum	13	31,7	31,7	78,0
Kısmen Katılıyorum	5	12,2	12,2	90,2
Kısmen Katılmıyorum	4	9,8	9,8	100,0
Toplam	41	100,0	100,0	

Tablo 7’de iç denetçilerin iç denetim kapsamı dışında üst yöneticinin talimatı doğrultusunda soruşturma yapıldığı yönündeki önermeye verilen cevaplardan da anlaşılmaktadır ki İl Özel İdare iç denetçilerinin % 43,9’u iç denetim faaliyeti dışında müfettişlere ait olan soruşturma fonksiyonunu yerine getirmektedir.

Tablo 8. İç Denetçinin Doğrudan Üst Yöneticiye Bağlı Olarak Çalışma Durumu

	Sıklık (f)	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde (%)	Toplam Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	32	78,0	78,0	78,0
Kısmen Katılıyorum	5	12,2	12,2	90,2
Kararsızım	2	4,9	4,9	95,1
Kesinlikle Katılmıyorum	1	2,4	2,4	97,6
Kısmen Katılmıyorum	1	2,4	2,4	100,0
Toplam	41	100,0	100,0	

Tablo 8’de iç denetçilere doğrudan üst yöneticiye bağlı olarak çalışmakta olup olmadıkları yönündeki soruya vermiş oldukları cevaplara göre % 90,2 oranındaki İl Özel İdare iç denetçisi hali hazırda iç denetim mevzuatının öngördüğü şekilde doğrudan üst yönetici olan İl Valisine bağlı olarak çalıştıkları anlaşılmaktadır.

Tablo 9. İç Denetim Yönergesinin Üst Yönetici Tarafından Onaylanma Durumu

	Sıklık (f)	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde (%)	Toplam Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	35	85,4	85,4	85,4
Kesinlikle Katılmıyorum	6	14,6	14,6	100,0
Toplam	41	100,0	100,0	

Tablo 9'a göre anket çalışması kapsamındaki İl Özel İdarelerinde, iç denetçilerin % 85,4'ü iç denetim yönergesinin üst yönetici tarafından onaylandığını, geri kalan % 14,6'sı ise iç denetim yönergesinin üst yönetici tarafından onaylanmadığını belirtmiştir. Dolayısıyla İl Özel İdarelerinin büyük bir çoğunluğunda iç denetim yönergelerinin mevcut olduğu ve üst yöneticilerin bu konuya gereken hassasiyeti gösterdiği sonucuna ulaşılabilir. Buna göre, İl Özel İdare iç denetçilerinin iç denetim yönergeleri çerçevesinde iç denetim plan ve programlarını hazırlama ve uygulamalarının önünde herhangi bir engel kalmamıştır.

Tablo 10. İç Denetim Planlarının Üst Yönetici Tarafından Onaylanma Durumu

	Sıklık (f)	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde (%)	Toplam Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	33	80,5	80,5	80,5
Kesinlikle Katılmıyorum	8	19,5	19,5	100,0
Toplam	41	100,0	100,0	

Tablo 10'daki iç denetim faaliyetine esas olan denetim konuları, süreler ve denetim kaynaklarının belirlenmesini amaçlayan iç denetim planı ve programının üst yönetici tarafından onaylanma durumuna baktığımızda; İl Özel İdarelerinin % 80,5'inde plan ve programa dayalı olarak iç denetim faaliyetinin yürütüldüğü, % 19,5'inde ise henüz iç denetim plan ve programının üst yönetici tarafından onaylanmadığı anlaşılmaktadır. Bu duruma göre İl Özel İdarelerinin % 19,5'inde iç denetim plan ve programı olmaksızın iç denetim faaliyeti sürdürülmeye çalışılmaktadır.

Tablo 11. Denetim Çalışmalarında Üst Yöneticiden Destek Alma Durumu

	Sıklık (f)	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde (%)	Toplam Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	16	39,0	39,0	39,0
Kısmen Katılıyorum	11	26,8	26,8	65,9
Kesinlikle Katılmıyorum	9	22,0	22,0	87,8
Kısmen Katılmıyorum	3	7,3	7,3	95,1
Kararsızım	2	4,9	4,9	100,0
Toplam	41	100,0	100,0	

İç denetçilerin çalıştıkları kurumlardaki iç denetim uygulamalarını dikkate alarak, modern iç denetim tanımında yer alan unsurlara katılma düzeylerini tespitiye yönelik olarak verdikleri cevaplar Tablo 11’de gösterilmiştir. Ankete katılanların % 65,8’i üst yöneticilerinden destek aldıklarını ifade etmişlerdir.

Tablo 12. Modern İç Denetim Tanımına Katılma Durumu

	Kısmen Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum	Kararsızım	Kısmen Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
İç Denetim;	Yüzde	Yüzde	Yüzde	Yüzde	Yüzde
Bağımsız bir fonksiyondur	48,8	19,5	12,2	7,3	12,2
Güvence ve danışmanlık işlevi görür	39	43,9	7,3	4,9	4,9
İdareye artı değer katar	17,1	73,2	4,9	2,4	2,4
İç kontrolün etkinliğinin değerlendirilmesi ve artırılmasına yardımcı olur	17,1	61	14,6	2,4	4,9
Yönetimde etkinlik sağlanmasına yardımcı olur	29,3	56,1	4,9	4,9	4,9
Risk yönetiminde idareye katkı sağlar	26,8	58,5	7,3	4,9	2,4

Varsayım 3: “İl Özel İdare iç denetçileri, modern iç denetim tanımındaki tüm unsurlara katılmakta güçlük çekmekte ama bireysel olarak yaptıkları işten tatmin olmaktadır.”

Tablo 12’de iç denetçilerin % 68,3’ü iç denetimin bağımsız bir fonksiyon olması hususuna katılmaktadır ki bu oran yeni yapılanmakta olan iç denetim sistemi açısından olumlu bir durumdur. % 82,9 oranındaki iç denetçi görüşüne göre iç denetim sistemi, güvence ve danışmanlık işlevini; planlama, organizasyon, yönetim ve kontrol konularında bilgi sahibi olarak ve olayları profesyonel bir yönetici gözüyle değerlendirerek yapabilmektedir. İç denetçilerin % 90,2 gibi büyük bir çoğunluğu iç denetimin idareye artı değer kattığını düşünmektedir. Bu durum; iç denetçilerin, yapmış oldukları mesleğin artı değer üreten bir meslek olduğuna ve bu artı değerın çalıştıkları kurumu geliştireceğine olan inançlarını göstermektedir. Bu inanç, yönetime rakip olmayan ve kendini yönetimin üstünde görmeyen bir denetim felsefesinin kesinlikle yapıcı olacağı gerçeğinin özel idare iç denetçileri tarafından içselleştirildiğini ortaya koymaktadır. % 78 gibi bir oranda üst yönetimin iç kontrol sisteminin etkinliğini arttırmaya yönelik iç denetim birimince sunulan bilgilerin dikkate aldığı konusunda duyarlı oldukları sonucuna ulaşılabilir. İç denetçilerin % 85,4’ü İl Özel İdarelerinde yönetim süreçlerinin iyileştirilmesi için, mevcut riskler, olaylar, karşılaşılan zayıflıklar ve bunlardan korunma ve kontrol iyileştirmeleri hususunda kurumlarına tavsiyede bulunmaktadır. İç denetim; % 85,4’lük bir oranda risk yönetiminde idareye katkı sağlayacağı hususunda aynı düşüncededirler.

Tablo 13. İç Denetçinin Kendi Başına Karar Verebilme Durumu

	Sıklık (f)	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde (%)	Toplam Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	27	65,9	65,9	65,9
Kısmen Katılıyorum	9	22,0	22,0	87,8
Kesinlikle Katılmıyorum	2	4,9	4,9	92,7
Kısmen Katılmıyorum	2	4,9	4,9	97,6
Kararsızım	1	2,4	2,4	100,0
Toplam	41	100,0	100,0	

Tablo 13'e göre anket çalışması kapsamındaki İl Özel İdare iç denetçilerinin % 65,9'u işin nasıl yürütüleceği hususunda kendi başına karar vermede serbest olduğuna kesinlikle katılmakta, % 22'si de buna kısmen katılmaktadır. Bu sonuçlara göre % 87,8 gibi çok yüksek bir oranda İl Özel İdare iç denetçisi iç denetim faaliyetini yaparken kendi başına karar verme noktasında serbesttir. Bu sonuca göre İl Özel İdarelerinde yürütülen iç denetim faaliyetinin; denetim konu ve kapsamının belirlenmesi, yürütülmesi ve sonuçların raporlanması hususunda her türlü müdahaleden uzak olduğunu söyleyebiliriz.

Tablo 14. İç Denetçilerin Çalıştıkları Kurumlarda Emekli Olma İsteği

	Sıklık (f)	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde (%)	Toplam Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	13	31,7	31,7	31,7
Kararsızım	10	24,4	24,4	56,1
Kısmen Katılıyorum	9	22,0	22,0	78,0
Kesinlikle Katılmıyorum	8	19,5	19,5	97,6
Kısmen Katılmıyorum	1	2,4	2,4	100,0
Toplam	41	100,0	100,0	

Tablo 14'te İl Özel İdare iç denetçilerin kurumlarında emekli oluncaya kadar çalışmayı düşünüp düşünmediklerine ilişkin önermeye verdikleri cevaplar yer almaktadır. Tablodan da görüleceği üzere iç denetçilerin % 24,4'ü bu konuda kararsız olduğunu belirtmiş ve % 22'si de bu önermeye olumsuz cevap vermiştir. Bu sonuçlara göre, İl Özel İdare iç denetçilerinin yarıya yakını çalıştığı idareden memnun değildir. İç denetim sisteminin kurumsallaşma sürecini tam olarak tamamlayamadığı göz önünde bulundurulduğunda, bu sonucun normal olduğu düşünülebilir.

Tablo 15. İç Denetçi Maaşları ile Tatmin Düzeyi Arasındaki İlişki

	Sıklık (f)	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde (%)	Toplam Yüzde (%)
Kısmen Katılıyorum	23	56,1	56,1	56,1
Kesinlikle Katılıyorum	13	31,7	31,7	87,8
Kısmen Katılmıyorum	4	9,8	9,8	97,6
Kesinlikle Katılmıyorum	1	2,4	2,4	100,0
Toplam	41	100,0	100,0	

Tablo 15’de iç denetçinin aldığı maaşın kendisini tatmin ettiği yönündeki önermeye iç denetçilerin % 56,1’i kısmen katıldığını ve % 31,7’si de kesinlikle katıldığını belirtmiştir. Bu önermeye katılanların büyük oranda büyükşehir olan İl Özel İdare iç denetçilerinin olduğu görülmektedir. Yürürlükteki mevzuata göre büyükşehir olan illerde görev yapan iç denetçiler ile diğer illerde görev yapan iç denetçiler arasında maaş farkı bulunmaktadır. Bu farkın da anketteki bu soruya verilen cevabı etkilediği görülmektedir.

Tablo 16. İç Denetçilikte Rotasyon Olmamasının Etkisi

	Sıklık (f)	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde (%)	Toplam Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	22	53,7	53,7	53,7
Kısmen Katılıyorum	17	41,5	41,5	95,1
Kısmen Katılmıyorum	1	2,4	2,4	97,6
Kararsızım	1	2,4	2,4	100,0
Toplam	41	100,0	100,0	

Tablo 16’da iç denetçinin rotasyona tabi olmamasının iç denetçiler arasında % 95,1 gibi yüksek bir oranda kabul gördüğü anlaşılmaktadır. Bu durum Tablo 3’te görüleceği üzere İl Özel İdare iç denetçilerinin % 95,1’inin daha önce Maliye Bakanlığı’na bağlı olarak çalışan rotasyona tabi denetmenlerden oluşması ve bu denetmenlerin de sürekli yer değiştirmekten memnun olmamalarının bir sonucu olduğu düşünülebilir.

Tablo 17. Derecelendirilmiş İç Denetim Sertifikalarına Göre Yapılacak Özlük Düzenlemesinin Motivasyona Etkisi

	Sıklık (f)	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde (%)	Toplam Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	23	56,1	56,1	56,1
Kısmen Katılıyorum	12	29,3	29,3	85,4
Kısmen Katılmıyorum	3	7,3	7,3	92,7
Kesinlikle Katılmıyorum	2	4,9	4,9	97,6
Kararsızım	1	2,4	2,4	100,0
Toplam	41	100,0	100,0	

Tablo 17'ye bakıldığında iç denetim sertifikasının derecelendirilerek bunun özlük olarak desteklenmesinin motivasyonu arttıracığı görüşüne katılım oranı % 85,4'tür. Kıdem esaslı örgütlerde; donukluk, yaşlılık, eski tecrübelerin bitmez tükenmez tekrarı, nostalji, haksız rekabet ve dünü özleme söz konusu iken, sertifikasyona dayalı yapılarda; evrensellik, özgüven, değişimin sürekliliği, gelişim, çevreyle uyum, iş barışı, emeğe saygı ve yarına yatırım duygusu olduğu gerçeğini göz önünde bulundurduğumuzda, sertifikasyon derecelendirilmesinin İl Özel İdare iç denetçilerinin motivasyonunu daha da arttıracığı açıktır.

Tablo 18. İç Denetçilerin Kurum Sorunlarına Bakışı

	Sıklık (f)	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde (%)	Toplam Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	24	58,5	58,5	58,5
Kısmen Katılıyorum	15	36,6	36,6	95,1
Kesinlikle Katılmıyorum	1	2,4	2,4	97,6
Kararsızım	1	2,4	2,4	100,0
Toplam	41	100,0	100,0	

Tablo 18’de görüldüğü üzere iç denetçinin çalıştığı kurumun her sorununu kendi sorunu gibi hissettiği görüşüne kesinlikle katılan 24 iç denetçi ve kısmen katılan 15 iç denetçi toplamda % 95,1 oranını oluşturmaktadır. Bu sonuca göre % 95,1 oranındaki İl Özel İdare iç denetçisinin İl Özel İdarelerine adapte olduğu ve kendi idarelerine katkı sağlama noktasında kurumlarına sahip çıktıkları sonucu ortaya çıkmaktadır.

3.3. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi

Ana amacı iç denetim faaliyetinin İl Özel İdarelerindeki algılanma düzeyi ile uygulamasının ne düzeyde olduğunun değerlendirilmesine yönelik olarak yapılan bu çalışmada; görev yapan iç denetçilerin profili, iç denetime verilen önem düzeyi, üst yönetici-iç denetçi arasındaki ilişki düzeyi, iç denetçilerin uluslararası iç denetim tanımındaki unsurlara katılım düzeyi, iç denetimin uygulanma düzeyi ve iç denetimin işleyişi ortaya konulmaya çalışılmıştır. Söz konusu Alan Araştırmasının sonuçlarına ayrıntılı olarak aşağıda maddeler halinde değinilmektedir:

i) Alan araştırmasına katılan iç denetçilerin kadın-erkek oranına (Tablo(T):1) bakıldığında, erkek (39) iç denetçi sayısının kadın (2) iç denetçi sayısına göre çok yüksek olduğu görülmektedir. Diğer teftiş ve denetim birimlerinde olduğu gibi İl Özel İdarelerinde iç denetim sistemi erkek ağırlıklı olarak sürdürülmektedir. Ancak, iç denetçilerin rotasyona tabi olmaksızın görev yaptıkları belediye veya il sınırları ile sınırlı olarak çalışmalarından dolayı, bundan sonraki süreçte kadın iç denetçi oranının artabileceği söylenebilir.

ii) İl Özel İdare iç denetçilerinin eğitim düzeyleri (T:2) yüksektir. İç denetim mesleğinin kariyer meslek oluşu ile birlikte özellikle iç denetçilerin yetkilendirilmesinin sertifikaya dayalı olarak kademelendirilmesi nedeniyle iç denetim mesleği özünde sürekli olarak eğitimi (yüksek lisans-doktora-uluslararası sertifika) öngören bir anlayış temeline oturtulmuştur.

iii) İç denetçilerin önceki görevleri incelendiğinde (T:3) en büyük oran vergi denetmenlerine ait iken onları sırasıyla muhasebe denetmenleri ve millî emlak denetmenleri takip etmektedir. İl Özel İdarelerindeki iç denetçilerin toplamda % 95,1 oranında daha önce Maliye Bakanlığına bağlı olarak çalışan denetmen ünvanlı personelden teşekkül etmesi de göstermektedir ki İl Özel

İdarelerinde bu faaliyet neredeyse tamamen Maliye Bakanlığı geleneğinden gelen denetmenler tarafından icra edilmektedir.

iv) “İç denetime yeterince önem verilmekte midir?” sorusuna 21 iç denetçi kısmen cevabını verirken, 17 iç denetçi hayır cevabını ve 3 iç denetçi de bu soruya evet cevabını vermiştir (T:4-5). İç denetime yeterince önem verildiği görüşünde olanların oranının son derece düşük olması, Türkiye’deki İl Özel İdarelerinde iç denetime henüz yeterince önem verilmediğini ortaya koymaktadır. Anketi cevaplayan iç denetçiler, iç denetime yeterince önem verilmemesinin nedenlerine ilişkin olarak; gerekli bir uygulama olarak görülmediği ile alt kademe ve üst kademe yöneticilerin iç denetim uygulamalarına direndikleri yargılarına büyük ölçüde katılmışlardır. Bununla birlikte iç denetçiler yeterli donanımına sahip iç denetçi bulunmadığı yargısına ise büyük ölçüde katılmamışlardır. 2005 yılında yeniden yapılanan İl Özel İdarelerinde daha önceden sistematik olarak kurum içi denetim faaliyeti icra edilmediğinden, yerleşik denetim kültürüne karşı bir yabancılık söz konusudur. Dolayısıyla İl Özel İdarelerindeki iç denetim faaliyetinin gerekliliği konusundaki olumsuz görüşün zamanla değişeceği söylenebilir.

v) İl Özel İdarelerinde üst yönetici-iç denetim ilişkisine bakıldığında (T:6-11); iç kontrol sisteminin iç denetçiler tarafından değerlendirilmesi konusunda üst yöneticinin farkındalık düzeyinin çok da iyi olmadığı, iç denetçilerin azımsanmayacak kısmının (% 43,9) iç denetim faaliyeti dışında bulunan soruşturma fonksiyonunu yerine getirdiği, neredeyse tamamına yakınının iç denetim mevzuatının öngördüğü şekilde doğrudan üst yönetici olan İl Valisine bağlı olarak çalıştığı, İl Özel İdarelerinin çoğunda iç denetim yönergesinin ve iç denetim plan ve programının mevcut olduğu, denetim çalışmalarında çok yüksek oranda (% 65,9) olmasa da bir çok üst yöneticinin iç denetçiye gereken desteği verdiği sonucu ortaya çıkmıştır.

vi) İç denetçilerin çalıştıkları kurumlardaki iç denetim uygulamalarını dikkate alarak, modern iç denetim tanımında yer alan unsurlara katılma düzeylerinin oldukça yüksek olduğu görülmüştür (T:12). İl Özel İdare iç denetçilerine göre iç denetim yüksek oranlarda; bağımsız bir faaliyet olarak görülmekte, güvence ve danışmanlık işlevi görmekte, idaredeki işlemleri geliştirmekte ve idareye artı değer katmakta, iç kontrolün etkinliğinin artırılmasına yardımcı olmakta, etkinlik sağlanmasına yardımcı olmakta ve risk yönetiminde kurumlarına katkı sağlamaktadır. Bütün bu çıktılar İl Özel

İdarelerinde iç denetim sürecinin, modern iç denetim tanımı bünyesinde yer alan hususlara büyük ölçüde bağlı kalınarak yürütülmeye çalışıldığını göstermektedir.

vii) İl Özel İdare iç denetçilerinin iç denetimin işleyişine yönelik olarak verilen yargılara katılım düzeylerinin (T:13-18) emekli oluncaya kadar çalışma hususu dışında oldukça yüksek olduğu görülmüştür. İç denetçiler çok yüksek bir oranda (% 87,8) iç denetim faaliyetini yaparken kendi başına karar verme noktasında serbesttir. İç denetçilerin emekli oluncaya kadar bu idarelerde çalışma konusunda tereddütleri vardır ve iç denetçilerin neredeyse yarıya yakını çalıştığı idareden memnun değildir. İç denetçiler arasında çok büyük oranda maaş memnuniyeti vardır. İç denetçinin rotasyona tabi olmaması hususu neredeyse tüm iç denetçiler tarafından kabul görmektedir. İç denetim sertifikasının derecelendirilerek bunun özlük olarak desteklenmesinin motivasyonu arttıracığı görüşüne katılan iç denetçi sayısı da oldukça yüksektir. Son olarak iç denetçilerin tamamına yakını idarenin her sorununu, kendi sorunu gibi hissetmektedir.

5. SONUÇ

İl Özel İdarelerinde iç denetim sisteminin işleyişini ortaya koymak amacıyla oluşturulan sorular esas alınarak tasarlanan alan araştırmasında ulaşılan sonuçlar, İl Özel İdarelerinde iç denetimin gelişimi, uygulamadaki durumu, temel sorunları ve geliştirilmesi gereken alanlara ilişkin olarak önemli ipuçları vermektedir.

Her şeyden önce İl Özel İdarelerinde iç denetim birimleri tam olarak yapılanmalarını tamamlayamamış ve iç denetim sisteminin hukuksal altyapısını oluşturamamıştır. Her ne kadar İl Özel İdarelerinin çoğunda iç denetim yönergesinin hazırlanmış olması ve iç denetim plan ve programının yapılmış olmasına karşın, birçok İl Özel İdaresinde iç kontrol sisteminin düşük farkındalıkla kuruluş aşamasında olması, görev yapan iç denetçilerin az sayıda olması ve ağırlıklı olarak iç denetim faaliyeti kapsamında yer almayan soruşturma fonksiyonunun yerine getirilmesi, iç denetimin kurumsallaşması önündeki mevcut engeller olarak ifade edilebilir.

Öte yandan üst yönetici ile iç denetçi arasındaki ilişkinin beklenen düzeyde olmadığı söylenebilir. İl Özel İdarelerinde üst yönetici-iç denetim ilişkisine bakıldığında; iç kontrol sisteminin iç denetçiler tarafından

değerlendirilmesi konusunda üst yöneticinin farkındalık düzeyinin düşük olduğu, iç denetçilerin neredeyse yarıya yakınının üst yöneticiye ulaşma noktasında zorluk çektiği ve iç denetim faaliyeti dışında bulunan soruşturma fonksiyonunu yerine getirdiği ve denetim çalışmalarında üst yöneticilerin iç denetçiye beklenen düzeyde destek olmadığı sonucu ortaya çıkmıştır.

İl Özel İdare iç denetçileri modern iç denetim tanımındaki tüm unsurlara çok büyük oranda katılmaktadır. İç denetçilerin, iç denetim tanımında yer alan unsurlara ilişkin görüşlerine baktığımızda büyük bir çoğunluk bağımsız bir fonksiyon olduğunu, organizasyonda bir güvence ve danışmanlık işlevi gördüğünü, işlemleri geliştirip işletmeye artı değer kattığını, iç kontrolün etkinliğinin değerlendirilmesi ve artırılmasını sağladığını, yönetimde etkinlik sağlanmasına yardımcı olduğunu ve risk yönetiminde örgütüne katkı sağladığını belirtmiştir. Ancak iç denetçiler, bütün bu fonksiyonlara rağmen İl Özel İdarelerinde iç denetime yeterince önem verilmediği görüşündedirler. Bunun sebebi olarak ise iç denetimin, gerekli bir uygulama olarak görülmediği ve alt ve üst kademe yöneticilerinin iç denetime direndikleri yönünde görüş belirtmişlerdir. Ancak İl Özel İdare iç denetçileri bireysel olarak yaptıkları işten önceki işlerine göre memnundurlar. Gerek iç denetçiliğin özlük haklarındaki iyileştirmeler gerekse de kamu yönetimi sistemi içinde yeni ortaya çıkan bir kariyer meslek olması sebebiyle, iç denetçiler yaptıkları görevden tatmin olmaktadır.

Bütün bu veri ve analizler ışığında, kamu mali yönetim sistemimiz içerisinde son derece önemli ve yeni bir uygulama olan iç denetim sisteminin İl Özel İdarelerinde çok sağlıklı bir şekilde tasarlanamadığı ve uygulamada yeterli etkinliğin sağlanamadığı açıkça görülmektedir. Önümüzdeki dönemde gerek yasal ve idari düzenlemelerin geliştirilmesinde, gerekse uygulama kapasitesinin güçlendirilmesinde bu çalışmadan elde edilen bilgi, bulgu ve önerilerin; İl Özel İdareleri başta olmak üzere, iç denetim birimleri bulunan tüm kamu kurum ve kuruluşlarında, iç denetim sisteminin daha sağlıklı ve daha az tartışmalı biçimde kurulmasına, etkin ve verimli bir şekilde işlemesine yardımcı olması beklenmektedir.

KAYNAKÇA

- Abdioğlu, H. (2008), "İç Denetim Alanında Mesleki Yetkinliklerin Güçlendirilmesi Arayışları ve İngiltere ve İrlanda İç Denetçiler Enstitüsünün Yetkinlik Tanımlamaları", *Sayıştay Dergisi*, S: 68.
- Acar, İ.A. (2008), "İç Denetim-Stratejik Plan-Performans Yönetimi Çerçevesinde Kavramsal Değerlendirmeler", *Yerel Siyaset Dergisi*, S: 26, s.79-83.
- Alptürk, E. (2008), *İç Denetim Rehberi*, Maliye ve Hukuk Yay., Ankara.
- Aksoy, T. (2008), "Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim", *Muhasebat Kontrolörleri Derneđi Yayını*, Ankara.
- Akşam, A. (2005), "İç Denetim Mesleği, İlkeleri, Uluslararası İç Denetim Standartları ve Değerlendirilmesi", *Yeterlilik Tezi, Hazine Müsteşarlığı Hazine Kontrolörleri Kurulu Başkanlığı*, Ankara.
- Arcagök, M.S., Erüz, E. (2006), "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi", *Maliye Hesap Uzmanları Derneđi Yayını*, İstanbul.
- Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (2005), *Avrupa'da İç Denetim Durum Raporu*, Fransa.
- Avrupa Komisyonu (2009), *Türkiye İlerleme Raporu*, 14 Ekim, Brüksel.
- Candan, E. (2006), "Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar", *Mali Yönetim ve Denetim Dergisi*, S:38.
- Coşkun, A., Karabeyli, L. (2007), "Etkin Devlette Performans Denetimi ve Türkiye Deneyimi", *XXII. Türkiye Maliye Sempozyumu*, Antalya.
- Gezmiş, H. (2008), "Yüksek Denetim ve Türkiye Uygulaması", *Kamutürk Dergisi*, S:1
- Gülşen, H., Karaarslan, E., Kızılkaya, E., Hastürk, M., Kerimođlu, B. ve Kulaksız, H. (2007), "Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri İçin Devlet Muhasebesi", *Muhasebat Kontrolörleri Derneđi Yayını*, Ankara.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu (2009), "2008 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu", Ankara <http://www.idkk.gov.tr/web/guest/home> (14.09.2009).
- Koçberber, S. (2008), "Dünyada ve Türkiye'de Denetim Etiđi", *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 68.

- Memiş, M. Ü. (2007), “Türkiyedeki İç Denetim Profiline Belirlenmesine İlişkin Bir Araştırma”, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C: 16, S: 1.
- Memiş, M. Ü. (2006), “İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiyedeki Büyük İşletmeler Üzerinde Bir saha Araştırması”, Çukurova Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Adana <http://sosyalbilimler.cu.edu.tr/tezler/1262.pdf> (29.09.2009).
- Midyat, C. S. (2007), “Teftiş ve Geleneksel Denetimden İç Denetime: Yapılan Düzenlemeler, Sorunlar ve Tereddütlü Hususlara İlişkin Değerlendirmeler”, http://www.stratejikboyut.com/article_detail.php?id=43 (28.08.2009).
- Özer, H. (1997), Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, Sayıştay Yay., Ankara.
- Özeren, B. (2000), İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları, Sayıştay Yayınları, Ankara.
- Önder, M.F. (2008), “Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyumu”, Asil Yayın Dağıtım, Ankara.
- Tamer, M. (2009), Açıklamalı-Yorumlu-İçtihatlı İl Özel İdareleri, Mustafa Tamer Stratejik Araştırmalar Vakfı Yay., İzmir.
- The IIA Research Foundation (2008), Uluslararası İç Denetim Standartları, Türkiye İç Denetim Enstitüsü, İstanbul.
- Toraman, C. (2002), “Gelişen Bilgi Teknolojilerinin Denetime Olan Etkisi”, Mali Çözüm Dergisi, S:62.
- Türkiye Cumhuriyeti Başbakanlık Resmi Gazete
<http://www.rega.basbakanlik.gov.tr> (Erişim Tarihi: 25.08.2009).
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü, <http://www.tide.org.tr/faaliyetler5.html> (Erişim Tarihi: 26.08.2009).
- Uluslararası Yüksek Denetim Kuruluşları Örgütü (INTOSAI), <http://www.intosai.org/blueline/upload/limadeklaren.pdf> (26.08.2009)
- Yılmaz, R. (2009), Belediyelerde İç Kontrol El Kitabı, Türkiye Belediyeler Birliği Yay., Ankara.
- 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu <http://www.sp.gov.tr/documents/5018kmykk.pdf> (Erişim Tarihi: 14.03.2010)