

**YEREL YÖNETİMLERDE İÇ DENETİM SİSTEMİNİN
DEĞERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA**

Nurten DAŞKAYA

(Yüksek Lisans Tezi)

Eskişehir, 2014

**YEREL YÖNETİMLERDE İÇ DENETİM SİSTEMİNİN
DEĞERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK BİR
ARAŞTIRMA**

Nurten DAŞKAYA


**T.C
Eskişehir Osmangazi Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü**

**Maliye Anabilim Dalı
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Eskişehir
2014**

T.C
ESKİŞEHİR OSMANGAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Nurten DAŞKAYA tarafından hazırlanan Yerel Yönetimlerde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma başlıklı bu çalışma 25/06/2014 tarihinde Eskişehir Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim Ve Öğretim Yönetmeliğinin ilgili maddesi uyarınca yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak, Jürimiz tarafından Maliye Dalında Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan.....

Doç. Dr. Murat KIRACI

Üye.....

Doç. Dr. Semih BİLGE


(Danışman)

Üye.....

Yrd.Doç. Dr. Melih ÇİLDİR

ONAY

30.10.2014


Doç.Dr. Hasim Hüseyin ADALIOĞLU

Enstitü Müdürü

25/06/2014

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

Bu tezin Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Bilimsel Araştırma Ve Yayın Etiği Yönergesi hükümlerine göre hazırlandığını; bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmanın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerinin sunumu aşamasında bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmanın Eskişehir Osmangazi Üniversitesi tarafından kullanılan bilimsel intihal tespit programıyla taranmasını kabul ettiğimi ve hiçbir şekilde intihal içermediğini beyan ederim. Yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması halinde ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçlara razı olduğumu bildiririm.

Nurten DAŞKAYA

İmza



ÖZET

YEREL YÖNETİMLERDE İÇ DENETİM SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

DAŞKAYA, Nurten

Yüksek Lisans- 2014

Maliye Anabilim Dalı

Danışman: Doç. Dr. Semih BİLGE

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile yerel yönetimlerde de uygulanmaya başlanan iç denetim, yerel birimlerin tutumlu, verimli, etkin ve kaliteli hizmet sunmasını sağlayacak, hesap verebilirlik ve şeffaflık anlayışının yerleşmesine yardımcı olacak ve yerel yöneticilerin karar verme süreçlerini kolaylaştıracak bir uygulamadır. Bu çalışmada amaç, yerel yönetim birimlerindeki iç denetim sisteminin işleyişini inceleyerek, iç denetim sistemine ilişkin aksaklıkları belirlemek ve mevcut durumla ilgili çözüm önerileri sunmaktır.

Araştırma, yerel yönetim birimlerine ataması yapılan 254 iç denetçiyi kapsamaktadır. Araştırma yöntemi olarak anket yöntemi tercih edilmiştir. SPSS 19 programı ile elde edilen bulgular, değerlendirmeye tabi tutulmuştur. Çalışma sonucunda iç denetimin genel yapısının iç denetçiler tarafından doğru algılandığı tespit edilmiştir. Ancak yerel yönetimlerde iç denetimin üst yöneticilerce tam anlamıyla sahiplenilmediği ve iç denetim sürecinin tüm birimlerde aktif olarak uygulanmadığı sonucuna da ulaşılmıştır. Çalışma; mevcut durumu, sorun alanlarını tespit edip çözüm önerileri sunarak literatüre katkı da sağlamaktadır.

ABSTRACT

A STUDY ON EVALUATION OF THE INTERNAL AUDITING IN LOCAL ADMINISTRATIONS

DAŞKAYA, Nurten

Master Degree - 2014

Department of Public Finance

Advisor: Assoc. Prof. Dr. Doç. Dr. Semih BİLGE

Internal auditing which is now being implemented in local administrations after adoption of the Law No. 5018 on Public Finance Administration and Control is a practice that would ensure provision of effective, influential and quality service by the local administrations, help establishment of accountability and transparency and facilitate the decision making processes of local administrators. The purpose in this study is to analyze the operation of the internal auditing system in the local administration units and to offer solutions for ongoing problems and deficiencies in the operation of the system.

The study involves 254 internal auditors appointed to the local administration units. Survey method is picked as a research method. Questionnaires were sent to the internal auditors via email and the results were processed by reliance on the SPSS 19 software. The research findings reveal that the general structure of internal auditing was properly perceived by the internal auditors. However, the study also finds that internal auditing is not paid adequate attention in local administrations by high level executives and that the internal auditing process is not fully implemented in all units. The study contributes to the existing literature by identifying the problems in this field and offering solutions to these problems.

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	v
ABSRTACTvi
TABLolar LİSTESİ.....	.xi
ŞEKİLLER LİSTESİxii
EKLER LİSTESİ.....	xiii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xiv
ÖNSÖZ	xv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM VE İÇ DENETİME İLİŞKİN TEMEL BİLGİLER

1.1. DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	4
1.1.1. Denetim Kavramı.....	5
1.1.2. Denetim Türleri	7
1.1.2.1. Dış Denetim.....	7
1.1.2.2. Kamu Denetimi	8
1.1.2.3. İç Denetim Kavramı.....	9
1.2. İÇ DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	10
1.3. İÇ DENETİMİN AMACI, ÖNEMİ VE KAPSAMI.....	13
1.4. İÇ DENETİM İLE İLGİLİ BAZI KAVRAMLAR.....	15
1.4.1. Kurumsal Yönetim	15
1.4.2. İç Kontrol.....	16
1.4.3. Risk Yönetimi	18
1.4.4. Genel Muhasebe	19
1.4.6. Teftiş.....	19
1.5. İÇ DENETİMİN ÖZELLİKLERİ.....	20

1.5.1. Kuruma Değer Katma.....	21
1.5.2. Fonksiyonel Bağımsızlık ve Tarafsızlık	21
1.5.3. Güvence Sağlama ve Danışmanlık.....	22
1.6. İÇ DENETİM TÜRLERİ	23
1.6.1. Uygunluk Denetimi	23
1.6.2. Performans Denetimi	23
1.6.3. Mali Denetim	24
1.6.4. Bilgi Teknolojisi Denetimi	24
1.6.5. Sistem Denetimi	25
1.7. İÇ DENETİME NEDEN İHTİYAÇ DUYULMUŞTUR.....	25
1.7.1. Sorumluluk ve Hesap Verilebilirlik	26
1.7.2. Vekâlet Teorisi.....	26
1.7.3. Yönetime Danışmanlık ve Yardım.....	27
1.7.4. Tasarruf İhtiyacı	28
1.7.5. Hileli İşlemlere Karşı Korunma Gereksinimi	28
1.8. İÇ DENETİME KATKIDA BULUNAN ULUSAL VE ULUSLARARASI BAZI KURULUŞLAR	29
1.8.1. İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK).....	29
1.8.2. Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE).....	31
1.8.3. İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)	32
1.8.4. Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (INTOSAI)	32
1.8.5. The Committee Of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission (COSO)	33
1.8.6. Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (ECIIA).....	33
1.8.7. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)	34
1.8.8. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASC)	34
1.9. İÇ DENETİM SÜRECİ.....	35
1.9.1. Planlama	35
1.9.2. Denetimin Yürütülmesi.....	35
1.9.2.1. Ön Çalışma ve Bireysel Çalışma Planı	36
1.9.2.2. Denetimlerin Gerçekleştirilmesi (Saha Çalışması)	36
1.9.3. Raporlama.....	37

1.9.4. İzleme Ve Değerlendirme	38
--------------------------------------	----

İKİNCİ BÖLÜM

YEREL YÖNETİMLERDE İÇ DENETİM

2.1.TÜRKİYE’DE YEREL YÖNETİMLERİN YAPILANMASI	39
2.1.1. Belediyeler	39
2.1.2. İl özel idareleri	40
2.1.3.Köyler	40
2.1.4.Yerel Yönetim Birlikleri.....	41
2.2.YENİ KAMU MALİ YÖNETİM ANLAYIŞI VE YEREL YÖNETİMLER.....	41
2.3. KAMU SEKTÖRÜNDE İÇ DENETİM	44
2.4. YEREL YÖNETİMLER ÜZERİNDEKİ DENETİM BİÇİMLERİ	46
2.4.1.Siyasal Denetim.....	46
2.4.2.Yargısal Denetim.....	47
2.4.3.Ombudsman Denetimi	47
2.4.4. Yönetimsel Denetim	48
2.4.5. Kamuoyu Denetimi	48
2.4.6. İç Denetim.....	49
2.4.7. Dış Denetim	49
2.4.8. Hiyerarşik Denetim	49
2.5. YEREL YÖNETİMLERİ DENETLEMeye YETKİLİ BİRİMLER	50
2.6. YEREL YÖNETİMLERDE İÇ DENETİM	51
2.6.1. Yerel Yönetimlerde İç Denetimin Önemi	51
2.6.2. Dünya Yerel Yönetimlerinde İç Denetim Uygulamaları.....	53
2.6.2.1. ABD Yerel Yönetimlerde İç Denetim.....	54
2.6.2.2. Nijerya Yerel Yönetimlerinde İç Denetim	55
2.6.2.3.Avustralya Yerel Yönetimlerinde İç Denetim	56
2.6.2.4. Polonya Yerel Yönetimlerinde İç Denetim.....	57
2.6.3. TÜRKİYE’DE YEREL YÖNETİMLERDE İÇ DENETİM.....	58

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
YEREL YÖNETİMLERDE İÇ DENETİM SİSTEMİNİN
DEĞERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

3.1. AMPİRİK LİTERATÜR.....	64
3.2. ARAŞTIRMA PLANI.....	66
3.2.1. Araştırmanın Amacı	67
3.2.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi.....	67
3.2.3. Verilerin Analizinde Kullanılan Yöntem	68
3.2.4. Verilerin Güvenirliliği	68
3.3. ANKETE KATILAN İÇ DENETÇİLERİN DEMOGRAFİK DAĞILIMLARI.....	69
3.3.1. Ankete Katılan İç Denetçilerin Cinsiyete Göre Dağılımı	69
3.3.2. Ankete Katılan İç Denetçilerin Yaşa Göre Dağılımı	70
3.3.3. Araştırmaya Katılanların Önceki Ünvanı	70
3.3.4. Araştırmaya Katılanların Eğitim Durumu	71
3.3.5. Araştırmaya Katılanların Çalıştığı Yerel Yönetim Birimi	71
3.4. YEREL YÖNETİMLERDE İÇ DENETİM SİSTEMİNİN UYGULANMASINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA	72
3.4.1. Araştırmanın Bulguları	72
3.4.1.2. İç Denetimin Genel Yapısı	72
3.4.1.3. İç Denetçi Eğitimi	75
3.4.1.4. İç Denetim Birimi ve Diğer Birimler Arası İlişkiler	77
3.4.1.5. İç Denetçi ve Üst Yönetim İlişkisi	80
3.4.1.6. İç Denetimde Raporlama	83
3.4.1.7. İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasındaki Faktörlerin Sıralanması	86
3.5. ARAŞTIRMA BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ	87
SONUÇ	90
KAYNAKÇA	94
EK1	102
EK2	105

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: Yerel Yönetimlerde İç Denetçi Kadrosu Verilen Kurumlara İlişkin Bilgiler	60
Tablo 2: Yerel Yönetimlere Tahsis Edilen İç Denetçi Kadrolarına İlişkin Bilgiler ..	61
Tablo 3: Yerel Yönetim Birimlerinde İç Denetime İlişkin 2012 Yılı Verileri	62
Tablo 4: İç Denetçilerin Cinsiyet Dağılımı	69
Tablo 5: İç denetçilerin Yaş Dağılımları.....	70
Tablo 6: Araştırmaya Katılanların Önceki Ünvanı.....	70
Tablo 7: Araştırmaya Katılanların Eğitim Durumu	71
Tablo 8: Araştırmaya Katılanların Çalıştığı Yerel Yönetim Birimi	71
Tablo 9: Bir No'lu İfadeye Katılım Derecesi	73
Tablo 10: İki No'lu İfadeye Katılım Derecesi.....	74
Tablo 11: Üç No'lu İfadeye Katılım Derecesi.....	74
Tablo 12: Altı No'lu İfadeye Katılım Derecesi	75
Tablo 13: Yedi No'lu İfadeye Katılım Derecesi.....	76
Tablo 14: Sekiz No'lu İfadeye Katılım Derecesi.....	76
Tablo 15: Dokuz No'lu İfadeye Katılım Derecesi	77
Tablo 16: On bir No'lu İfadeye Katılım Derecesi	78
Tablo 17: On iki No'lu İfadeye Katılım Derecesi	78
Tablo 18: On Üç No'lu İfadeye Katılım Derecesi	79
Tablo 19: Yirmi Üç No'lu İfadeye Katılım Derecesi	80
Tablo 20: Dört No'lu İfadeye Katılım Derecesi	81
Tablo 21: On dört No'lu İfadeye Katılım Derecesi	81
Tablo 22: On edi No'lu İfadeye Katılım Derecesi.....	82
Tablo 23: On dokuz No'lu İfadeye Katılım Derecesi	83
Tablo 24: Yirmi No'lu İfadeye Katılım Derecesi.....	84
Tablo 25: Yirmi No'lu İfadeye Katılım Derecesi	84
Tablo 26: Yirmi iki No'lu İfadeye Katılım Derecesi.....	85
Tablo 27: İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasını Etkileyen Faktörler.....	86

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Yerel Yönetimlerde Denetim Biçimleri.....	46
Şekil 2: Yerel Yönetimleri Denetlemeye Yetkili Birimler.....	50

EKLER LİSTESİ

EK 1: Yerel Yönetimlerde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma Anketi.....	102
EK 2: Tanımlayıcı İstatiksel Değerler.....	105

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
COSO	: The Committee Of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission
CPA	: Certified Public Accountant
CRSA	: Kontrol Risk Yönetimi Türkiye Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
ECIIA	: Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu
İDKK	: İç Denetim Koordinasyon Kurulu
IIA	: Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
INTOSAI	: Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü
İDKK	: İç Denetim Koordinasyon Kurulu
KMYKK	: Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu
OECD	: Ekonomik İşbirliği Ve Kalkınma Teşkilatı)
TEPAV	: Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı
TİDE	: Türkiye İç Denetim Enstitüsü
YKY	: Yeni Kamu Yönetimi

ÖNSÖZ

Çalışmada, Türkiye yerel yönetimlerinde uygulanmakta olan iç denetim sisteminin işleyişi incelenerek, uygulamadaki sorun alanları tespit edilmiş ve bu sorun alanlarına yönelik önerilerde bulunulmuştur. Bu çerçevede yerel yönetim birimlerinde çalışan iç denetçilere, iç denetim hakkında soruları içeren bir anket uygulanmıştır.

Tez çalışmam ve Yüksek lisans eğitimim boyunca bana, hoşgörüsü, bilgisi ve tecrübesiyle yardımcı olan değerli danışman hocam Doç. Dr. Semih BİLGE'ye saygı ve en içten teşekkürlerimi sunarım. Yüksek lisans eğitimim süresince bana sağladığı katkılardan dolayı başta bölüm başkanı Prof. Dr. Erdal Gümüş olmak üzere tüm Maliye Bölümü hocalarıma teşekkürlerimi sunmak isterim.

Ayrıca hayatım boyunca bana her konuda destek olan ve beni bugünlere getiren, birlikte mutluluklarımı çoğalttığım, üzüntülerimi azalttığım ve varlıklarıyla daima güç bulduğum sevgili aileme teşekkürü bir borç bilirim.

GİRİŞ

Yerel yönetimler, belirli bir coğrafi alanda yaşayan yerel topluluğun ortak ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan, karar organları yerel halkça seçilen, görev ve yetkileri yasalarla belirlenen, özel gelirleri ve bütçesi olan ve kendine özgü örgüt yapısı ve personeli bulunan kamu tüzel kişileri olarak tanımlanmaktadır. Merkezîyetçi ve devlet odaklı yönetim anlayışının yerini günümüzde yerel ve insan odaklı bir yönetim modeli almaya başlamıştır. Kamu hizmetlerinin merkezi ve tek elden yürütülmesinin çok zor olması, yerel taleplerin artması, halkın yönetime daha etkin katılımı ve hesap verebilirlik ile ilgili olarak toplumsal taleplerin artması yönetim anlayışında ki değişiklikleri de kaçınılmaz kılmıştır.

Halka en yakın yönetim birimi ve demokratik yönetim yapısının temel unsurlarından birisini oluşturan yerel yönetimlerin gerek mali gerekse idari anlamda yeniden yapılandırılmaları ve güçlendirilmeleri sürekli tartışılan konulardan birisi olmuştur. Yeniden yapılandırma arayışlarındaki temel güdü, bu kuruluşların çağdaş gelişmeler ışığında günün koşullarına uyarlanması, halkın talep ve beklentilerine duyarlı bir şekilde daha kaliteli, daha hızlı, daha verimli ve etkin hizmet sunmalarının sağlanmasıdır. Bu ihtiyacı karşılamak amacıyla son yıllarda kamu yönetiminde, özellikle de kamu mali yönetim sisteminde hem merkezi yönetimi hem de yerel yönetimleri içine alan önemli değişiklikler gerçekleştirilmiştir.

Ülkemizde de son yıllarda bu anlayış içerisinde yeterli düzeyde olmasa da birçok düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemelerden en önemlisi mali yönetim ve kontrol sisteminde köklü değişiklikler öngören 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunudur (KMYKK). Kanun ile kaynakların verimli, etkili ve ekonomik bir şekilde kullanılması; mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunun güçlendirilmesini hedeflenmiş ve bunları sağlamaya yönelik bazı temel araçlar mali sistemimizde uygulamaya konulmuştur (Stratejik planlamaya dayalı performans esaslı bütçeleme, çok yıllık bütçeleme, orta vadeli harcama anlayışı vb.). Kanunla, kontrol ve denetim alanında da önemli değişiklikler yapılmıştır. İç denetim

sisteminin kurulması, iç kontrol sistemlerinin güçlendirilmesi, Sayıştay denetiminin kapsamının genişletilmesi gibi düzenlemeler bu kapsamda Kanun'a eklenmiştir.

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

Bu çalışmadaki amaç, yerel yönetimlerde de var olan iç denetim sisteminin işleyişini incelemek, uygulamadaki sorun alanlarını tespit etmek ve bu sorun alanlarına yönelik önerilerde bulunmaktır. Bu çerçevede yerel yönetim birimlerinde çalışan iç denetçilere, iç denetim hakkında soruları içeren bir anket uygulanmıştır. Çalışmanın kapsamını, yerel yönetim birimlerine ataması yapılan ve halen iç denetçi olarak görev yapan 254 iç denetçi oluşturmaktadır. Anket yollanan 254 iç denetçilerden 82 tane dönüş alınmıştır. Bulgular, mevcut literatür de dikkate alınarak yorumlanmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde, denetim kavramının tarihsel gelişimi ve genel çerçevesi, iç denetim faaliyeti ve işlevi, iç denetimin gelişmesine katkı sağlayan Ulusal ve uluslararası kuruluşlar hakkında bilgi verilmiştir. İkinci bölümde, kamu mali yönetiminde değişim ve bu değişimin yerel yönetimleri nasıl etkilediği konusu açıklanmış, sonrasında yerel yönetimlerde iç denetimin yeri ve önemi belirtilmiştir. Devamında da, iç denetimin yerel yönetimlerde uygulanmasında ülke uygulamalarına ilişkin örneklere yer verilmiştir. Üçüncü bölümde de, ülkemiz yerel yönetimlerinde iç denetim algısının ölçülmesine yönelik yapılan anketten elde edilen

bulgular değerlendirilerek, iç denetim uygulamasında sorunları ve çözüm önerilerine yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM VE İÇ DENETİME İLİŞKİN TEMEL BİLGİLER

1.1. DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Denetimin varlığı, yapılan araştırmalar neticesinde M.Ö. 3500 yıllarına kadar giden Mezopotamya kayıtlarından çıkarılmaktadır (Özer, 1997:4). Örneğin; Eski Yunan, Roma ve Mısır uygarlıklarında kamu hesaplarının kontrolüne ilişkin çeşitli belgeler bulunmakla birlikte sorumluluk zinciri ve mali kaynakları güvenceye alan önlemlere ilişkin teknikler her çağa göre değişmiştir. Bu nedenle denetimin rolü, kapsamı her çağa göre değişim göstermiştir. II. Dünya savaşı sonrasında denetçinin hata bulmaya yönelik bakış açısı büyük ölçüde değişmiştir (Kubalı, 1998: 9). Devletin sosyo-ekonomik kalkınmada aktif rol alması, yönetilenlerin yönetimden beklenti ve taleplerinin her geçen gün artması, kamusal harcamaların kapsam ve bileşiminde olduğu kadar denetimin niteliğinde de değişimi zorunlu kılmıştır (Köse, 2007: 25).

Avrupa'da muhasebe kayıtlarının incelenmesi, belgelendirilmesi Sanayi Devriminin ortaya çıkması ile günümüz denetimi ile benzer özellikler taşıyan bir denetim yapısı oluşmaya başlamıştır. Avrupalılar, zamanla bu uygulamaları Kuzey Amerika'ya taşımıştır. 1850'li yıllarda, "İskoçya Fermanlı Muhasebeciler Enstitüsü" tarafından modern muhasebe denetimi yazılı hale getirilmiştir. İngiltere'den Amerika'ya göç eden muhasebeciler, 1886 yılında, New York'ta ilk Diplomalı Kamu Muhasipleri Kanunu'nun çıkarılmasını sağlamışlardır (Karaaslan, 2006: 272).

Denetimin sanayi devriminin ortaya çıkmasından itibaren gelişimini sürdürmesi ile birlikte modern kamu denetimi kavramının demokratik kurumlara yerleşmesini sağlamıştır (Kubalı, 1998: 9). Kamusal denetimin kapsamı, tarihsel gelişim sürecinde ülkeden ülkeye büyük farklılıklar göstermiştir. Öncelikle merkezi devlet kuruluşlarının mali işlemlerinin incelenmesi ile başlayan kamusal denetim

faaliyeti, 20. yüzyılda kamusal etkinliklerin artışı karşısında daha karmaşık bir nitelik kazanmıştır (Köse, 2007: 6). Denetimin değişen yapısı ve kapsamının genişlemesi sonucunda denetim uluslararası nitelikte örgütler kurularak günümüzdeki kamusal denetim faaliyetlerinin kapsamını önceki dönemlerle karşılaştırılamayacak derecede genişletmiş ve değiştirmiştir (Karaaslan, 2006: 273 ve Köse, 2007: 5).

1.1.1. Denetim Kavramı

Denetim kavramının, Batı dillerindeki karşılığı (audit) kökenini oluşturan Latince audire kelimesi; işitmek, dikkatlice dinlemek anlamına gelmektedir. Türk Dil Kurumunun yaptığı tanıma göre, “denetleme, bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmektir”(Türk Dil Kurumu, 10 Aralık 2013). Hukuki anlamda denetleme ise “gerek devlet daire ve teşkilatının ve gerek özel hukuk hükümlerine göre kurulmuş müesseselerin kamu menfaati noktasından kanun, nizamname ve statüleri hükümlerine göre çalışıp çalışmadıklarının tetkik edilmesidir.

Denetim; bir kişinin, kurumun veya yönetim biriminin yapısı, işlerliği ve uğraşlarının önceden saptanmış kurallar çerçevesinde ölçülmesi, gözlenmesi ve bu kurallara göre yanlışlık, tutarsızlık, çelişki veya eksiklik içerip içermediğinin belirlenmesi için yazılı ve sözlü olarak yapılan bir araştırmadır (Altuğ, 2000: 3).

Diğer bir denetim tanımı, belli bir ekonomik birime ve bir döneme ait bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini tespit etmek amacıyla, bu bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini araştıran ve tarafsızca sonuçlarını değerlendirerek ilgili birimlere ve kullanıcılara bir rapor halinde sunan sistematik bir süreçtir (Alptürk, 2008: 3).

Denetleme; “ne oldu?”, “ne oluyor?” ve “ne olacak?” sorularına cevap arama işlemidir. Denetleme faaliyetleriyle ne yapıldığı, nerede bulunduğu, nasıl yapıldığı,

gelinen yere kadar nasıl ulaşıldığı ve gidişe göre nereye varılacağı tespit edilir (Aktuğlu, 1996: 6).

Denetim tanımını oluşturan unsurların şu şekilde açıklamak mümkündür (Yılancı vd., 2012: 4):

Denetimin Konusu: Denetimde öncelikle denetimin konusuna ilişkin bir takım iddialar olmalıdır. Tanımın temel çıkış noktası muhasebe denetimi olduğu için işletmeler ve onların hazırladıkları finansal bilgiler bağımsız denetimin temel konusu olarak kabul edilmektedir. Finansal tablo denetiminde, burada sözü edilen denetimin konusunu finansal tablolardaki yönetimin beyanları oluştururken uygunluk denetiminde ise denetimin konusunu kişilerin yapmış oldukları işlem ve faaliyetler oluşturur.

Önceden Belirlenmiş ltler: Bir konuda denetim yapılabilmesi için önceden belirlenmiş ölçütlerin olması gerekmektedir. Çünkü denetim bir anlamda gerçekleştirilen işlerin ilgili ölçütlere uygunluğu konusunda bir araştırma yapmaktır. Bu kapsamda finansal tabloların denetiminde önceden belirlenmiş ltler Genel Kabul Görmüş Muhasebe Kavram ve İlkeleri ile Uluslararası Muhasebe Standartlarıdır. Böylece işletmeler ekonomik faaliyetlerini sürdürdükleri farklı çevrelere ya da yönetim amaçlarına göre finansal tablo ve diğer bilgilerini hazırlarlar. Denetim konusu ile ilgili ulusal mevzuatta düzenlemelerin bulunması halinde bu düzenlemeler de önceden belirlenmiş ölçütler kapsamında değerlendirilmelidir.

Tarafsız Biçimde Kanıt Toplama: Denetim tanımındaki nc önemli unsur, denetimi yapacak kişiyle veya denetimin yapılışıyla ilgilidir. Burada tarafsız biçimde ifadesi, denetimin konusunu oluşturan şeylerle doğrudan ilgili olmayan bir kişi tarafından tarafsız olarak kanıt toplayarak testlerin yapılması gereğini belirtmektedir. Dolayısıyla Denetçi gerek kanıt toplarken ve gerekse topladığı kanıtları değerlendirirken önyargıdan uzak, tarafsız ve uzman bir kişi gibi hareket etmelidir. Tarafsızlık, denetlenen ile denetim yapılan kurum arasında organik bir ilişkinin olmamasıdır.

Sonuçların İlgili Taraflara İletilmesi: Denetim tanımındaki dördüncü unsur denetim sonucunda elde edilen bulguları içeren bir raporun denetim görevini veren

veya konuyla ilgili kişilere verilmek üzere hazırlanmasıdır. Bağımsız denetim çalışmaları sonucunda hazırlanan denetim raporu denetlenen işletmenin ilgili kurullarına sunulur.

1.1.2. Denetim Türleri

Denetim gelişmesine paralel olarak bakış açısına, uygulama şekillerine ve amacına göre çok farklı sınıflandırmalara tabi tutulmaktadır. En yaygın sınıflandırma, denetimi kimin yaptığına ve denetim sonunda elde edilmek istenen faydaya (denetim amaçlarına) göre iki başlık altında toplanmaktadır. Denetçilerin konumlarına göre denetim türleri; iç denetim, dış denetim ve kamu denetimi olmak üzere üç başlık altında tanımlanmaktadır. Denetim ile elde edilmek istenen amaca göre denetim türleri ise, finansal tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olmak üzere üç başlıkta açıklanabilmektedir (Köse, 2007: 7-8). Çalışma konumuz kapsamında denetçilerin konumuna göre denetim türlerine ilişkin sınıflandırma esas alınacaktır.

1.1.2.1. Dış Denetim

Dış denetim, bağımsız muhasebe uzmanlar tarafından mali tabloların ait oldukları döneminden itibaren işletmenin mali durumu ile faaliyet sonuçlarını doğru ve güvenilir olarak yansıtıp yansıtmadığının ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunun incelenip, sonucun bir raporla açıklanması olayıdır (Çömlekçi, 1989: 17).

Dış denetim, denetlenen kurumun veya kuruluşun (örgütün) dışında kurumdan bağımsız denetim elemanlarınca ilgili örgütün mali tabloları ve hesap

işlemlerinin doğruluğunun, uygunluğunun araştırılmasının yanı sıra iç denetim ve iç kontrol sisteminin denetlenerek yapılan uygulamaların verimliliği, etkinliği ve tutumluluğu hakkında da görüş belirtilmesine yönelik yapılan faaliyetler bütünüdür (Özer, 1997: 43).

Türkiye Büyük Millet Meclisi, vatandaş adına kamu gelirlerini toplama ve bu gelirleri harcama konusunda yürütme organına verdiği yetkinin sonuçlarını denetleme anlamına gelen bütçe hakkını kendi adına denetim yapan Sayıştay aracılığıyla kullanmaktadır (2012 Yılı Dış Değerlendirme Raporu, 2013: 3).

Dış denetimin amacı 5018 sayılı KMYK Kanunu'nda, "genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanması" şeklinde ifade edilmiştir (5018 sayılı Kanun, md. 68).

1.1.2.2. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, görev yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına, kamu ihtiyaçlarını karşılamak üzere denetim yapan kişiler tarafından gerçekleştirilen mali tablo, uygunluk ve faaliyet denetimlerini ifade etmektedir (Ataman, 2000: 19). Kamu kurum ve kuruluşları ile özel sektör kuruluşları kamu tarafından görevlendirilen kişiler tarafından inceleme yapar. Kamu denetçisi, işletmelerin beyan etmiş oldukları vergi ve yapmış oldukları kayıtların denetlenmesi ve kamu denetim kurumuna gelen şikâyetleri incelemek, araştırmak ve gerektiğinde idareye öneride bulunmak ile görevlidir. Denetçiler, görevlerini yerine getirirken tarafsızlık ilkesine uygun davranmak zorundadırlar (Kamu Denetçiliği Kurum Kanunu, md. 5).

Kamu denetimi yapan bazı denetçileri aşağıda sıralanmıştır: (<http://archive.ismmmo.org.tr/>, 10 Ocak 2014).

- Maliye Bakanlığı Denetçileri

- Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları
- SPK Denetçileri
- BDDK Denetçileri
- SGK Müfettişleri

1.1.2.3. İç Denetim Kavramı

İç denetim kavramı ile ilgili çeşitli tanımlar yapılmıştır. Bunlardan en önemlisi İç Denetim Enstitüsü (IIA) tarafından yapılan iç denetim tanımıdır. IIA'nın 1999'da kabul ettiği tanım şöyledir: "İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden, bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur" (IIA Pozisyon Raporu, 2009: 2).

İç denetimin genel kabul görmüş bu tanıma paralel olarak geliştirilen bazı iç denetim tanımlamaları da yapılmıştır.

İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur (Uzun, 2008b: 1).

İç denetim; kurum faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlarına, programlarına ve yasalara uygunluğunu ölçerek, iç kontrol sisteminin amacına uygun işleyip işlemediğini değerlendirir. İç denetim, örgütün iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirdiği için aynı zamanda bir iç kontrol aracıdır (Özer, 1997: 201).

İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız,

nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir (Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi, 2011: 4).

İç denetim, idarenin (yürütmenin) kendisine emanet edilen kaynakların yönetimini, yine kendisine bağlı denetçiler aracılığıyla denetlemesidir (Kesik, 2005: 97). İç denetim, kurum veya kuruluş (örgüt) içinde, kurulmuş bulunduğu örgüte hizmet etmek amacıyla yönetimin ve uygulayıcıların yaptıkları işlemlerin ve süreçlerin uygunluğunun ve etkinliğinin, elde edilen bilgilerin güvenilirliğini inceleyen ve değerlendiren ve bu amaçla çalışan iç denetçilerce elde edilen bulguların üst yönetime rapor edilme sürecidir (Hazine Kontrolleri Derneği, 10 Şubat 2014).

İç denetim geleneksel denetim anlayışından farklı olarak önleyici denetime doğru gelişmekte olup uygulama alanı olarak pro-aktif bir süreç izlemektedir. Örnek vermek gerekirse sineklerle uğraşmak yerine sineğin oluşumunu temin eden bataklığı kurutmaya çalışmak iç denetim fonksiyonunu ifade etmektedir (Çavuşoğlu ve Duru, 1996: 17).

1.2. İÇ DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ

İç denetimin tarihsel gelişimi çok eskidir. İlk olarak iç denetimin, 13. Yüzyılda Venedik Milano, Florana gibi büyük İtalyan ticaret merkezlerinde ortaya çıktığı bilinmekle birlikte günümüz anlamında iç denetim faaliyetleri, 1900'lü yıllarda Avrupa ülkelerinde uygulanmaya başlamıştır (Bilge ve Kiracı, 2010: 6).

Amerika'da 1933 tarihli Menkul Kıymetler Yasası'nda ve 1934 yılında Menkul Kıymet Borsaları Yasası'nda halka arz edilmiş menkul kıymetlere ilişkin yapılan düzenlenmelerde yoğun olarak muhasebeden ve denetimden yararlanılması, işletmelerce muhasebe kayıtlarının doğruluğunun incelenmesi ve muhasebe kontrolleri ile uyum sağlanması için yalnız dış denetimle yetinilemeyeceğinin anlaşılmasına yol açmıştır. Bu yüzden işletmeler iç denetim birimlerini kurmuşlardır.

Dış denetim mesleğinin geçmişinin çok eski olmasına rağmen, iç denetim, 1940'lı yıllardan sonra değer kazanmaya başlamıştır. Bu yıllardan sonra iş hayatında ortaya çıkan çeşitli gelişmeler, profesyonellere yetki devri nedeniyle iç denetim mesleği hızla gelişmiş ve 1941 yılında ABD'de kurulan İç Denetim Enstitüsü ile kurumsal kimlik kazanmıştır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 31). Modern iç denetim uygulamalarının önemli temel noktalarından birinin İç Denetçiler Enstitüsü'nün kurulması olduğu kabul edilmektedir (Uyar, 2009: 54).

IIA'in iç denetim ile ilgili çalışmalara başlamasıyla birlikte iç denetim; standartları, etik kuralları ve sistematik yaklaşımlara sahip bir meslek olarak gelişmeye ve önem kazanmaya başlamıştır. İlk olarak 1947 yılında yayımlanan "İç Denetimin Sorumlulukları Bildirgesi" zaman içerisinde iç denetim standartlarına dönüşmüş, 1978 yılına gelindiğinde ilk defa "Genel Kabul Görmüş İç Denetim Standartları" yayımlanmıştır (Gürkan, 2009: 19). İç denetimden beklenen faydalar; 1950'li yıllarda işletme varlıklarının korunması, 1960'lı yıllarda işletme verilerinin güvenilirliğinin denetlenmesi, 1970'li yıllarda uygunluk denetiminin yapılması, 1980'li yıllarda işletme etkinliğinin denetlenmesi, 1990'lı yıllarda işletme amaçlarına ulaşılması, 2000'li yıllarda da işletmelere artı değer katma şeklinde gerçekleşmiştir (Ünsal, 2008: 80).

İç denetimin tarihsel gelişim sürecinde öneminin artmasına neden olan kilometre taşlarından bazıları aşağıdaki şekilde sıralanabilir (İç Denetim Merkezi, 22 Şubat 2014);

- 1933 yılında Amerika'da SEC (Security Exchange Commission)'in kurulması
- 1941 yılında Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (Institute of Internal Auditors - IIA)'nün kurulması
- 1956 yılında IIA tarafından "Statement of Responsibilities of the Internal Auditors"ın yayınlanması
- 1985 yılında The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Committee (COSO)'nin kurulması

- 1987 yılında Treadway Komisyonu tarafından "National Commission on Fraudulent Financial Reporting" (NCFR Raporu)'in yayınlanması
- 1989 yılında IIA tarafından "İç Denetim Standartları"nın yayınlanması
- 1990 yılında IIA tarafından iç denetim için ilk resmi tanımın yapılması
- 1991 yılında SAS (Statement of Auditing Standards) no: 65 "The Auditors Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statement"ın yayınlanması
- COSO tarafından 1992 yılında "İç Kontrol Çerçevesi"nin yayınlanması
- 1992 yılında İngiltere'de Cadbury Komisyonu tarafından "Cadbury Raporu"nın yayınlanması
- 1995 yılında Kanada'da "Canadian Institute of Chartered Accountants" tarafından "Guidance on Control" (COCO Raporu)'ün yayınlanması
- 1995 yılında IIA'nın Türkiye şubesi olarak Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE)'nin kurulması
- 1999 yılında İngiltere'de "The Financial Reporting Council" tarafından "Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code" (Turnbull Raporu)'nin yayınlanması
- 1999 yılında IIA Yönetim Kurulu tarafından "İç Denetim Mesleki Uygulama Çerçevesi"nin kabul edilmesi
- 1999 yılında "Blue Ribbon Committee Raporu"nın yayınlanması
- 2002 yılında Afrika'da "The King Report on Corporate Governance for South Africa" (King Raporu) isimli raporun yayınlanması
- Enron Skandalı sonrası 2002 yılında Amerika'da "Public Accounting Reform and Investor Protection Act. (Sarbanes-Oxley) Yasası"nın kabul edilmesi
- COSO tarafından 2006 yılında "Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi"nin yayınlanması

- 2007 yılında IIA Yönetim Kurulu tarafından "Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Çerçevesi"nin Kabul Edilmesi

1.3. İÇ DENETİMİN AMACI, ÖNEMİ VE KAPSAMI

İç denetim kuruma elde ettiği verilerle güvence ve danışmanlık sağlar. Böylece, iç denetim kurum içinde iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işleyip işlemediğini, kurum amacına ulaşmada kullanılan kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını ve faaliyetlerin mevzuata uygun olup olmadığını ölçmeyi amaçlar (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 33). İç denetimde temel amaçlardan birisi de geleceğe yönelik planlara yer verilerek ilgili kuruluşun faaliyetlerinin daha etkin ve verimli bir şekilde yapılmasına yönelik öneriler geliştirilmesidir. Bu öneriler, üst yönetime yardımcı olması ve kuruluşu daha ileriye götürecek politikaların kapsamının belirlenmesi açısından oldukça önem taşımaktadır (Korkmaz, 2007: 5).

İç denetim faaliyetinin amacı, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları hakkındaki yönetmeliğinde belirtilmiştir. Yönetmeliğin 5. Maddesinde iç denetim faaliyeti; Kamu idarelerinin faaliyetlerinin amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara, performans programlarına ve mevzuata uygun olarak planlanmasını ve yürütülmesini; kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını; bilgilerin güvenilirliğini, bütünlüğünü ve zamanında elde edilebilirliğini sağlamayı amaçlar. İç denetim faaliyeti sonucunda, kamu idarelerinin varlıklarının güvence altına alınması, iç kontrol sisteminin etkinliği ve risklerin asgariye indirilmesi için kamu idaresinin faaliyetlerini olumsuz etkileyebilecek risklerin tanımlanması, gerekli önlemlerin alınması, sürekli gözden geçirilmesi ve mümkünse sayısallaştırılması konularında yönetime önerilerde bulunulur” şeklinde ifade edilmiştir.

İşletmelerin ve kamu kurumlarının büyüyüp karmaşık bir hal alması ile birlikte ek operasyonel sorunlar çıkmakta ve bunlara çözüm üretmek için iç denetim birimlerine müracaat edilmektedir. Bu nedenle özel sektör işletmelerinde ve kamu kurumlarında iç denetim faaliyetinin oluşturulması büyük bir öneme sahiptir. Özellikle işletmelerde denetim mekanizmalarının etkin çalışmasını sağlayarak, verimliliği ve rekabet gücünü artırır (Abdioğlu, 2007: 107-108; Doyrangül, 2001: 57). İç denetimin, kamu yönetiminde hesap verme sorumluluğu ve saydamlık ilkelerinin ön plana çıkması ve kamuoyunun devletin faaliyetleri hakkında daha çok bilgi edinme ihtiyacını hissetmesi ile birlikte kamu denetiminde önemi gittikçe artmıştır. İç denetim, kamu idaresinin performansı hakkında yönetime rapor vermekte ve bir sorun varsa yönetimin gerekli önlemleri almasına imkân tanımaktadır. Aynı zamanda iç denetim, uyguladığı denetim teknikleri ile mali disiplini sağlamanın da bir güvencesi olarak görülmektedir. İç denetimin kalitesinin artması ve gereken önemin verilmesi ile yüksek denetim kurumu tarafından yapılan dış denetimi de kolaylaştırarak yardım sağlamaktadır (Kesik, 2005: 100-102).

Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu'na göre iç denetim, içsel sınırlamalara veya coğrafi kısıtlamalara bakmaksızın bir kurumun bütün faaliyetlerini kapsar (Gönülaçar, 2007: 20).

İç denetimin faaliyet alanlarının kapsamı, İç Denetçilerin Çalışma Usul Ve Esasları hakkında yönetmeliğin 5. Maddesinde amacına uygun olarak belirlenmiştir. İç denetim faaliyeti, risk yönetimi, iç kontrol süreçleri ve yönetsel süreçlerin denetimini ve değerlendirilmesini kapsayacak bir şekilde yapılmalıdır (Aksoy, 2008: 78). Bu çerçevede bakıldığında iç denetçiler:

- Finansal ve operasyonel bilgilerin ve bu bilgilerin tanımlanmasında, ölçülmesinde, tasnif edilmesinde ve raporlanmasında kullanılan yöntemlerin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmalı,
- Kuruluşun faaliyetleri ve raporları üzerinde önemli etkileri olan politikalara, planlara, prosedürlere, kanunlara ve yönetmeliklere uygunluğu sağlamak amacıyla oluşturulan sistemleri incelemeli ve kuruluşun bunlarla uygunluk içinde olup olmadığını belirlemeli,

- Varlıkları koruma yöntemlerini gözden geçirmeli, uygun olduğunda, aynı tür varlıkların mevcudiyetini kontrol etmeli,
- Harcanan kaynakların tutumlu ve verimli kullanılıp kullanılmadığını değerlendirmeli,

Sonuçların saptanan amaçlara ve hedeflere uygun olup olmadığını ve faaliyet ve programların planlandığı gibi yürütülüp yürütülmediğini araştırmak üzere faaliyet ve programları incelemelidirler.

Bu çerçevede iç denetim, özellikle amaç itibarıyla diğer denetim türlerinden daha geniş kapsamlı ve bu denetim türlerini de içine alan bir denetim türüdür. Örgüt ile ilgili ve örgüt tarafından yerine getirilen her türlü denetim iç denetimin konusunu oluşturur (Özer, 1997: 67).

1.4. İÇ DENETİM İLE İLGİLİ BAZI KAVRAMLAR

İç denetim ile ilgili olduğu düşünülen bazı kavramlar aşağıda açıklanmıştır.

1.4.1. Kurumsal Yönetim

Kurumsal yönetim, işletme yönetiminde, iş süreçlerinde; eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk yaklaşımıyla işletme faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliği, raporlama güvenilirliği, düzenlemelere uygunluk, paydaşların hak ve çıkarlarının korunması için güvence sağlayan yaklaşımı ifade eder. Sürdürülebilir kurumsallık ve toplumsal gelişimin garantisi olarak ifade edilen kurumsal yönetim; adillik, şeffaflık, hesap verilebilirlik ve sorumluluk ilkeleri ile dünyada öncelik teşkil etmekte ve hayata geçirilmesi için çalışmalar yapılmaktadır (Uzun, 2006: 2-8).

İç denetim, risk yönetimi ve kurumsal yönetim konusunda da yönetime güvence ve danışmanlık sağlayan bir faaliyettir. Bir başka deyişle iç denetim, kurumsal yönetimin ve sürdürülebilir büyümenin teminatıdır (Platin Dergi Eki, 2011: 3).

Kurumsallaşmanın en önemli göstergesi iç denetimin önceden belirlenmiş kurullarla yapılmasıdır. Kurumsal yönetimin öneminin artmasıyla iç denetime olan ilgi gün geçtikçe artmaktadır. Eğer bir kurum iç denetim bölümünü organize etmiş ise, bu durum kurumsal yönetimin önemli bir göstergesidir (Eliuz, 2007: 75).

Kurumsal yönetim anlayışıyla birlikte, iç denetimlerin uygulama sürecindeki başarı faktörleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Uzun, 2008a: 7);

- İç denetim, yönetimin amaçları, öncelikleri ve stratejik yaklaşımları üzerine odaklanmalıdır.
- Denetim enerjisi geçmişten ziyade geleceğe odaklanmalıdır.
- Sorunların çözümünde katma değer yaratan danışman yaklaşımı ve denetlenen alandaki gelişim ihtiyaçları ön plana çıkarılmalıdır.
- İş riskleri için iç kontrol sistemi değerlemesi tasarlanmalıdır.
- Faaliyetlerin etkinlik, verimlilik ve ekonomikliği değerlendirilir.
- İç denetim fonksiyonu, kurumun yönetimini, faaliyetlerini ve bilgi sistemlerini kapsayan kontrollerin yeterliliğini ve etkinliğini değerlendirir.

1.4.2. İç Kontrol

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 eksiksiz 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 (5018 sayılı Kanun, 55. md).

Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, bu sistemin gerektiği şekilde işletilmesi ve izlenmesi yönetimin sorumluluğundadır. İç denetim ise, iç kontrolün önemli fakat farklı bir boyutudur. Yöneticiler iç kontrollerin niteliği hakkındaki gerekli bilgiyi, iç denetim biriminin raporlarından elde ederler. İç denetim birimleri, idarelerde var olan iç kontrol sistemlerinin gereği gibi çalışıp çalışmadığı, kontrollerin etkinlik ve verimliliğini denetlemek ve gelişimi teşvik etmek amacıyla kurumun etkin kontrollere sahip olmasına yardımcı olarak üst yönetime rapor verir (H. Bayram Çolak, 20 Şubat 2014).

İç kontrol sistemi, işletme yönetimi tarafından tasarlanan ve makul düzeyde güvence sağlamayı amaçlayan bir süreçtir. İyi işleyen bir iç kontrol sisteminin hem iç hem de dış denetim çalışmalarına önemli katkıları bulunmakla birlikte iç kontrol, bağımsız denetçilerin finansal tablo denetimi amaçları için kullandığı bir araçtan öte, işletme yöneticilerinin kendi amaçları ve bilgi sistemleri açısından üzerinde önemle durmaları gereken bir konu haline gelmiştir (Yılcı, 2003).

İç kontroller, amaçlarına göre aşağıdaki gibi sınıflandırabiliriz (Aksoy, 2005:143):

- İstenmeyen durumların meydana gelmesini önleyici kontroller,
- Meydana gelmiş bir istenmeyen durumu ortaya çıkarıcı kontroller,
- İstenen bir durumun meydana gelmesine yada oluşmasına sebebiyet veren

yönlendirici kontroller,

- Olmayan ya da maliyeti çok yüksek herhangi bir kontrolün doğurduğu boşluğu doldurucu/telafi edici kontroller,

1.4.3. Risk Yönetimi

Risk bir şirketin hedeflerine ulaşmasını olumsuz etkileyebilen bir olayın veya olayların neden olabileceği olası kayıplardır. Risk yönetimi sadece olumsuzlukları gidermeyi değil, aynı zamanda olumlu birşeyler elde etmeyi de amaçlamaktadır (Uzun, 2011: 1).

Risk yönetimi, kurumun hedeflerine ulaşmasını etkileyen fırsatların ve tehditlerin tespit edilmesi, değerlendirilmesi, bunlara verilecek yanıtların kararlaştırılması ve bunların rapor edilmesi için tüm kurum çapında uygulanan, özel yapılandırılmış, istikrarlı, tutarlı ve kesintisiz bir süreçtir (IIA Uluslararası İç Denetim Enstitüsü, 2009).

İç denetimin önemli işlemlerinden biride riskleri tespit etmek ve riskin etkisini azaltarak, şirket yönetimini öngörmediği durumlardan korumaktır. Üst yönetime risklerin yönetimi ve iç kontrollerin etkinliği konularında yardımcı olmak, kontrolleri sürekli izlemek ve yeni kontroller önermesidir. Bu nedenle, şirket yönetim Kurulu'nun pay ve menfaat sahiplerine karşı sorumluluklarını etkin bir biçimde yerine getirebilmesi için, şirketlerde mutlaka iç denetim faaliyetine ihtiyaç olmaktadır (Uzun, 2011: 2).

Kurumsal risk yönetiminin, bir kurumun hedeflerine ulaşmasının önündeki riskleri yönetmesine yardımcı olmak noktasında çok büyük katkıda bulunabilir. Bu faydalar, şöyle sıralanabilir: (IIA Pozisyon Raporu, 2009: 3).

- Kurumun hedeflerine ulaşması olasılığının daha fazla olması;
- Temel risklerin ve onların doğuracağı sonuçların daha iyi anlaşılması ve kavranması;
- Gerçekten önemli olan konulara yönetimin daha fazla odaklanması;
- Daha az krizle karşılaşılması;
- Doğru işlerin doğru yol ve yöntemlerle yapılması konusuna kurum içinde daha fazla odaklanması;
- Daha büyük ödül ve kazançlar için daha fazla risk alabilme yeteneği ve

- Daha çok bilgiye dayanan risk alma ve karar alma süreçleri.

1.4.4. Genel Muhasebe

Genel muhasebe, işletmenin varlıklarını ve kaynaklarını tespit etmek amacıyla yapılan işlemlerin bütünüdür. İç denetim de genel muhasebenin kayıt altına almış olduğu varlık ve kaynakların mevzuata uygun, doğru bir şekilde yapılarak yapılmadığını araştırmak için çalışmalar yapmakla yükümlüdür (Akçay, 2012: 15).

1.4.6. Teftiş

Türk Dil Kurumu sözlüğünde “teftiş” kavramı “denetim” kavramıyla, “denetim” kavramı “denetleme” ile karşılanmaktadır. Yüksek Denetleme Kurulu (YDK)’nın yayımladığı eğitim notlarında teftiş kavramı bir şeyin aslını, doğrusunu veya işlerin iyi yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan inceleme anlamında kullanılmaktadır. Teftiş işini yapan kişiye müfettiş denilmektedir. Teftiş kavramı daha çok iç denetime denk düşmektedir. YDK’nın teftiş kavramının daha çok iç denetime denk düştüğü şeklindeki değerlendirmesi, teftişin, aşağıda da yer verileceği gibi, ülkemizde uygulanmakta olan haliyle mali, idari ve kanuni soruşturma, görevden el çektirme, belgelere el koyma, acil durumlarda Teftiş Kurulu Başkanlığından izin alınması suretiyle veya doğrudan Savcılığa suç duyurusunda bulunma yetkileri dikkate alındığında, doğru; fakat yetersiz bir değerlendirme olarak kabul edilebilir (Okur, 2007: 152).

TODAİ tarafından yapılan “Türk Kamu Yönetiminde Teftiş ve İç Denetim” isimli araştırma projesi neticesinde Türkiye’de uygulanmakta olan teftiş ve iç denetim karşılaştırıldığında (Akbulut vd., 2012: 717-718):

- Teftiş ve iç denetimle ilgili olarak muhtemel yeniden yapılandırmanın odağı, birim veya unvanlar olmamalı, denetim zemini olmalıdır. Denetim ortamı, hukukilik ile ölçüle bilirlığın uygun birleşimine dayalı olarak meydana getirilmelidir.
- Teftiş denetimi, kurumsallaşmamış; iç denetim ise, Türk kamu yönetimi ile yapısal olarak uyuşmamıştır. Dolayısıyla teftiş ve iç denetim birlikte dönüştürülmelidir.
- Mevcut yönetsel yapılanma iç denetimden çok teftiş mantığına uyumlu olduğundan idari yapı ile iç denetim arasında uyuşmazlık vardır. Doğal olarak da iç denetim faaliyeti istenilen düzeyde yerine getirilememektedir.
- Kamu Yönetiminde bakanlık ve diğer kamu kurumlarının merkez örgütlerinin teftişi büyük ölçüde yapılmamaktadır. Teftiş denetimi, yoğun bir biçimde taşra denetimi odaklı yerine getirilmektedir. Teftiş denetiminin tamamen mevzuata uygunluk bakımından yapılması da yetersizliktir.
- Teftiş ve denetim faaliyetinde, rapor çeşitliliği ve karmaşası vardır. Ayrıca, teftiş ve denetim faaliyetleri soruşturma raporları ağırlıklıdır. Buna rağmen ceza odaklı denetimler hataları önlememekte ve de teftiş denetimleri iş performansını olumlu etkilememektedir.

1.5. İÇ DENETİMİN ÖZELLİKLERİ

İç denetimin tanımı yapılırken iç denetimin bazı özellikleri ön plana çıkmaktadır. Bu özellikler aşağıda açıklanmıştır.

1.5.1. Kuruma Değer Katma

Türkiye İç Denetim Enstitüsü kuruma değer katmayı Şu Şekilde tanımlamıŐtır. Değer katmak (Add Value), güvence ve danışmanlık hizmetleri yoluyla, kurumun amaçlarını gerçekteŐirme fırsatları teşvik ederek, faaliyetleri geliştirme imkânlarını belirleyerek riske maruz kalmasını azaltmaktır (TİDE, 15 Ocak 2012).

İç denetimde temel amaç, denetlenen birimlerde sorumluların özellikle hatalarını bulup onları cezalandırmak değildir. Amaç örgütün daha işlevsel olması ve örgütün hizmet kalitesinin geliŐtirilmesine katkı sağlamaktır (Gönülaçar, 2007: 8).

İç denetimin kuruma yaptığı diğer bir katkıda ekonomik katkıdır. Örgüt içinde muhtemel risklerin belirlenmesinde yönetime yardımcı olmak, iç kontrollerin etkinliğini ve amacına uygun yapılıp yapılmadığını değerlendirerek iş süreçlerinde verimliliği sağlayarak, risklerin neden olabileceği kayıpları minimuma indirmektir (Platin Dergisi Eki, 2010: 5).

1.5.2. Fonksiyonel Bağımsızlık ve Tarafsızlık

İç denetim fonksiyonunun etkin bir Şekilde yerine getirilmesi için bağımsızlık büyük bir öneme sahiptir. Ancak bağımsızlıktan anlaşılması gereken iç denetçinin idari olarak bağlı olduğu makamdan bağımsız olduğu değildir. İç denetimin bağımsızlığından anlaşılması gereken fonksiyonel bağımsızlıktır. Fonksiyonel bağımsızlık üst yönetim ile iç denetçiler arasındaki iliŐkide karşılıklı olarak karıŐmamayı ifade etmektedir. İç denetçi idari olarak bulunduğu örgüte bağlı olsa da, üst yönetimden emir almaz sadece iç denetim standartları ve etik kurallarına uyarak görevini yapar (Doğmuş, 2008: 7-10).

İç denetçiler ancak yaptıkları işlerini serbest ve objektif olarak yaptıklarında bağımsız olurlar. Başarılı bir iç denetimin gerçekteŐmesi için iç denetçilere her türlü bilgiye ulaŐma imkânının sağlanması ve tarafsız değerlendirme yapma imkânı

verilmelidir. İç denetim yöneticisinin, kurum içinde, iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını yerine getirmesine imkân sağlayan bir yönetim birimine bağlı olması ve bu birim tarafından kabullenilmesi ve desteklenmesi gerekir (Uzun, 2008: 2).

1.5.3. Güvence Sağlama ve Danışmanlık

İç denetim faaliyetinin diğer denetim faaliyetlerinden en büyük farkı, sağladığı güvence ve danışmanlık faaliyetlerini birlikte gerçekleştirmesidir (Arcagök ve Yörük, 2004: 198). Güvence hizmetleri kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin bağımsız bir değerlendirmesinin yapılması amacıyla bulguların tarafsız bir şekilde incelenmesidir (Tide Terimler Sözlüğü, 2011: 1). Bu bakımdan güvence sağlama hizmeti, kurum içerisinde etkin bir iç denetim sisteminin var olduğuna; kurumun risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve işlem süreçlerinin etkin bir şekilde işlediğine; üretilen bilgilerin doğruluğuna ve eksiksizliğine; varlıklarının korunduğuna; faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğine ilişkin, kurum içine ve kamuoyuna, ilgililere gerekli güvencenin verilmesidir (İDKK, 2006).

Danışmanlık ise herhangi bir idarî sorumluluk üstlenmeden, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmayı amaçlayan, niteliği ve kapsamı itibariyle belirli bir konu veya süreç hakkında ilgililere tavsiyede bulunmak, işlerini kolaylaştırmak ve yol göstermektir (Tide İç Denetim Sözlüğü, 2011: 1). Dolayısıyla iç denetimin önemli fonksiyonlarından birisi incelemiş oldukları konularla sınırlı olmak kaydıyla işlemlere güvence (assurance) vermek ve idarenin ihtiyaç duyduğu konularda tarafsız bir gözle olaylara bakarak danışmanlık yapmaktır (H. Bayram Çolak, 25 Şubat 2014).

Danışmanlık fonksiyonu olmayan ve sadece güvence sağlamayı amaçlayan bir iç denetim faaliyetinin dış denetimden farklı bir özelliği kalmayacak ve fonksiyon

itibariyle zayıflayacaktır. Böylece iç denetim kendisinden beklenen faydaları ve fonksiyonlarını yerine getiremeyecektir. Çünkü iç denetim faaliyetinin öncelikli amacı kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve çalışmalarına katkı sağlamaktır (Tayfur Sökmen, 20 Mart 2014).

1.6. İÇ DENETİM TÜRLERİ

İç denetim içinde farklı denetim türlerini barındırır. İç denetim faaliyeti; uygunluk, performans, mali, bilgi teknolojileri ve sistem denetimi uygulamalarını kapsar (İç Denetim Rehberi, 25 Mart 2014).

1.6.1. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, bir örgütün finansal işlemlerinin ve diğer faaliyetlerin kural ve mevzuata uygun olup olmadığının tespit etmek amacıyla incelenmesidir.

Uygunluk denetiminde kullanılacak ölçütler iç ve dış düzenlemelerdir. İç düzenlemeler örgüt yönetiminin örgüt içinde belirlediği politikalar, anlaşmalar ve değerlerdir. Dış düzenlemeler ise devlet, düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar veya meslek odaları tarafından yapılan düzenlemelerdir (Uyar, 2009: 67).

1.6.2. Performans Denetimi

Performans denetimi, örgütün hedeflediği amaçları doğrultusunda kullandığı kaynakların ve gerçekleştirdiği faaliyetlerin tutumluluk, etkinlik ve verimlilik

kriterlerine uygun olarak yerine getirilip getirilmediğinin denetlenmesidir (Güven, 2012: 54). Bu denetim sadece amaç ve hedeflere ulaşmadaki başarıyı ölçüt kabul etmez, aynı zamanda amaçlara ulaşmada kullanılan kaynakların verimlilik, tutumluluk ve etkinlik ilkelerine uygunluk yönünden yapılan incelemeleri de içermektedir (Candan, 2007: 53).

1.6.3. Mali Denetim

Mali denetim, işletme hesap ve işlemlerinin doğruluğunun, mali tabloların ve muhasebe kayıtlarının güvenilirliğinin değerlendirilmesidir (Sayıştay Raporu, 20 Mart 2014). İç denetimin mali denetim yönü, muhasebe kayıtların doğruluk ve güvenilirliğini denetlemek, bu bilgileri elde etmek için kullanılan kayıt ve raporlama sürecinde hata ve yolsuzlukları bulmak ve önlemektir (Uyar, 2009: 67).

1.6.4. Bilgi Teknolojisi Denetimi

Günümüz iletişim ve bilişim teknolojisinde yaşanan gelişmeler özellikle internet gelişiminin hızla büyümesi kamu ve özel sektörü etkilemektedir. Bu gelişmeler işlemlerin daha hızlı ve etkin yapılmasını sağlarken öte yandan sistemlerin daha karmaşık bir yapıya bürünmesine ve risk faktörlerinin oluşmasına sebep olmuştur (Özbilgin, 2003: 123). Bilgi teknoloji denetimi, kurumlarda denetlenen birimin elektronik bilgi sistemlerinin ve bilgi sisteminde depolanan verilerin uygunluluğunun değerlendirilmesidir.

1.6.5. Sistem Denetimi

Sistem denetimi, denetlenen sürecin ya da birimin amaçlarına ulaşmasını sağlamada iç kontrol sistemlerinin yeterli ve etkinliğinin değerlendirilmesidir (Aksoy, 2008: 86). Sistem denetiminde, birim veya süreçle ilgili iç kontrolün tamamına bakılırken, performans denetiminde faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesine yönelik kontroller, mali denetimde ise mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin sağlanmasına yönelik kontroller incelenir (İDKK, 20 Mart 2014).

1.7. İÇ DENETİME NEDEN İHTİYAÇ DUYULMUŞTUR

Küresel rekabet içinde büyümeyi ve ilerlemeyi hedefleyen işletmeler ve günümüzde büyüyen kamu sektörü yönetim kalitesini arttırmak için iç denetim faaliyetine ihtiyaç duymaktadır. Karmaşıklaşan işlemler ve örgütlerin etkin yönetilmesi için kontrol ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Böylelikle yönetimin iç kontrol sistemi kurulması ile ilgili sorumlulukları öncelik kazanmıştır. İç kontrol sistemiyle ilgili, yönetime güvence sağlayan, bu güvenceyi sağlarken tarafsız ve bağımsız olan iç denetim faaliyetine ihtiyaç duyulmuştur (KOBİ'lerde İç Denetim İçin Pratik Bilgiler, 2013: 29). Ayrıca iç denetim mali denetim, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi ve bilgi sistemleri denetimini kapsadığından dolayı kurumlarda mali ve raporlama sisteminin güvenilirliği, yasa ve düzenlemelere uygunluk, faaliyetlerin etkinliği verimliliği ve ekonomikliğini sağlamada önemli bir rol üstlenmiştir (Ünal Şerifler, 5 Nisan 2014). İç denetimin şirket ve kurumlarda oluşturduğu pek çok faydadan dolayı iç denetim uygulamaları şirket ve kurumlar tarafından kabul edilmiştir. İç denetimi gerekli kılan sebepleri beş başlık altında toplamak mümkündür.

1.7.1. Sorumluluk ve Hesap Verilebilirlik

Hesap verebilirlik, temelde, verilen bir işin veya görevin, gereklerini istenen şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini sorgulayan bir kavramdır.

INTOSAI (Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu) Denetim Standartlarına göre hesap verme sorumluluğunu, “kamu teşebbüsleri ve şirketleri de dahil olmak üzere, kendilerine kamu kaynakları emanet edilen kişi ve idarelerin, mali, idari ve program görevlerinden ötürü açıklama yapma ve bu görevleri kendilerine verenlere durumu bildirme mecburiyetindedir.” şeklinde açıklamıştır (INTOSAI, Auditing Standards, Glossary). Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde tarafların rol ve sorumlulukları açık bir şekilde tanımlanmış olması gereklidir. Özel sektör ve kamu kurumlarında iç denetime duyulan ihtiyacın temel nedeni sorumluluk ve hesap verilebilirliktir. Kurumlarda yöneticilerin çalışanlarına verdikleri yetki ve sorumluluğun gereklerini yerine getirilip getirilmediğini öğrenmesi gereklidir. Bu nedenle sistemlerin, usullerin, kontrollerin değerlendirilmesi ve verimliliği ile hedeflere ulaşıp ulaşılmadığının belirlenmesinde, iç denetçiler bilgi toplama, durum analizi yapma ve problemleri belirleme konularındaki mesleki yeterlikleri nedeniyle belirtilen işlemleri yöneticilere vekâleten yaparlar (Korkmaz, 2007: 6).

1.7.2. Vekâlet Teorisi

Vekâlet; bir kişi ya da grup adına harekette bulunan kişiye vekil (agent), vekilin temsil ettiği kişi ya da gruba vekalet veren veya asil (principal) denilmektedir. Vekâlet veren ile vekil arasındaki ilişki ise vekalet ilişkisi olarak adlandırılmaktadır. Vekalet teorisi günümüz şirketlerin de ortaya çıkan bir kavramdır. Özellikle büyük şirketlerdeki hissedarlar ve yönetim kurulu üyeleri asil vekil problemi yaşanmakta ve işletmelerde işlem maliyetlerine neden olmaktadır (Çelik ve Bedük, 2013: 33). Bu nedenle işletme sahiplerinin yöneticilerine emanet

ettikleri kaynakların etkin ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığı konusunda şüphe ve endişe duymaktadırlar (Alptürk, 2008: 30). Bu endişelerinden dolayı şirket sahipleri yöneticilerin faaliyetlerinden haberdar olmak ve onları kontrol etmek istemişlerdir. Bu kapsamda bir vekil olarak görev yapan yöneticinin söz konusu ilişkiden doğan borçlarını yerine getirmesi sırasında ortaya çıkabilecek düzensizlikler hakkındaki işletme sahibinin şüphelerini ortadan kaldıracak en önemli kontrollerden biri yapılacak olan iç denetimlerdir (Ciğerci, 2007: 44). İç denetçiler finansal ve finansal olmayan işlem ve olayları konu alan denetimler ile işletme sahibi ve yöneticiler arasındaki potansiyel çıkar çatışmasını önler (Korkmaz, 2007: 7).

1.7.3. Yönetime Danışmanlık ve Yardım

İç denetim faaliyetine duyulan ihtiyacın temelinde danışmanlık ve yardım vardır. Nitekim iç denetimin amacı kurumun faaliyet etkililik verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek amacıyla yapılan bağımsız danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmıştır. Bu kapsamda iç denetçiler kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yaparak yönetime önerilerde bulunurlar.

Ayrıca iç denetim hataları bulmaya odaklanan bir yaklaşım değil sürece sisteme odaklı ve yönetime faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği konusunda tavsiyelerde bulunan bir yaklaşımdır. İç denetim üst yönetim için aynı zamanda danışmanlık hizmeti de vermekle yönetimin bilgiye dayanan kararlar almasını sağlamaktadır (<http://www.icdenetim.net/>, 20 Şubat 2014).

1.7.4. Tasarruf İhtiyacı

Profesyonel olarak yürütülen denetimler sonucunda işletme varlıklarının rasyonel yönetimi, yatırımların yönlendirilmesi, yönetim danışmanlığı, işletme içindeki kötü niyetli olsun olmasın hata, hile ve yolsuzluk benzeri hususların belirlenmesi sayesinde işletmeler için maddi açıdan büyük tasarruflar sağlanabilir (Özer, 1997: 79). Maddi kayıpların ortaya çıkarılması ve düzeltilmesi bazen iç denetim biriminin işletmeye olan yıllık maliyetini karşılayacak nitelikte olabilmektedir.

1.7.5. Hileli İşlemlere Karşı Korunma Gereksinimi

Günümüzde, halka açık şirketlerdeki küçük pay sahiplerinin kar paylarına ilişkin haklarını tehdit eden en büyük sorun bu işletmelerde rastlanan hileli işlem ve/veya eylemlerdir (Gönen ve Çelik, 2005: 42). Hileli eylem ve işlemler işletmenin çıkarı ya da zararı için işletme içinden kişilerce gerçekleştirilmiş olabileceği gibi işletme dışından kişilerce de gerçekleştirilebilir (Korkmaz, 2007: 7). Bu konuda iç denetimin temel işlevi, işletme içinde hazırlanan muhasebe bilgilerinin ve raporlarının doğruluğunu, güvenilirliğini incelemek, işletme içi uygulamalarının yönetim plan ve politikalarına uygunluğunu kontrol etmek, hataların ve aksayan yönlerin giderilmesi için gerekli tespiti yaparak çözüm geliştirmek ve önerilerde bulunmaktadır (Akgül, 2002: 20).

1.8. İÇ DENETİME KATKIDA BULUNAN ULUSAL VE ULUSLARARASI BAZI KURULUŞLAR

İç kontrol ve iç denetim standartlarının hazırlanmasına katkıda bulunan kuruluşlar, ulusal ve uluslararası kuruluşlar olmak üzere iki gruba ayrılır. En önemlileri sırasıyla aşağıdaki gibidir.

1.8.1. İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK)

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu idareleri bünyesinde iç denetim faaliyetinin kurulacağı ve iç denetimin, iç denetçiler tarafından yapılacağı belirlenmiştir. Söz konusu Kanunun 66. maddesi, Türkiye’de iç denetim merkezi uyumlaştırma birimi olarak Maliye Bakanlığına bağlı İç Denetim Koordinasyon Kurulunun kurulmasını hükme bağlanmıştır. Bu kapsamda, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun başkan ve üyeleri 30.06.2004 tarihinde göreve başlamıştır (Remi Gazete, 2004/7449 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı).

Maliye Bakanlığına bağlı Kurul, yedi üyeden oluşur. Üyelerden biri Başbakanın, biri Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri İçişleri Bakanının, başkanı dahil üçü Maliye Bakanının önerisi üzerine Bakanlar Kurulu tarafından atanır. Üyeliğe atanacak olanların, Kanunun 67. maddesinde belirtilen görevleri yapabilecek niteliklere sahip olması şarttır. Maliye Bakanı tarafından önerilecek adaylardan birinin ekonomi, maliye, muhasebe, işletme alanlarından birinde doktora derecesine sahip öğretim üyeleri arasından olması şartı aranır.

Kurul, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini düzenlemek, izlemek, geliştirmek, uyumlaştırmak ve koordine etmek üzere bağımsız ve tarafsız bir organ olarak, aşağıdaki görevleri yürütür (İDDK Çalışma Usul Ve Esasları, Md. 6):

- İç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek.
- Denetim standartları ve uluslararası uygulamalarla uyumlu yıllık risk değerlendirmesi ve buna bağlı risk odaklı denetim yöntemlerini geliştirmek.
- Kamu idarelerinde iç denetim birimleri ile varsa diğer denetim birimleri arasında işbirliğini sağlamak.
- Yolsuzluk veya usulsüzlüklerin önlenmesi ve ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda kamu idarelerine önerilerde bulunmak.
- Risk içeren alanlarda iç denetçilere program dışı özel denetim yaptırılması için kamu idarelerine önerilerde bulunmak.
- İç denetçilerin eğitim programlarını düzenlemek, gözden geçirmek ve değişen ihtiyaçlara göre değiştirmek.
- İç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak.
- İdarelerin iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Maliye Bakanına sunmak ve kamuoyuna açıklamak.
- İşlem hacimleri dikkate alınmak suretiyle ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi atanıp atanmayacağına karar vermek.
- İç denetçilerin atanmasına ilişkin diğer usulleri belirlemek.
- İç denetçilerin uyacakları etik kuralları belirlemek.
- İç denetçilerin sertifika sistemlerini düzenlemek ve izlemek.
- Dış denetim sistemi ile işbirliğini sağlamak.
- Kalite güvence programları kapsamında iç denetim birimlerinin durumlarını en az beş yılda bir değerlendirmek.
- Kurulca yapılan düzenlemelerin, iç denetim birimleri ve iç denetçiler tarafından uygulanıp uygulanmadığını izlemek ve değerlendirmek.

- İç denetçi adayları ve iç denetçilerin eğitimi ile Kurulun diğer faaliyetlerine ilişkin giderleri planlamak.
- İç denetçilerin, iç denetçilik itibarını zedeleyecek hareketlerde bulunduğuna dair Kurula intikal eden raporları incelemek, gerektiğinde iç denetçilerin sertifikaları yönünden görüşmek ve karara bağlamak.
- Kurulca hazırlanan yönetmelikleri, değişen ve gelişen şartlar bakımından, yılda en az bir defa gözden geçirmek.

1.8.2. Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE)

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE), 1995 tarihinde kurulmuştur. İç denetim mesleğinin ve profesyonellerinin uluslararası standartlar ile uyumlu, küresel seviyede yetkin uygulamaları için güvence oluşturan Türkiye İç Denetim Enstitüsü, iç denetim uygulamalarında uluslararası standartlar çerçevesinde meslektaşlar, kurumlar ve toplum için referans ve güvence kaynağı olarak katma değer yaratma misyonu yüklenmiştir. TİDE, sektör şirketleri ile kamu kurum ve kuruluşlarının kurumsal yönetim kalitesi, mesleğin gelişimi için sertifikasyon, uluslararası standartlar, eğitim, ulusal kongreler, yayıncılık, araştırma ve rehberlik gibi çok çeşitli hizmetler sunmaktadır (TİDE, 5 Nisan 2014).

TİDE'nin amacı: (TİDE, 7 Nisan 2014).

- Üyelerini bir araya getirerek aralarında mesleki ilişkileri güçlendirmek, mesleki uygulamada iç denetim ahlak, gelenek ve ilkelerin, esasların ve standartların oluşmasına, gelişmesine katkıda bulunmak,
- Üyelerinin mesleki yararlarını ve bağımsızlıklarını korumak, ulusal ve uluslararası alanda mesleki gelişmeleri izlemek ve bu gelişmeler hakkında bilgi vererek, eğitim çalışmalarını yaparak üyelerinin mesleki ilerlemelerine yardımcı olmak,

- Mesleğin nitelikli elemanlar tarafından yürütülmesini sağlayacak çalışmalar organize etmek, denetim mesleğinin niteliğini yükseltmek için teoriyi ve pratiği geliştiren çalışmalar yapmak, meslekle ilgili kamu ve özel kuruluşlar nezdinde üyelerini temsil etmektir.

1.8.3. İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)

İç denetçiler enstitüsü (IIA) 1941 yılında New York'ta kurulan uluslar arası bir kuruluştur. Dünya çapında 180,000 'den fazla üyesi vardır. Üyeler, yerel, ulusal ve global profesyonel ağ dahil olmak üzere Kuzey Amerika Servis Merkezi tarafından sunulan yardımlardan yararlanmaktadırlar. IIA, tüm dünyada kabul edilen İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları'nı belirlemiştir (na.theiia.org, 10 Nisan 2014).

1.8.4. Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (INTOSAI)

INTOSAI, uluslararası denetim standartları geliştirmek ve ülkeler arasında denetim kültürlerini ve birikimlerini paylaşmasına olanak sağlar. Birleşmiş Milletlere ya da Birleşmiş Milletlerin uzmanlık kuruluşlarına üye ülkeler yüksek denetim kuruluşlarının bir teşkilâtıdır. INTOSAI 1953 yılında Küba/Havana'da toplanan Kongrede 34 ülkenin katılımıyla kurulmuş olup, bugün üye sayısı 186'e ulaşmıştır. INTOSAI'nın her üç yılda değişik bir ülkede gerçekleştirilen kongreleri, kamu kesimindeki güncel ve önemli denetim sorunlarının görüşüldüğü ve gerekli tavsiye kararlarının alındığı bir forum niteliğindedir (Sayıştay, 2007: 24).

1.8.5. The Committee Of Sponsoring Organizations Of The Treadway Commission (COSO)

COSO, mali raporlamanın; iş ahlakı, etkili iç kontroller ve kurumsal yönetim aracılığıyla kalitesinin artırılmasını amaç edinmiş gönüllü kuruluşların bir araya gelmesi ile 1985 yılında kurulmuştur (Başpınar, 2009: 8). COSO modeli; AB, Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI) gibi uluslararası kuruluşlar tarafından da kabul edilen bir iç kontrol sistemidir. COSO modeli beş unsurdan oluşmaktadır. Bunlar; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izlemedir (Doğmuş, 2010: 9). Günümüzde, önde gelen denetim bölümleri, denetim uygulamalarını yeniden yapılandırmak için COSO'yu kullanmaktadır (www.tide.org, 20 Nisan 2014).

1.8.6. Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (ECIIA)

Avrupa ülkeleri iç denetim enstitülerinin oluşturduğu ECIIA'nın merkezi Belçikada bulunmakla birlikte 28 Avrupa ülkesi ve İsrail temsil edilmektedir. Farklı ülkelerdeki ulusal iç denetim birliklerinin oluşturduğu konfederasyon iç denetimi desteklemeyi amaçlamaktadır. Bu çerçevede ECIIA; iç denetim, iç kontrol, risk yönetimi ve kurumsal yönetim konularında araştırmalar yapmaktadır. Türkiye İç Denetim Enstitüsü, ECIIA'ya 1996 yılında Prag'da yapılan Genel Kurul'da üye kabul edilmiştir (<http://www.theiia.org/eciia>, 22 Nisan 2014).

1.8.7. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, 1977 yılında Münih'te yapılan 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde kurulmuştur. IFAC'a üye muhasebe örgütlerinin sayısı 179 olup, bu örgütler 130 ülkeyi temsil etmektedir. IFAC kamu yararını koruyarak dünya çapında muhasebecilik mesleğini güçlendirmek için kurulmuştur. IFAC'ın temel amacı muhasebe mesleği mensuplarının yüksek kalitede hizmet sunmalarını sağlayacak uluslararası standartları uyumlaştırarak mesleğin gelişimini sağlamaktır (<http://www.ifac.org>, 22 Nisan 2014).

1.8.8. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee), 29 Haziran 1973 tarihinde çeşitli ülkelerdeki (Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve ABD) muhasebe örgütlerinin anlaşması sonucu ortaya çıkmıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin temel amacı uluslararası muhasebe standartları'nın hazırlanması ve yayımlanması ve dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırmaktır. IASB'nin, uluslararası muhasebe standartları ile ilgili çalışmaları, birçok ulusal ve uluslararası örgüt tarafından da desteklenmekte ve uyum sağlama çalışmaları sürdürülmektedir (<http://www.iasplus.com>, 30 Nisan 2014).

1.9. İÇ DENETİM SÜRECİ

İç denetimin beklenen katma değeri sağlaması bakımından aşağıda yer verilen sürece uygun olarak yerine getirilmesi gerekmektedir (Kamu İç Denetim Rehberi, 20 Mart 2014).

1.9.1. Planlama

İç denetimde planlama süreci; denetim evreninin tanımlanması, denetim alanlarının belirlenmesi, risk kriterlerinin tanımlanması ve risklerin derecelendirilmesi, denetim alanlarının öncelik sırasına konulması, denetim kaynaklarının tahsis edilmesi, planın hazırlanması ve onaylanması ile iç denetim programının hazırlanması ve onaylanması aşamalarından oluşur. Bunlara ilişkin iş ve işlemler Kurulca çıkarılan Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi ile Kamu İç Denetiminde Risk Değerlendirme Rehberine göre yapılır (Kamu İç Denetim Rehberi, 20 Mart 2014).

1.9.2. Denetimin Yürütülmesi

Denetimin yürütülmesi aşağıda belirtilen dört aşama ile gerçekleştirilir.

1.9.2.1. Ön Çalışma ve Bireysel Çalışma Planı

Denetim faaliyeti ön çalışma ile başlar. Denetimin hazırlık aşamasında, öncelikle kullanılacak çalışma kağıdı ve formların şekil ve içeriği belirlenir. İç denetçi ön çalışma kapsamında, denetim programında belirlenen hedefler doğrultusunda gerçekleştireceği denetim faaliyeti sonucunda ulaşmak istediği amaçları net olarak ortaya koyar ve bunları çalışma kağıdıyla kayıt altına alır. Denetim faaliyetinin amacını belirleyen iç denetçi gerçekleştireceği denetim öncesinde ihtiyaç duyabileceği bilgileri toplayarak ön araştırma yapar. Daha sonra iç denetçi, denetimin başlangıcında denetlenecek birim yöneticileri ve ihtiyaç duyulan personelin katılımıyla bir toplantı yapar. Bu toplantıda; denetimin amaçları, kapsamı ve tahmini süresi, denetime yardımcı olacak personel, denetim sırasında çalışanlardan beklentiler, idarenin denetimden beklentileri, denetim bulgularının değerlendirilmesi, denetim sonuçlarının raporlanması ve birimin talep etmesi halinde danışmanlık faaliyetlerinin nasıl yürütüleceği konuları görüşülür ve toplantı sonunda tutanak düzenlenir (Kamu İç Denetim Rehberi, 25 Mart 2014).

İç denetçi bilgi toplama ve ön araştırma aşamasını tamamladıktan sonra elde ettiği veriler yardımıyla yapacağı risk değerlendirmesi sonucunda, denetlenecek birim ve süreçlere ilişkin potansiyel sorunlu alanları belirler. İç denetçi denetim faaliyetinden beklenen amaçları gerçekleştirebilmek için; oluşturduğu risk kontrol matrisinin açıklamalar bölümünde denetim kapsamına alınması kararlaştırılan yüksek riskli alanlar ve bu alanlara ilişkin denetlenecek dönemleri içerecek şekilde yürüteceği denetim görevinin kapsamını belirler (Kamu İç Denetim Rehberi, 25 Mart 2014).

1.9.2.2. Denetimlerin Gerçekleştirilmesi (Saha Çalışması)

Bu aşamada, bireysel çalışma planında belirtilen testler gerçekleştirilir. Denetim testi, denetim kapsamına alınmasına karar verilen hususlarla ilgili olarak

idarece var olduğu belirtilen kontrollerin gerektiği gibi çalışıp çalışmadığının süreçler, kayıtlar ve belgeler üzerinden incelenmesidir.  denetçi denetim testlerinin uygulanması sonucunda elde ettiği bulguları yeterli kanıtla destekler ve bu bulguları değerlendirerek idaresine katma değer sağlayacak öneriler geliştirir. Bulguların oluşturulması sonrasında denetçi, denetim bulgularını kapanış toplantısında görüşülmek üzere bir yazı ekinde denetlenen birime gönderir. Denetçi ile denetlenen birim, denetim bulguları ve bunlar üzerine geliştirilen nerileri bir kapanış toplantısında görüşür ve varılan sonuçlar bir tutanağa bağlanır (Kamu İç Denetim Rehberi, 25 Mart 2014).

1.9.3. Raporlama

Denetim faaliyetlerine ilişkin raporlama, Kurulca ıkarılan Kamu İç Denetim Raporlama Standartlarına göre yapılır. Denetçi ile denetlenen birim arasında denetim bulguları üzerinde kapanış toplantısında yapılan görüşmeler de dikkate alınarak denetçi bir taslak rapor hazırlar. Denetçi, taslak denetim raporunu belirli bir sürede cevaplandırılmak üzere denetime tabi tutulan birim yöneticisine bir yazı ekinde verir. Birim yöneticisi, gerektiğinde çalışanlardan ve ilgililerden görüş almak suretiyle raporu, verilen sürede cevaplandırarak denetçiye gönderir. İ denetçi, denetlenen birimden alınan cevaplar ile bunlara ilişkin değerlendirmelerini de kapsayan nihai raporunu, iç denetim birimi aracılığıyla st yöneticiye sunar. İç denetim birim yöneticisi nihai raporun ilgililere iletilmesinden sorumludur. Raporlar st yönetici tarafından değerlendirildikten sonra, raporda belirtilen birimlere ve strateji geliştirme birimine gereği için gönderilir. İ denetçi ile denetlenen birim arasında oluşacak görüş ayrılıkları st yönetici tarafından czlr. st yönetici ile i denetçi arasında görüş ayrılıkları olması halinde ise durum, anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak amacıyla Kurula iletilir (Kamu İç Denetim Rehberi, 25 Mart 2014).

1.9.4. İzleme Ve Değerlendirme

Denetim sonuçlarının izlenmesi, Kurulca çıkarılan Kamu İç Denetim Raporlama Standartları çerçevesinde yürütülür. İç denetim faaliyeti sonucu denetçi tarafından önerilen düzeltici işlem ve tavsiyeler ilgili raporda belirtilen süre içerisinde denetlenen birim tarafından yerine getirilir.

Raporda belirtilen önlemlerin alınıp alınmadığı üst yönetici tarafından izlenir. Üst yönetici bu görevini iç denetim birimi aracılığıyla da yerine getirebilir. Denetlenen birimlerce, rapor üzerine yapılan işlemler veya işlem yapılmama gerekçeleri iç denetçiye bildirilmek üzere iç denetim birimine gönderilir. Denetim tamamlandıktan sonra, iç denetim birimince denetimin değerlendirilmesine yönelik olarak denetlenen birimler nezdinde anket çalışması yapılabilir. Bu amaçla bir anket formu dağıtılır, doldurulan formlar kapalı bir zarfta denetlenen birimlerce iç denetim birimine gönderilir. Denetim faaliyetinin etkinliğinin ve kalitesinin artırılması ile denetçilerin mesleki yetkinliklerinin geliştirilmesi bakımından anket formları iç denetim birim yönetimi tarafından incelenir, değerlendirilir ve elde edilen sonuçlar çerçevesinde gerekli tedbirler alınır (Kamu İç Denetim Rehberi, 25 Mart 2014).

Denetimin sonunda denetçinin performansı iç denetim birim yönetimi tarafından denetçi değerlendirme formuyla değerlendirilir ve bu form denetçinin kişisel dosyasında saklanır.

İKİNCİ BÖLÜM

YEREL YÖNETİMLERDE İÇ DENETİM

Çalışmanın bu bölümünde kamu mali yönetiminde değişim ve bu değişimin yerel yönetimleri nasıl etkilediği konusu açıklanmış, sonrasında yerel yönetimlerde iç denetimin yeri ve önemi belirtilmiştir

2.1. TÜRKİYE'DE YEREL YÖNETİMLERİN YAPILANMASI

Yerel yönetimler devletle birlikte var olmuş ve onun bir parçası olarak, belli hizmetleri gerçekleştirmek üzere görev üstlenmiş kurumlardır. Yerel yönetimler bir ülkenin sınırları içinde çeşitli kırsal ya da kentsel alanlarda faaliyet gösteren, bulunduğu bölgede yaşayan halkın yerel nitelikteki ortak ihtiyaçlarını karşılayan, karar organları seçimle iş başına getirilen, yasalarla belirlenmiş görevlere ve yetkilere, özel gelire, bütçeye ve personele sahip, merkezi yönetimden bağımsız tüzel kişiliği olan yönetsel birimlerdir (Ulusoy ve Topal, 1997: 203). 1982 Anayasasının 127. maddesiyle “mahalli idareler, il, belediye veya köy halkının mahalli müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere kuruluş esasları kanunla (yasayla) belirtilen ve karar organları, yine kanunda gösterilen, seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzel kişileridir.” denilerek mahalli idareler üç grup içerisinde sınıflanmaktadır. Bunlar belediyeler, il özel idareleri ve köylerdir.

2.1.1. Belediyeler

Genel olarak yerel nitelikteki ortak ihtiyaçları karşılamak üzere kurulan mahalli idare birimleridir.

Belediye; belde sakinlerinin mahalli müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organı seçmenler tarafından oluşturulan, idari ve mali özerkliğe

sahip kamu tüzel kişisidir. Belediyenin organları belediye başkanı, belediye meclisi ve belediye encümenidir (Belediye Kanunu, 2005, m.11).

Belediyeler, belediye başkanı, belediye meclisi ve belediye encümeni şeklinde teşkilatlanarak kendilerine verilen kaynaklar çerçevesinde yerel halkın yerel nitelikteki ihtiyaçlarını eğitimden, sağlığa ve alt yapıya kadar birçok ihtiyacına cevap vermeye çalışan yerel yönetim birimleridir.

2.1.2. İl Özel İdareleri

İl yönetimiyle birlikte kurulmaktadır. İllerin kurulması ise yasa ile olmaktadır. Vali il özel idaresinin yürütme organı, il genel meclisi karar organı ve il encümeni de görüş bildirme, harcamaları denetleme ve yönetsel kararlar alma organıdır. İl özel idaresi, ilin kurulmasına dair kanunla kurulur, ilin kaldırılmasıyla tüzel kişiliği sona erer. İl özel idaresinin görev alanı il sınırlarını kapsar (Baykal ve Kara, 2012:156). İl özel idareleri belediye ve köylerden farklı olarak ilin sınırları içerisinde kalan tüm alanı kapsamaktadır. Belediye ve köyler belli bir alana hizmet sunarken il özel idareleri daha geniş bir alana yerel hizmet sunan yerel yönetim birimleridir.

2.1.3. Köyler

Köyler, yerel yönetim birimlerinin nüfus ve coğrafi alan olarak en küçük birimleridir. Günümüzde köy yönetimi 1924 yılında çıkarılmış olan 442 sayılı köy yasası ile gerçekleştirilmeye devam etmektedir. 442 Köy Kanunu'nda "Köy bir yerden bir yere götürülebilen veya götürülemeyen mallara sahip olan ve iş bu Kanun ile kendisine verilen işleri yapan başlı başına bir varlıktır. Buna tüzel kişilik (şahsı manevi) denir" hükmüyle köyün tanımı verilmiştir. Köyler yerel halkın az sayıda olduğu birimlerdir. Kanunda nüfusu 2000'nin altında olan yerleşim alanlarının köy sayılabileceği belirtilmiştir. Köy yönetiminde yerel halkın ortak ihtiyaçlarını

karşılmak üzere muhtar, ihtiyar heyeti ve köy derneği yer almaktadır (442 Sayılı Köy Kanunu).

2.1.4. Yerel Yönetim Birlikleri

Ülkemizde yerel yönetim birliklerine ilişkin ilk düzenleme, 1961 Anayasasında “Mahalli idarelerin kendi aralarında birlik kurmaları, görevleri, yetkileri, maliye ve kolluk işleri ve merkezi idare ile karşılıklı bağ ve ilgileri kanunla düzenlenir, bu idarelere görevleri ile orantılı gelir kaynakları sağlanır” (md. 166/4) şeklindedir. 1982 Anayasası’nda da belirli kamu hizmetlerinin görülmesi amacıyla yerel yönetimlerin aralarında birlikler kurmalarına ilişkin hükümler yer almaktadır. Buna göre: “Mahalli idarelerin belirli kamu hizmetlerinin görülmesi amacı ile kendi aralarında Bakanlar Kurulunun izni ile birlik kurmaları, görevleri, yetkileri, maliye ve kolluk işleri ve merkezi idare ile karşılıklı bağ ve ilgileri kanunla düzenlenir. Bu idarelere, görevleri ile orantılı gelir kaynakları sağlanır” (md.127/5) şeklinde ifade edilmiştir. Neticede, mahalli idarelerin belirli hizmetleri yürütmek için kendi aralarında oluşturdukları örgütlere "Yerel yönetim birlikleri " denilmektedir.

2.2. YENİ KAMU MALİ YÖNETİM ANLAYIŞI VE YEREL YÖNETİMLER

Yeni Kamu Yönetimi (YKY) kavramı, birbiriyle bağlantılı birçok fikir ve uygulama yapılarını içeren karma bir fenomendir. 1970’li yılların sonuna doğru, kamu yönetiminde görülen klasik kamu yönetimi anlayışının değişen koşullar karşısındaki yetersizliği kamu yönetiminde yeniden yapılanma çalışmalarının başlamasına neden olmuştur (Yörükoğlu, 2009: 3). Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması amacıyla kaliteli ve yeterli kamu hizmetleri

üretebilmek için, pek çok ülke kamu yönetim sistemlerindeki geleneksel kamu yönetimi anlayışından yeni bir anlayış içerisinde reformlar yapmıştır.

Geleneksel ile yeni kamu yönetimi arasındaki değişimleri altı başlık altında toplamak mümkündür. Bu değişimler şöyledir (Peters ve Wright, 1996: 630-38):

- Kamu yönetiminin kendi kendine yeterli olduğu düşüncesinin yerini, kamu ile özel sektör arasında karşılıklı bağımlılık ve tamamlayıcılık vurgusu almaya başlamıştır;
- Merkeziyetçilik, yerini yerinden yönetime, farklılaşmaya ve daha tekilleşmeye bırakmıştır;
- Üste doğru olan idari sorumluluk yeterli görülmeyip, aşağıya doğru yani vatandaş memnuniyeti gündeme gelmiştir;
- Memurun işgal ettiği pozisyonu baz alan klasik personel rejiminin yerini özel sektördeki insan kaynakları yönetimine doğru dönüşmeye başlayan bireysel performansa, başarıya ya da başarısızlığa önem veren insan kaynakları yönetimi ve ücret politikaları almaya başlamıştır;
- Kamu çalışanlarının siyasal olarak tarafsızlığını öngören yapı yerini üst yöneticilerin siyasilerle birlikte değişen yapıya dönüşmüştür.

Geleneksel kamu yönetimi görüşlerinin değişmesi ve küreselleşmenin etkisi, devletin mevcut rolünün ve fonksiyonlarının ne olması gerektiği konusunu sorgulanır hale getirmiştir. Bununla birlikte güçlü merkeziyetçi yapıdan yerelleşmeye dayalı ve esnek bir yönetime, etkileşimli ve işlevsel ve şeffaf bir yapıya, yurttaşı dışarıda bırakan karar alma süreçlerinden katılımcı uygulamaların yaygınlaştırılmasına önemli anlayış değişimleri yaşanmaktadır (Çukurçayır ve Sipahi, 2003: 35). Böylelikle bu değişimler birçok Avrupa devletinde yerelleşme sürecini hızlandıran düzenlemelerin yapılmasını sağlamıştır.

Almanya, Avusturya gibi federal devletlerde, federal devletin federe devlet üzerindeki kontrolü anayasa ile sınırlandırılmıştır. Belçika ve İspanya gibi devletlerde de aynı şekilde merkezi yönetimin yetkilerinin azaltıldığı görülmektedir (Keser, 2004:121). İrlanda, 1991'de Local Act Government ile yerel yönetimlere bir genel yetki alanı ve güçlü yetkiler tanımıştır. Yunanistan 1994'de il yönetimlerini il

yerel yönetimlerine çevirmiştir. Portekiz ve İsveç'te yeni bölge rejimlerine ilişkin denemeler yapılmıştır. Belçika iki düzeyli yerinden yönetimli bir federe devlet haline gelmiştir. İspanya ve İtalya bölgesel yerinden yönetimlere yasama yetkisi verilmesini öngörerek yerel özerkliğin arttırılması konularında düzenlemeler yapmışlardır (Aktaran; Sivireklioğlu, Kızılkaya, 2004: 93).

Türkiye'de bu dönemde yapılan en önemli çalışmalardan birisi KAYA (Kamu Yönetimi Araştırma Projesi) olmuştur. Devlet Planlama Teşkilatı'nın isteği üzerine, kamu yönetimini geliştirmek ve yeniden düzenlemek üzere daha önce yapılmış olan çalışmaların uygulamaya ne ölçüde yansıdığını araştırmak, eksik yönlerini ve sıkıntılarını ortaya koymak, sorunlarını belirlemek ve alınması gereken önlemleri açıklığa kavuşturmak, Avrupa Topluluğu'na bu yönden uyum sağlamaya yarayacak hazırlıkları yapmak üzere, TODAİE 1989'da KAYA Projesine başlamış, 1991'de tamamlayarak yayınlamıştır. Raporda yerel yönetimlerin içinde bulunduğu sorunlar sıralanmış ve daha sonra yapılması gereken değişikliklerle ilgili önlemlere yer verilmiştir (TODAİE, 1991: 3).

Bu düzenlemelerden bir diğeri ise Merkezi idare ile yerel yönetimler arasındaki görev, yetki ve sorumlulukları yeniden belirleyen 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunudur (KMYKK). Merkezi idare ile mahalli idareleri ve bunların bağlı, ilgili ve ilişkili kurum ve kuruluşlarını kapsayan (md. 2) kanun, "katılımcı, saydam, hesap verebilir, insan hak ve özgürlüklerini esas alan" bir kamu yönetiminin oluşturulmasını ve kamu hizmetlerinin "adil, süratli, kaliteli, etkili ve verimli" bir şekilde yerine getirilmesini amaçlamaktadır. Bunu gerçekleştirmek için de, "merkezi idare ile mahalli idarelerin görev, yetki ve sorumluluklarının çağdaş kamu yönetimi ilke ve uygulamaları çerçevesinde belirlenmesi," merkezi idare teşkilatının yeniden yapılandırılarak kamu hizmetlerine ilişkin temel ilke ve esasların düzenlenmesi öngörülmektedir. Kanunun amacı belirtilirken, yeni kamu yönetimi anlayışının temel özelliklerini gösteren katılım, saydamlık, hesap verebilirlik gibi kavramlar Türk yönetim mevzuatında ilk kez kullanılmıştır (5018 sayılı Kanun, md.1). Ayrıca Yerel yönetimler, 5018 sayılı Kanunla "Genel Yönetim Kapsamındaki" idareler arasında sayılmakta ve mali yönetim ve kontrollerine ilişkin konularda 5018 sayılı Kanuna tabi kurumlar arasında yer almaktadırlar. Mali

yönetim alanındaki değişikliklere uyumlu olarak ülkemizde 2004, 2005 yıllarında yerel yönetim kanunlarında önemli değişiklikler yapılmıştır: 5272 sayılı “Belediye Kanunu”, 5216 sayılı “Büyükşehir Belediyesi Kanunu”, 5302 sayılı “İl Özel İdaresi Kanunu” ve 5355 sayılı “Mahalli İdare Birlikleri Kanunu” yürürlüktedir.

2.3. KAMU SEKTÖRÜNDE İÇ DENETİM

Kamu yönetiminde dünyada küreselleşmeye bağlı olarak ekonomik, siyasal ve kültürel alanlarda bir değişim yaşanmıştır. Kamu yönetimine yönelik yaşanan değişiklikler iç aktörlerden ziyade dış aktörlerden (teknolojik yapıdaki yenilikler, piyasalaşma ve özel sektörde ortaya çıkan değişimler) etkilenmiştir (Önen, 2012: 874).

Kamu yönetiminde yaşanan bu değişimler sonucunda kamu yönetiminin ve kamu faaliyet alanının özellikle ekonomik nitelikli olanlardan başlayarak küçültülmesini ve daraltılmasını, ikinci olarak da, daraltılan bu alanda genelde kamu faaliyetinin özelde de, kamu örgütlerinin kamu işletmeciliği anlayışı etrafında yapılandırılması ve işletilmesini, kamu yönetiminin özel sektör yönetim tekniklerine ve piyasa mekanizmasına göre yönetilmesini savunmaktadır. Temel olarak hizmetlerde etkinliği, yarışmacılığı ve kalite arttırmayı hedeflemekte, vatandaş yerine tüketici odaklı bir bakış açısını benimsemekte ve daha fazla seçenek sunmayı amaçlamaktadır. Bu amaçlar gerçekleştirilirken, bürokrasinin küçültülerek etkinleştirilmesi, hiyerarşinin ve kırtasiyeciliğin azaltılması, çalışanların yönetime katılımının ve karar verme olanaklarının artırılması, kamu hizmetinin özel sektöre ihale edilmesi gibi piyasa yönetiminin daha fazla kullanılması ve kamu kurumları arasında da rekabet anlayışının yerleştirilmesinin gerekliliği savunulmaktadır (Demirel, 2005: 115)

Devletin küçültülmesi ve etkinleştirilmesi, siyaset-yönetim dengesinin yeniden kurulması, şeffaf ve dürüst bir yönetimin oluşturulması ve merkeziyetçilikten uzaklaşma eğilimi ortaya çıkmıştır. Yönetim anlayışında yaşanan

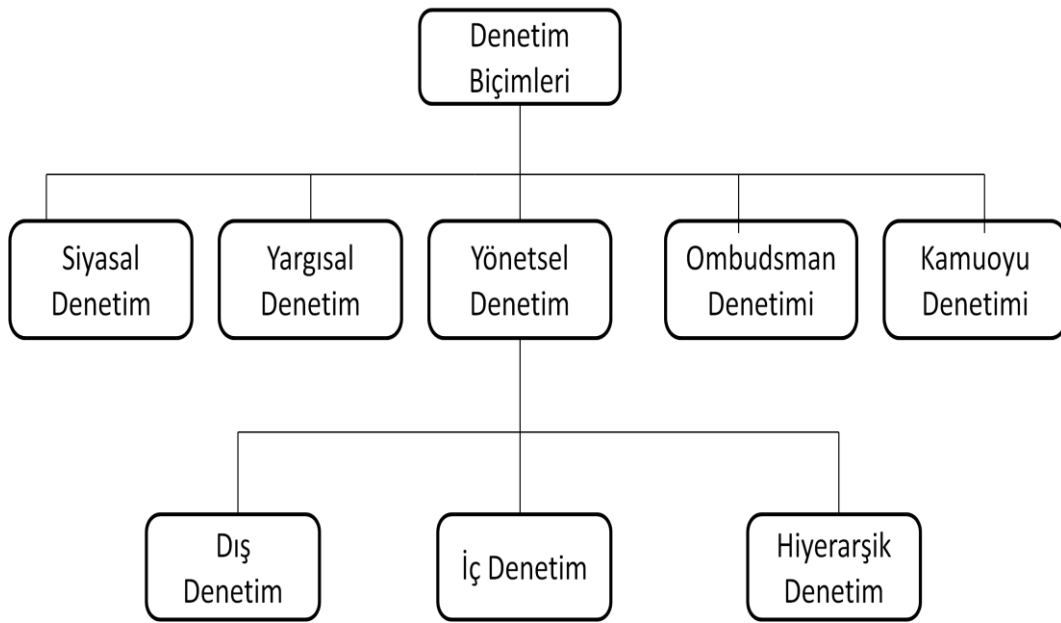
değişmelere bağlı olarak 1970'lerin sonu ve 1980'li yılların başından itibaren kamu yönetimi alanında geleneksel anlayışın yerini yeni kamu yönetimi anlayışı almaya başlamıştır. Devletler, bürokrasi ve vatandaşlar arasındaki ilişkileri yeni bir çerçeveye oturtmak amacıyla güden bu anlayış ile devleti nicel anlamda küçültmek, ama nitel anlamda daha etkin ve verimli kılmak için birçok düzenleme yapmıştır (Bilgiç, 2003: 99). Bu düzenlemeler ile saydamlık, açıklık, hesap verme sorumluluğu ve yerindeliği ön plana çıkaran çalışmalar kamu yönetimlerinin temel amacı haline gelmiştir.

Aynı zamanda kamu kaynaklarının ekonomik, verimli ve etkin bir şekilde kullanımını sağlamak için etkin denetim mekanizmalarının kurulması gerekli olmuştur (Bilge ve Kiracı, 2010: 37). Modern yönetim anlayışı, teftiş temeline dayanan denetimden ziyade risk esaslı, kuruma katkı sağlayan, rehberlik ve danışmanlık rolleri ile kurumun etkin yönetilmesine yardımcı olan iç denetim uygulamalarını gerekli kılmıştır (Bilge, 2014: 23). Kamu yönetiminde yaşanan bu dönüşüm neticesinde özel sektörde uygulanan modern denetim sistemlerinin kamuya uyarlanması kapsamında iç denetim, öncelikle Anglo-Sakson ülkelerinin kamu yönetimine dâhil olmuş ve ardından OECD ülkelerine, diğer gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelere yayılmıştır. Ayrıca AB'ye üye olmak isteyen ülkeler için etkin bir iç denetim sisteminin varlığı, önemli bir koşul haline gelmiştir (Uyar, 2009: 56). Yeni yönetim anlayışının değiştirdiği kamu kurumlarında, etkinliği arttıracığı düşünülen iç denetim bir çok ülkede bir kamu birimi olan yerel yönetimlerde de uygulanmaktadır. Böylelikle iç denetim, kamu hizmetinin sunulmasında vatandaş ihtiyaçlarının dikkate alındığı bir birim olan yerel yönetimlerde, iç denetimin uygulanmasıyla, faaliyetlerin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesinde yönetime yardımcı olarak bir danışmanlık rolü üstlenmiştir.

2.4. YEREL YÖNETİMLER ÜZERİNDEKİ DENETİM BİÇİMLERİ

Denetim literatüründe denetim biçimlerine aşağıdaki şekilde yer verilmektedir.

Şekil 1: Yerel Yönetimlerde Denetim Biçimleri



Kaynak: Sanal, Recep. (30 Nisan 2014). Yeni Yasal Düzenlemeler Işığında Yerel Yönetimlerin Denetimi, Türk İdare Dergisi, ss.102-128.

2.4.1.Siyasal Denetim

Siyasi denetim, kanun yapma yetkisine sahip tek organ olan yasama organı tarafından yapılan denetimden ibaret değildir. Ulusal düzeyde yasama organı ve bakanlar tarafından yapılmakta olan denetim faaliyeti, yerel anlamda yerel meclis üyeleri ve yerel yerinden yönetim kuruluşlarının seçilmiş başkanları tarafından yapılmaktadır. Böylelikle, il genel meclisleri, daimi encümenleri, belediye meclisi,

belediye encümeni, belediye başkanı, köy muhtarı ve ihtiyar heyetleri birer politik denetleme organıdır (Tortop, 2010).

2.4.2.Yargısal Denetim

Yönetim üzerinde uygulanan en etkili denetim yolu yargısal denetimdir. Yönetimin yargısal denetimi hukuk devleti anlayışının zorunlu bir sonucudur. Yargısal denetimin amacı yönetimi hukuk sınırları içinde tutmaktır (Gözübüyük, 2003: 235). Bu denetim türü, Anayasanın 125.maddesinde; “idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır” ifadesiyle düzenlenmiştir. Böylece yönetim ile yönetilenler arasında çıkan sorunların giderilmesi yargı mercinin çıkan sorunları değerlendirerek yönetimin eylem ve işlemlerini denetlemeleri sağlanmıştır.

Yerel yönetimler üzerindeki yargı denetimi, çok çeşitli biçimlerde ortaya çıkmaktadır. Yerel veya yüksek mahkemelere konu olan kararlar incelediğinde, yönetsel ve mali alanda bir yargı denetiminin varlığı söz konusudur. Yargı denetiminin konusu ise hukuka uygunluk denetimidir (Recep Sanal, 30 Nisan 2014: 108).

2.4.3.Ombudsman Denetimi

Kelimenin Türkçe karşılığı kamu denetçisi olarak ifade edilmektedir (Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, 15 Mart 2014). Kamu denetçiliği Osmanlıdaki yargı kurumundan esinlenerek İsveçliler tarafından kurulmuş ve İsveç’ten tüm dünyaya yayılmış bir sistemdir (Fendoğlu, 2010: 5). Türk Dil Kurumu kamu denetçisini: “Parlamento tarafından görevlendirilen, vatandaşları resmî makamların keyfî ve yasa dışı davranışlarına karşı korumakla görevli kişi veya kurum” olarak tanımlamaktadır (Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, 5 Mayıs 2014). Yerel

yönetimlerin üstlendiği görevlerin artması ve yelpazesinin artması nedeniyle, merkezi yönetimler için oluşturulanların yanı sıra yerel yönetim ombudsmanlarının oluşturulması yaygınlaştırılmaktadır. Bu denetim türünde vatandaşların yerel yönetimdeki haklarını korumak ve kötü yönetimden kaynaklanan adaletsizliklerle ilgili şikayetleri incelemek gibi görevler yürütülmektedir (Sanal, 2002: 62).

2.4.4. Yönetimsel Denetim

Yönetimsel denetim çeşitli biçimlerde yürütülebilir. Bir kamu kuruluşu, kendi kendini denetleyebileceği gibi, başka bir kamu kuruluşu tarafından da denetlenebilir. Yönetimsel denetimi, yönetim kendiliğinden isteyeceği gibi, yönetilenlerin isteği üzerine de yapabilir (Gözübüyük, 2001: 308).

2.4.5. Kamuoyu Denetimi

Toplumunu meydana getiren bütün kesimlerin tercihlerini ifade eden, aynı zamanda toplumu ve siyasi iktidarı etkileyen bir yapıdır. 5272 Sayılı Belediye Kanununun 55. ve 56. Maddelerinde denetim ve faaliyet raporlarının kamuoyuna açıklanması gerektiği hükme bağlanmakta ve hizmetten faydalananların Belediyelerin faaliyet ve denetim raporları hakkında bilgi sahibi olmalarına imkân verilmektedir (Altun ve Kuluçlu, 2005: 24- 28).

2.4.6. İç Denetim

Yerel yönetimlerin iç denetimi denildiğinde, bunların kendi örgütsel yapıları içindeki denetim birimlerince yapılan yönetsel denetimi ifade edilmektedir. İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır. Yerel yönetimlerde iç denetim idari ve mali işlemler üzerinde yapılır (Güngör, 2007: 18).

2.4.7. Dış Denetim

Merkezi yönetimin yerel yönetimler üzerindeki denetimi, esas itibarıyla bir dış denetimdir. Bu denetim, genelde merkezi yönetime bağlı denetim birimleri aracılığıyla yürütülür. Yerel otoritenin kendi tüzel kişiliği dışındaki makamlar tarafından yapılan dış denetimi üç türlü olabilir. Bunlar; yönetsel vesayet, ikili görev yoluyla denetim, mali yardım yoluyla denetim gibi uygulamalardır (Recep Sanal, 30 Nisan 2014).

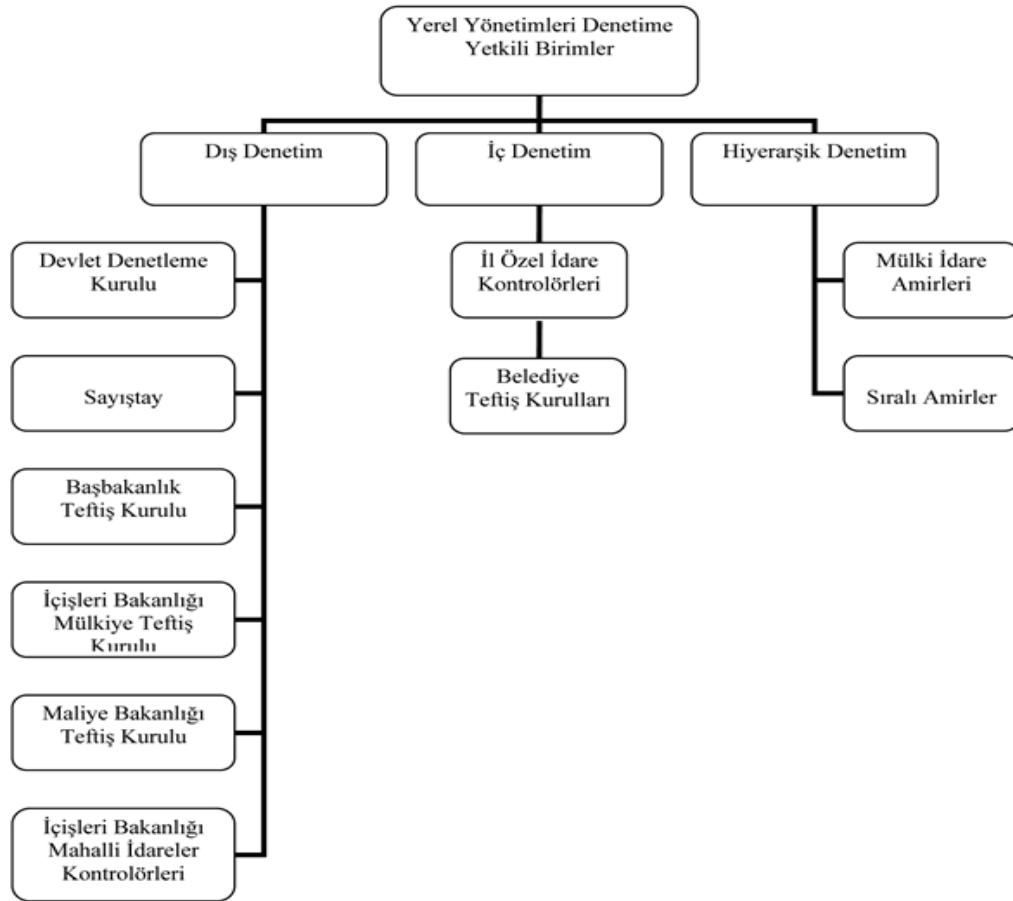
2.4.8. Hiyerarşik Denetim

Bir kamu kuruluşu içinde yer alan kamu görevlileri arasında bir ast üst ilişkisi vardır. Bir kuruluşta, kamu görevlilerinin ast ve üst biçiminde örgütlenmesine hiyerarşi denilmektedir. Sonuç olarak bir kuruluşta üstün ast üzerindeki denetimine de hiyerarşik denetim denir. Genel olarak üstün, ast üzerindeki denetimin bir yasal dayanağı olmasa da üstün astlarını denetlemesi, üstün yönetme görevinin kapsamındadır (Gözübüyük, 2001: 308).

2.5. YEREL YÖNETİMLERİ DENETLEMeye YETKİLİ BİRİMLER

Yerel yönetimleri denetlemeye yetkili birimler incelenirken, bu birimleri denetlemeye yetkisi olan kurumları; dış denetim, iç denetim ve hiyerarşik denetim yetkileri açısından ayırmak mümkündür. İç denetim 2008 yılından itibaren sadece iç denetçiler aracılığıyla yapılmaktadır.

Şekil 2: Yerel Yönetimleri Denetlemeye Yetkili Birimler



Kaynak: Sanal, R. (30 Nisan 2014). Yeni Yasal Düzenlemeler Işığında Yerel Yönetimlerin Denetimi, Türk İdare Dergisi, ss.102-128.

2.6. YEREL YÖNETİMLERDE İÇ DENETİM

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

2.6.1. Yerel Yönetimlerde İç Denetimin Önemi

Yerel yönetimler, yerel nitelikli birçok hizmetin görülmesini sağlayan ve demokratik yaşamın en önemli parçası olan birimlerdir (<http://www.mufetder.org.tr>, 10 Şubat 2014). Vatandaşların yaşam kalitesinde büyük ölçüde etkili olan siyasi, ekonomik güçte ve geniş bütçelere sahip olan yerel yönetimlerin, nitelikli ve kaliteli bir hizmet sunmaları beklenmektedir. Yerel yönetimlerin bu beklentileri karşılayabilmesi ve yönetim başarısını arttırabilmesi için sunduğu hizmetlerin kalitesini arttırıp bunu topluma hissettirmesi önem arz etmektedir (Friedberg ve Lutrin, 2001: 329). Tüm kamu birimleri gibi yerel yönetimlerin, üstlendikleri görevleri yerine getirirken hesap verebilir ve şeffaf bir yönetim anlayışı ile çalışmaları ve kamu kaynaklarını verimli, etkili ve ekonomik bir şekilde kullanmaları beklenmektedir.

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

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

ve yerel yönetimlere/yöneticilere olan güven açığının azaltılmasına katkıda sağlanmış olacaktır.

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

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

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

İşlev ve kapsam özellikleriyle iç denetim; idarelerde mali raporlama sisteminin güvenilirliği, iç kontrol uygulamalarının yeterliliği, mevzuata uygunluk, faaliyetlerin etkinliği, verimliliği ve ekonomikliğinin değerlendirilmesi, bilgi sistemlerinin güvenliği ve güvenilirliğinin test edilmesi için vazgeçilmez faaliyetlerden biri olarak kabul edilir (Gürkan, 2009: 68). Ayrıca yönetimi bilinçlendiren, kurum paydaşları arasında adillik, şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkelerine uygun yönetim ilkeleri geliştirerek kurumsal yönetim kalitesini geliştiren

ve böylece idarenin kurumsal değerini yükselten bir faaliyettir (Şahin, 2011a: 164). Kısacası iç denetimin bu rol ve sorumlulukları, yerel yönetimler ve kamunun aydınlatılması ve şeffaflık açısından bir sigorta teşkil etmektedir.

2.6.2. Dünya Yerel Yönetimlerinde İç Denetim Uygulamaları

Dünya iktisadi ve siyasi ilkelerindeki değişimler, uluslararası örgütlenme ve işbirliğinin artması, değişen yaşam koşullarına bağlı olarak toplumların devletten olan beklenti ve taleplerinin değişmesi, bilgi ve iletişim teknolojilerindeki hızlı ilerleme ve küreselleşme süreci kamu yönetimini ve kamu mali yönetimini yakından etkilemiştir. Bu etkileşim, ülke yönetiminde yerel yönetimlere verilen önemi arttırmış ve yerel yönetimleri etkilemiştir. Yerel yönetimlerde yaşanan bu değişime bağlı olarak yeni kamu yönetimi anlayışı ile şekillenen uygulamaların yerel yönetim birimlerinde de benimsenmesini zorunlu kılmıştır (Sivirekli, 2007: 196).

Küreselleşme sürecinin önemini arttırdığı yerel yönetim birimlerinde yeni kamu mali yönetim anlayışının getirdiği iç denetim dünya ülkelerinde uygulanmaya başlamıştır. Öncelikle batı ülkelerinin yönetim sistemlerini değerlendirdiğimizde bu ülkelerin birçoğunda yerel yönetimlerin kamu hizmetleri sunmasında merkezi yönetimlerden daha fazla görev üstlendiği görülmüştür (Polatoğlu, 2000: 1). Bu nedenle yerel yönetimlerde vatandaşların beklentilerine cevap verebilecek etkili ve verimli bir kaynak sunumunun yapılması gerekmektedir. Beklentilere cevap verebilecek bir yerel yönetim sisteminin oluşturulabilmesi için denetimin etkinleştirilmesi gerekmektedir. Böylelikle birçok Avrupa ülkesinde yerel yönetim birimlerinde farklı şekillerde olsa da bir iç denetim yapısı oluşturulmuştur.

Bilindiği üzere dünyada yaşanan bu gelişmeler iç denetiminde de değişmesine neden olmaya devam etmektedir. 2000' li yılların risk odaklı iç denetim yapısı yerini risk yönetimi odaklı iç denetime bırakmak üzeredir. Neticede, bu değişim iç denetimin mesleki altyapısını da önemli bir derecede değiştirerek Uluslararası

Mesleki Uygulama Çerçevesi kapsamındaki Standartlar, Uygulama Önerileri, Uygulama Rehberleri, Pozisyon Raporları, Sertifikasyon konu içerikleri de bu değişimle orantılı bir şekilde değişmek durumunda kalıyor (Kaya, 2013: 1). Özellikle Avrupa Birliğine üye ülkelerde kamu yönetiminde hesap verilebilirliğin ve mali saydamlığın sağlanması amacıyla etkili bir iç denetim sisteminin kurulması zorunluluğu ortaya çıkmış ve bunun sonucu olarak iç denetim sistemi, bu ülkelerin çerçeve kanunlarında ve ikincil mevzuatlarında düzenlenmiştir (Uzun, 2007).

Dünya ülkelerinin yerel yönetimlerinin birçoğunda iç denetim oluşturulmuştur. Bu ülkelerden bazılarının iç denetim yapısı kısaca açıklanacaktır.

2.6.2.1. ABD Yerel Yönetimlerde İç Denetim

ABD 'denin yapılanma şekline baktığımızda ABD ademi merkezi yönetim sistemine ve federal devlet yapısına sahip bir ülkedir. Yönetim sistemi üç kademeli bir yapıdadır. Bunlar; ilk düzeyde federal devlet, ikinci düzey yönetim biriminde eyaletler ve üçüncü düzey yönetim biriminde mahalli idareler bulunmaktadır (Arslan ve Cenk, 2008: 1). Federe devletler kendi sınırları içerisinde üstlendikleri kamu hizmetlerini (yargı yetki ve görevi de dahil), anayasalarında belirtilen yerel yönetim kuruluşları aracılığıyla yürütürler. ABD'de yerel yönetimlerin denetimi; eyalet sınırları içerisinde hizmetten sorumlu olan federe devlet ile bu hizmetlerin eyalet seviyesinde yürütülmesi için kurulan yerel yönetimler arasında gerçekleşen eylem ve işlemler bütünüdür. Merkezi ABD'de bulunan ve iç denetim ve iç denetçilerin meslek örgütü olarak kabul edilen The committee of Sponsoring Organizatins of the Treadway Commission (COSO) isimli kuruluşun yayınladığı tanım ve standartlara göre iç denetimin performans denetimi, uygunluk denetimi ve mali denetimi kapsadığı belirtilmiştir. İç denetimin beş bileşenden oluştuğu (kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme) belirtilmiştir. İç denetimin yürütülmesinde iç denetimin sadece birkaç denetçinin yaptığı iş olmadığı başta üst yönetici olmak üzere her kademedeki yöneticilerin ve yerel yönetimin

amaçlarını gerçekleştirilmesinde herkesin görevi olduğu düşünülürken çalışanların ortak bir faaliyeti olduğu vurgulanmaktadır (Güner, 2013).

2.6.2.2. Nijerya Yerel Yönetimlerinde İç Denetim

Nijerya'da 1998 yılında Civil Service Reforms'da (devlet hizmeti reformu) Nijerya'da ki her yerel yönetim biriminde iç denetimin kurulması gerektiği belirtilmiştir. Yapısı itibariyle, iç denetimin, finans ve muhasebe birimine bağlı olmaması gerektiği belirtilerek ideal bir iç denetimin üst yönetime bağlı olması gerektiği vurgulanmıştır. Ayrıca yerel yönetimlerin periyodik olarak kendisinden beklenen faaliyetleri gerçekleştirirken yaptığı uygulamalara ve ilkelere göre çalıştığından emin olmak için iç denetim fonksiyonu yerel yönetimlerin bunu ölçmesi sağlanacaktır. Böylece yerel yönetim seviyesinde iç denetimin kurulmasının arka planındaki beklentiler (muhasebe ve işletim verilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini teşvik etmek, ilgili devlet yasaları ile uyum derecesini belirlemek, kaynaklarda yolsuzluk ve dolandırıcılığı önlemek amacıyla devlet kaynaklarını korumak; doğru ve akıllıca kaynakları kullanımının sağlanması) gerçekleşmiş olacaktır. 1999 da ki finansal rapor (momerendum) yerel yönetimlerin hesapları (muhasebeleri) ile ilgilidir. Bununla birlikte finansal rapor iç denetimin hesapların ve yerel yönetimler ile ilgili olan ve etkileyen diğer işlemlerin ve hesapların (yerel yönetimlerin varlığını koruyan, iç kontrolü değerlendiren, ilgili mevzuata uygunluğunu sağlama, yerel yönetimin hedeflerine ulaşmada etkin ve verimli kaynak kullanımını sağlamak) değerlendirilmesinin bağımsızlığını devam ettirme sorumluluğunun sağlanmasını gerçekleştirmiştir. Bunların yanı sıra rapor bir hüküm getirmiştir. Bu hükme göre iç denetçi yerel yönetim başkanına; gelirlerin tahsilatı, yerel yönetim varlığını korunması, cari ve sermaye harcamaları, prosedür ve kontrol sisteminin etkinliği, kaynakların kullanımı ve gözlenen herhangi bir dolandırıcılık örneği ile ilgili bulgular içeren iç denetim çalışmalarının başarısı ile ilgili her yıl en az dört kez bir rapor sunar (Badara ve Saidin, 2012: 39-40).

2.6.2.3. Avustralya Yerel Yönetimlerinde İç Denetim

Avustralya üç seviyeli hükümete sahiptir; Federal Hükümet, Eyalet Hükümeti ve Yerel Hükümet. Federal hükümet başbakanlıkla yönetilir. Avustralya'da İdari bölümler: 6 eyalet New South, Wales, Victoria, Queensland, Güney Avustralya, Tasmania ve 2 büyük bölgeden oluşmaktadır. Buna ek olarak kıta çevresindeki bazı adalar üzerinde bulunan 7 bölge de Avustralya'ya bağlıdır (Avusturalya Ülke Raporu, 30 Mayıs 2014).

Avustralya'da özellikle 2005 de CPA (Certified Public Accountant) sertifika sistemi denetimin fonksiyonunda önemli değişikliklerin yaşanmasını sağlamıştır. Ancak yerel yönetimlerin yapılanmasında bakanlık sisteminin olmayışı denetimin yapılması noktasında kargaşaya neden olmaktadır.

Avustralya'daki iç denetim yapısına baktığımızda her eyalet iç denetim ile ilgili gerekli mevzuata sahiptir. Bu ülkelerde yerel yönetimlerin başkanlığını belediye başkanı yaparken denetim yetkilisi ise yerel meclisin genel müdürüdür. Ancak eyaletlerin hepsinde iç denetime yönelik oluşturulan mevzuatın uygulanması ile ilgili bir zorunluluk söz konusu değildir. NSW konseylerinin % 59'unda iç denetim sistemi mevcuttur. Victoria eyaletindeki yerel yönetimlerinde iç denetim uygulaması zorunlu olmasına rağmen iç denetim eyaletin tamamında uygulanmaktadır. Ancak iç denetimi uygulayıcıları olan iç denetçilerin denetimdeki rollerine ilişkin belirsizlikler mevcuttur.

Queensland eyaletinde bütün yerel yönetimlerde iç denetimin olması gerekirken ancak %50'sinde iç denetim fonksiyonu uygulanmaktadır. Burada iç denetimden beklenen finansman verilerinin kontrol edilmesidir. Tasmania eyaletindeki yerel yönetimlerinde iç denetimin uygulanma zorunluluğu yoktur. Yerel yönetimlerin % 10'u iç denetim fonksiyonunu gerçekleştirmektedir. Tasmani'daki yerel yönetimlerinde iç denetimin uygulama alanının bu kadar az olması maliyetin yüksekliği ve nitelikli elemanların olmamasından kaynaklanmaktadır (Pılgher, 2014).

Güney Avusturalya ve Batı Avusturalya'da da iç denetimin uygulanma zorunluluğu olmamasına rağmen Güney Avusturalya yerel yönetimlerin % 30'unda

iç denetim fonksiyonu uygulanırken, Batı Avusturalya yerel yönetimlerinin %44'ünde iç denetim fonksiyonu uygulanmaktadır. Ancak Batı Avusturalya'da iç denetim fonksiyonu istenilen düzeyde değildir. Ayrıca buradaki küçük belediyelerin pek çoğu iç denetimin uygulanmasında iç denetçi istihdamının maliyeti nedeniyle dış denetçileri görevlendirmiştir. Büyük belediyelerde ise maliyetin paylaşılması koşuluyla iç denetçi istihdamı konusuna istekli yaklaşmaktadırlar (Pілgher, 2014).

2.6.2.4. Polonya Yerel Yönetimlerinde İç Denetim

Polonya'da iç denetim sistemi Kamu Maliyesi Kanunu ve çeşitli tüzüklerle düzenlenmiştir. Kamu Maliyesi Kanunu gereğince kamu idarelerinin iç denetçi çalıştırmaları zorunludur. Bununla birlikte hangi idarelerde iç denetim birimi kurulması gerektiğine Maliye Bakanlığı karar vermektedir. Buna göre giderleri 10.000.000. Avro'dan fazla olan kamu idarelerinin iç denetim birimi kurma mecburiyeti vardır (Aydın ve Özel, 2010: 5).

Yerel yönetimlerin denetiminde iki türlü denetimden bahsedilmektedir. Bunlardan birincisi iç denetim, ikincisi de dış denetimdir. İç denetimde en yetkili merci yerel yönetim meclisleridir. Bunun yanında her yerel yönetim biriminde meclis tarafından oluşturulmuş denetim komisyonunun da iç denetim yapma yetkisi bulunmaktadır. Bu komitede başkan veya başkan yardımcıları üye olarak görev yapamaz. (Toksöz, vd., 2009: 111-112)

İç denetim sisteminin merkezi yönetim ve yerel yönetimlerde ilk uygulanmaya başlandığı yıllarda, merkeze ait (MUB'a ait) denetim personeli gerek kamu idarelerindeki iç denetim faaliyetlerini ve gerekse bu idarelerdeki iç kontrol sisteminin işleyişini değerlendirmiştir. Ancak kamu idarelerindeki iç denetim faaliyetlerinin yeterli seviyeye ulaşmasının ardından, merkezden gelen denetçiler sadece iç denetim birimlerinin faaliyetlerini değerlendirmeye başlamış ve bu açıdan iç denetim faaliyetlerini değerlendiren MUB' un bir kalite güvence mekanizmasına

dönüşmüştür. Güçlü bir teftiş kültürüne sahip olan Polonya’da iç denetim birimlerinin oluşturulması, başlangıçta müfettişler tarafından olumsuz karşılanmıştır. 2004 yılında yayımlanan KİMK Politika Belgesi ile müfettişler ve iç denetçiler arasında belirli bir görev ayrılığı yoluna gidilerek, teftiş kurullarının dönüştürülmesi ya da tamamen kapatılması yerine görevlerini devam ettirmeleri sağlanmıştır. Sonuç olarak, Polonya’da belirli görev tanımları çerçevesinde Teftiş Kurulları ve İç Denetim Birimlerinin her ikisi de faaliyet göstermektedir (Aydın ve Özel, 2010: 6-7).

2.6.3. TÜRKİYE’DE YEREL YÖNETİMLERDE İÇ DENETİM

Yerel yönetimler, 5018 sayılı Kanunla “Genel Yönetim Kapsamındaki” idareler arasında sayılmakta ve mali yönetim ve kontrollerine ilişkin konularda 5018 sayılı Kanuna tabi kurumlar arasında yer almaktadırlar. Mali yönetim alanındaki değişikliklere uyumlu olarak ülkemizde 2004, 2005 yıllarında yerel yönetim kanunlarında önemli değişiklikler yapılmıştır: 5393 sayılı “Belediye Kanunu”, 5216 sayılı “Büyükşehir Belediyesi Kanunu”, 5302 sayılı “İl Özel İdaresi Kanunu” ve 5355 sayılı “Mahalli İdare Birlikleri Kanunu”.

5393 sayılı “Belediye Kanununu (55. Mad.) ve 5302 sayılı il özel idaresinde kanununda (38. Mad) İç Denetim İle İlgili Hükümlerde; “Belediyelerde/ il özel idarelerinde iç ve dış denetim yapılır. Denetim, iş ve işlemlerin hukuka uygunluk, malî ve performans denetimini kapsar. İç ve dış denetim 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümlerine göre yapılır. Ayrıca, belediyenin malî işlemler dışında kalan diğer idarî işlemleri, hukuka uygunluk ve idarenin bütünlüğü açısından İçişleri Bakanlığı tarafından da denetlenir. Belediyelere/il özel idarelerinde bağlı kuruluş ve işletmeler de yukarıdaki esaslara göre denetlenir. Denetime ilişkin sonuçlar kamuoyuna açıklanır ve meclisin bilgisine sunulur.” denilmektedir. İç Denetim Sistemi Üst yöneticinin sahipliğinde ve gözetiminde, İDKK’nun koordinatörlüğünde oluşturulmuştur. Buna göre, iç denetime ilişkin belediyelerde rol

alan aktörler belediye başkanı ve iç denetçiler iken il özel idarelerinde vali ve iç denetçilerdir.

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

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

5018 sayılı Kanun'un geçici 5. maddesi hükmü uyarınca iç denetçi bulunduracağı belirtilen büyükşehir, büyükşehir ilçe belediyeleri, belediyelerin bağlı idareleri ve il belediyelerine ilk olarak 05/10/2006 tarihli ve 26310 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2006/10911 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla 588 adet iç denetçi kadrosu tahsis edilmiştir. Bu kadrolar 2007 yılından itibaren atama yapılmaya başlanmıştır. İlgili idarelere, 31/05/2013 tarihli ve 28663 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2013/4747 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla da 207 adet iç denetçi kadrosu ihdas edilerek ilgili yerel idarelere tahsis edilmiş bulunmaktadır (İDKK, 2013a: 2).

İDKK tarafından 24/02/2014 tarihinde revize edilerek yayınlanan "İdareler İtibarıyla Güncel Dolu-Boş İç Denetçi Kadro Sayıları"na göre yerel yönetimlere 794 adet kadro tahsis edilmiş olup, bu kadroların 248 tanesine atama yapılmış, 546 kadroya ise henüz atama yapılmamıştır. (<http://www.idkk.gov.tr>, 26.02.2014).

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

Tablo 1. Yerel Yönetimlerde İç Denetçi Kadrosu Verilen Kurumlara İlişkin Bilgiler

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

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

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

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

Tablo 2. Yerel Yönetimlere Tahsis Edilen İç Denetçi Kadrolarına İlişkin Bilgiler

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

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

2008-2011 yılları arasında kadro sayısı değişmemesine rağmen atanmış iç denetçi sayılarında düşüş yaşanmıştır. Dolu kadroların, toplam kadroya oranında da düşüş vardır. 2012 yılında kadro sayısında artış yaşanmasına karşın atanmış iç denetçi sayısında herhangi bir değişiklik meydana gelmemiştir. Yerel yönetimlerde emeklilik, vefat, görevden ayrılma ve başka idareleri naklen atamalara ilişkin sayılara bakıldığında bunun 5,6 kişiyi geçmediği görülmektedir.

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

Yerel yönetimlerde iç denetçi kadrolarının dolmamasının bir sebebi ise bu birimlerin diğer idarelere oranla daha siyasi birimler olması nedeniyle iç denetçilerin

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

Tablo 3. Yerel Yönetim Birimlerinde İç Denetime İlişkin 2012 Yılı Verileri

	İç denetim Faaliyetinde Bulunan İdare sayısı	Rapor Üretilen İdare Sayısı	Danışmanlık Faaliyetinde Bulunulan İdare Sayısı
Büyükşehir ve İl Belediyesi	26	31	15
İl Özel İdareleri	12	14	9
İlçe Belediyeleri	23	29	-
Büyükşehir Bağlı İdareler	4	6	5
Toplam	65	80	29

Kaynak: 2012 Yılı Genel Faaliyet Raporundan tarafımızca üretilmiştir.

Tablo 3'te yerel yönetimlerin iç denetime ilişkin 2012 yılındaki faaliyetleri listelenmiştir. 107 iç denetçi ataması yapılmış yerel yönetimden, 65 tanesinde çeşitli birimlere yönelik, farklı denetim konularında denetim faaliyeti gerçekleştirilmiştir.¹

¹ Tablo3'de yer alan iç denetim faaliyetinde bulunan idare sayısı ile rapor üretilen idare sayısı arasındaki fark dikkat çekmiştir. Bu durum ilgililere sorulmuş ve şu yanıt alınmıştır. 2012 faaliyet raporu Ek3'de sadece denetim raporlarının yer almadığı, danışmanlık ve inceleme rapor sayılarının da yer almakta olduğu belirtilmiştir. Bunun sonucunda iç denetim faaliyetinde bulunan idare sayısının 65

Bu veriden yerel yönetimlerde denetim faaliyetlerinin yeterli düzeyde olmadığı, iç denetimin aktif bir şekilde işletilmediği sonucu çıkartılabilir. Ataması yapılan yerel yönetim birimlerinden 80 tanesinin iç denetim raporu yazdığı görülmektedir. İç denetçiler tarafından yapılan danışmanlık faaliyetlerinin sayısı ise oldukça düşük kalmıştır. İlçe belediyeleri, hiçbir danışmanlık faaliyetinde bulunmazken danışmanlık faaliyetinde bulunan birim sayısı toplamda 29 olmuştur.

Yukarıdaki veriler genel olarak değerlendirildiğinde; ülkemizde yerel yönetimlerde iç denetim faaliyetleri konusunda belli bir noktaya gelinmekle birlikte bu faaliyetlerin henüz istenilen düzeyde olmadığı anlaşılmaktadır. Bu öngörülerimizin üst yöneticileri kapsayan başka bir çalışma ile ele alınması ülkemizde kamu iç denetiminin gelişimi açısından önemli faydalar sağlayacaktır.

değil 73 olduğu bilgisine ulaşılmıştır. Rapor üretilen idare sayısı (80) ile iç denetim faaliyetinde bulunan idare sayısı (73) arasındaki farkın idarelerden gönderilen faaliyet raporlarında yapılan iç denetim faaliyetlerinin ayrılarak yer almamasından kaynaklandığı tespit edilmiştir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

YEREL YÖNETİMLERDE İÇ DENETİM SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Bu bölümde Yerel yönetim birimlerinde görev yapmakta olan iç denetçilere yerel yönetimlerde iç denetim sistemine ilişkin anket araştırmasının analizine yer verilmiştir.

3.1. AMPİRİK LİTERATÜR

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

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

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

yapılanmalarını tamamlayamadığı ve iç denetim sisteminin hukuksal altyapısını oluşturulamadığı sonucuna varılmıştır.

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

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

Badara ve Saidin (2012), “Nijerya’da Yerel Yönetim Düzeyinde İç Denetimin Konumu” adlı çalışmalarında Nijerya’da yerel yönetimlerde iç denetimin mevcut durumunu analiz ederek, bir literatür incelemesi yapmışlardır. Çalışmanın amacı,

yerel yönetimlerde özellikle Nijerya’da ki yerel yönetimlerdeki iç denetime ilişkin mevcut literatüre katkıda bulunmaktır. Çalışma sonucunda bu alandaki literatür yetersiz bulunmuştur. Bu nedenle yerel yönetim düzeyindeki iç denetim statüsünün iyileştirilmesine katkıda bulunmak için yerel yönetimlerde iç denetimi inceleyen araştırmaların daha fazla yapılması gerektiği vurgulanmıştır.

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

3.2. ARAŞTIRMA PLANI

Türkiye’deki yerel yönetimlerde uygulanmakta olan iç denetimin uygulanabilirliğini ölçmek amacıyla nicel analiz yöntemlerinden olan anket uygulamasıyla çalışma gerçekleştirilmiştir. Elde edilen veriler çeşitli analiz yöntemleriyle incelenmiştir. Aşağıda, yapılan anket çalışmasının amaç, kapsamına ve yöntemine yer verilmiştir. Ardından elde edilen bulgular analiz edilmiştir.

3.2.1. Araştırmanın Amacı

Çalışmanın genel amacı, ülkemiz yerel yönetim birimlerinde çalışan iç denetçilere çeşitli sorular yönelterek; yerel yönetim birimlerinde iç denetim faaliyetinden ne anlaşıldığı, faaliyetin yerel yönetimlerde uygulanma düzeyinin ne olduğuna, iç denetçi – üst yönetici ilişkisinin nasıl olduğunu tespit etmektir.

Bu kapsamda yerel yönetim birimlerinde iç denetimin mevcut durumunu ortaya koymak, iç denetimde karşılaşılan aksaklıkları tespit etmek ve çözüm önerileri sunarak, genel bir değerlendirme yapmaktır.

3.2.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Alan araştırmasının evreni, yerel yönetim birimlerine ataması yapılan ve halen iç denetçi olarak görev yapan 254 iç denetçi oluşturmaktadır. Bu kapsamda anket, 254 iç denetçinin e-mail adresine Aralık 2013-Şubat 2014 tarihleri arasında gönderilmiştir. Çalışılan birimin değişmesi, istifa vb. nedenlerden dolayı bazı iç denetçiler ankete cevap verememişlerdir. Ayrıca iç denetçilere gönderilen maillere dönüşün az olması nedeniyle iç denetçilere telefon görüşmeleriyle anketi tamamlamaları istenmiştir. Tarafımıza ulaşan 82 anket, araştırmaya dâhil edilmiş ve elde edilen veriler değerlendirilmiştir.

Çalışmada, yerel yönetim birimlerinde çalışan iç denetçilerin, iç denetim ile ilgili görüşlerini almak ve iç denetimin uygulanabilirliğini ölçmek üzere 29 sorudan oluşan bir anket formu kullanılmıştır. Bu form EK-1’de yer almaktadır. Kullanılan anket formunun hazırlanmasında, ilgili literatürden, iç denetim ile ilgili yapılmış anket çalışmalarından ve bilimsel eserlerden yararlanılmıştır. Anket formu üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde iç denetçilere yönelik demografik ve araştırmayla ilgili olduğu belirlenen değişkenlere yönelik (Cinsiyet, yaş, eğitim, daha önceki meslek, çalıştığı yerel yönetim) tanımlayıcı sorular yer almıştır. Anketin ikinci bölümü, 5’li likert ölçeğine göre hazırlanmış ve iç denetçilerin belirtilen ifadelere katılma düzeyini ölçen sorulardan oluşmaktadır. Katılımcılardan görüşlerini

“kesinlikle katılıyorum, katılmıyorum, kısmen katılıyorum, katılıyorum, kesinlikle katılıyorum” olmak üzere 1’den 5’e kadar puanlamaları istenmiştir. Bu bölümdeki sorular tarafımızdan iç denetimin genel yapısı, iç denetçi eğitimi, iç denetim biriminin diğer birimler arası ilişkileri, iç denetçi üst yönetici ilişkisi ve iç denetimde raporlama” olarak beş başlık halinde sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Fakat iç denetçilere yollanan anket formlarında bu alt başlıklara, yönlendirme olmaması için yer verilmemiştir.

Anketin üçüncü bölümü ise bir adet sorudan oluşmaktadır. Bu soruda iç denetçilere, iç denetimin başarılı bir şekilde uygulanabilmesine etki edeceği düşünülen 6 başarı faktörü verilmiş ve denetçilerden en önemli gördükleri faktörleri önem sırasına göre 1 den 3’e kadar sıralamaları istenmiştir. Ankara ve Eskişehir illerindeki iç denetçilere yönelik pilot uygulama sonucunda ankete son şekli verilmiştir. Ankete son şekli verildikten sonra iç denetçilerin mail adreslerine online olarak yollanmıştır.

3.2.3. Verilerin Analizinde Kullanılan Yöntem

Analiz sırasında öncelikle verilerin betimlenmesi amacıyla, anket sorularına ilişkin frekans dağılımları oluşturulmuş, ardından anket sorularının ortalaması alınarak ortalamaya katkıları dikkate alınarak değerlendirme yapılmıştır.

3.2.4. Verilerin Güvenirliliği

Anketin sorularının güvenirliliğini ölçmek için güvenirlilik analizi yapılmıştır. Ankette yer alan 23 ifadenin yer aldığı soruların içsel tutarlılığına baktığımızda Cronbach’s Alpha değeri, 0,38 çıkmıştır. Alpha değerini düşüren soruların 5, 10, 15, 16 ve 18. sorular olduğu tespit edilmiştir. Bu sorular çıkarılarak tekrardan güvenirlilik analizi yapılmış ve Alpha değeri 0,65 elde edilmiştir. Kalan soruların güvenirliliği ölçüldüğünde elde edilen değer 0,65 olması, anketin

güvenilir olduğunu göstermektedir (Altunışık, Coşkun, Bayraktaroğlu ve Yıldırım, 2012: 115).

3.3. ANKETE KATILAN İÇ DENETÇİLERİN DEMOGRAFİK DAĞILIMLARI

Yapılan anket çalışmasının il bölümünde yer alan cinsiyet, yaş, önceki unvan, eğitim durumu ve çalışılan yerel yönetim birimlerine yönelik iç denetçilere sorular yöneltilmiştir. Aşağıda anket çalışmasına katılan 82 iç denetçinin demografik özelliklerine göre dağılımı yer almaktadır.

3.3.1. Ankete Katılan İç Denetçilerin Cinsiyete Göre Dağılımı

Tablo 4. İç Denetçilerin Cinsiyet Dağılımı

Katılım derecesi	Sıklık	Yüzde
Kadın	7	8,5
Erkek	75	91,5
Toplam	82	100

Tablo 4’de verildiği üzere araştırmaya katılan iç denetçilerin cinsiyetlerine göre dağılımına baktığımızda % 91,5’nin erkek olduğu görülmektedir. Araştırmaya katılan iç denetçilerin % 8,5’i ise bayan iç denetçilerden oluşmaktadır. Araştırmaya katılan iç denetçilerin kadın- erkek oranına baktığımızda erkek iç denetçi sayısının kadın iç denetçi sayısına göre çok yüksek olduğu görülmektedir.

3.3.2. Ankete Katılan İç Denetçilerin Yaşa Göre Dağılımı

Tablo 5. İç denetçilerin Yaş Dağılımları

Yaş Aralığı	Sıklık	Yüzde
25-30	0	0
31-39	16	19,5
40-49	41	50,0
50-59	22	26,8
60 ve üstü	2	2,4
Toplam	82	100

Tablo 5’de ankete katılan iç denetçiler arasında 25-30 yaş aralığında hiç denetçi olmadığı ve iç denetçilerin % 19,5’i 31-39 yaş aralığında olmasıyla birlikte iç denetçilerin büyük çoğunluğunun 40-49 ve 50-59 yaş aralığında toplandığı görülmektedir.

3.3.3. Araştırmaya Katılanların Önceki Ünvanı

Tablo 6. Araştırmaya Katılanların Önceki Ünvanı

Ünvan	Sıklık	Yüzde
Müfettiş	28	34,1
Denetmen	49	59,8
Kontrolör	2	2,4
Diğer	2	2,4
Toplam	81	100

Tablo 6’da verildiği üzere araştırmaya katılan katılımcıların %34,1’i müfettiş, %59,8’i denetmen, %2,4’ü kontrolör ve %2,4’ü diğer ünvanlara sahiptir. Araştırmaya katılan iç denetçilerin ünvanlarına baktığımızda %59,8 oranla

çoğunluğun denetmen olduğunu ve onu takiben %34,1 oranla müfettiş ünvanı olanların ikinci sırada yer aldığını en düşük oranla diğer ünvanlar olduğu görülmektedir.

3.3.4. Araştırmaya Katılanların Eğitim Durumu

Tablo 7. Araştırmaya Katılanların Eğitim Durumu

Eğitim	Sıklık	Yüzde
Lisans	60	73,2
Y.Lisans	21	25,6
Doktora	1	1,2
Toplam	82	100

Tablo 7’de verildiği üzere araştırmaya katılan katılımcıların %73,2’si lisans, %25,6’sı yüksek lisans ve %1,2’si doktora eğitimini almaktadır. Araştırmamıza katılan iç denetçilerin eğitim durumuna baktığımızda %73,2 oranla çoğunluğun lisans eğitimi aldığı görülmektedir.

3.3.5. Araştırmaya Katılanların Çalıştığı Yerel Yönetim Birimi

Tablo 8. Araştırmaya Katılanların Çalıştığı Yerel Yönetim Birimi

Çalışılan Birim	Sıklık	Yüzde
Belediye	55	67,1
İl Özel İdaresi	18	22,0
Bağlı İdare	8	9,8
Toplam	81	100

Tablo 8’de verildiği üzere araştırmaya katılan katılımcıların çalıştığı yerel yönetim birimlerine bsktığımızda %67,1’inin belediye, %22,0’ının il özel idaresi ve %9,8’inin bağılı idarelerde çalıştığı görölmektedir. Araştırmamıza katılan katılımcıların %67,1 oranıyla çoğunluğun belediyelerde çalıştığı görölmektedir.

3.4. YEREL YÖNETİMLERDE İÇ DENETİM SİSTEMİNİN UYGULANMASINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Bu bölümde Türkiye’deki yerel yönetim birimlerinde iç denetimin uygulanabilirliğine yönelik amprik uygulamaya ait elde edilen bulgular ve bu bulguların değerlendirilmesi yapılacaktır.

3.4.1. Araştırmanın Bulguları

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

3.4.1.2. İç Denetimin Genel Yapısı

Ankette yer alan 1, 2, 3 ve 6. sorular yerel yönetimlerde iç denetimin genel yapısını sorgulayan ifadelerdir. Bu ifadelere verilen cevapların ayrıntısına aşağıda

değınilmiştir. İfadelere katılanların ve katılmayanların yüzdesine bakılarak analiz edilmiştir.

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

Tablo 9. Bir No'lu İfadeye Katılım Derecesi

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

Ankete katılan iç denetçilerin %90'ı iç denetimi kuruma güvence ve danışmanlık sağlayan bir faaliyet olarak gördüklerini belirtmiştir. Buna göre, iç denetimin temel unsurlarından olan kuruma güvence sağlama ve danışmanlık yapma olguları, iç denetçiler tarafından doğru algılanmıştır. Yani iç denetim üst yönetim için danışmanlık hizmeti vererek yönetimin bilgiye dayanan kararlar almasını sağlamaktadır. Bu durum yerel yönetimlerde iç denetimden beklenen faydaların yürütülmesi noktasında önem arz etmektedir.

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

Tablo 10. İki No'lu İfadeye Katılım Derecesi

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

İç denetçilerin % 66'sı, iç denetimin suiistimalleri ve yolsuzlukları önlemede caydırıcı etkisi olduğuna inanmaktadır. Yani iç denetçiler, iç denetimin kamu kaynaklarının kötüye kullanımının engellenmesinde önemli bir misyon üstlendiğine inanmaktadır.

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

Tablo 11. Üç No'lu İfadeye Katılım Derecesi

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

Ankete katılan iç denetçilerin % 70,5'i, iç denetim faaliyetini gerçekleştirirken bağımsız olduklarını düşünmektedir. Buna göre yerel yönetim birimlerinde iç denetçilerin görevlerini yerine getirirken denetim uygulamalarına müdahale edilmediği ve iç denetçilerin görüşlerini değiştirmelerinin istenmediğini göstermektedir. İç denetçilerin görevlerini bağımsız ve hiçbir etki altında kalmadan yapmaları iç denetimin kurum içi başarısını arttıracakı düşünülmektedir.

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

Tablo 12. Altı No'lu İfadeye Katılım Derecesi

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

İç denetçilerin % 89'u, İDDK'nın bağımsız bir otorite şeklinde yeniden yapılandırılması gerektiği görüşüne katılmışlardır. İç denetçilerin çok büyük bir kısmı, İDDK'yı tam bağımsız bir kurul olarak görmemektedir. Bu yüzden İDDK'nın bağımsız bir kurum olarak örgütlenmesi ve iç denetçilerin atanması, görevden alınması ve performanslarının takibi yoluyla sicil verme yetkisinin de bünyesinde yer aldığı bir görev tanımıyla kendi personeli ile sürekli faaliyet gösteren bir yapıya dönüştürülmesi gereklidir (Yereli ve Ünal, 2014: 461). İç denetçiler İDDK'nın yeniden yapılandırılmasıyla iç denetimin başarısının ve etkinliğinin artacağını düşünmektedirler.

3.4.1.3. İç Denetçi Eğitimi

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

Tablo 13. Yedi No'lu İfadeye Katılım Derecesi

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

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

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

Tablo 14. Sekiz No'lu İfadeye Katılım Derecesi

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

İç denetçilerin % 67'si, iç denetim sertifikasının sınıflandırılmasının (derecelendirilmesi) iç denetçilik mesleğini yaparken motivasyon sağlayacağı görüşündedirler. Mevcut iç denetim sertifika derecelendirilme sisteminden iç

denetçilerin memnun olduğu görülmektedir. Kamu iç denetçi sertifikası (A-1) den başlamak üzere sırayla (A-2), (A-3) ve (A-4) düzeyine kadar derecelendirilir. Bu oranlar iç denetçilerin mesleki bilgilerini sürekli yenileyerek ilerlemeleri ve donanımlı bir hale gelmeleri konusuna önem verdiklerini göstermektedir.

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

Tablo 15. Dokuz No'lu İfadeye Katılım Derecesi

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

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

3.4.1.4. İç Denetim Birimi ve Diğer Birimler Arası İlişkiler

On Bir No'lu İfade; Kurumumda, iç denetçi ile denetlenen birim arasındaki ilişkiler birlikte çalışmayı teşvik edecek şekildedir.

Tablo 16. On Bir No'lu İfadeye Katılım Derecesi

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

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

On İki No'lu İfade; Denetim yaptığım birimdeki görevliler, iç denetim ile ilgili yeterli bilgiye sahiptir ve iç denetçiye yardımcı olurlar.

Tablo 17. On İki No'lu İfadeye Katılım Derecesi

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

Ankete katılan iç denetçilerin % 41,5'i denetim yaptığı birimdeki görevlilerin iç denetimle ilgili yeterli bilgiye sahip olduklarını ve kendilerine yardımcı olduklarını düşünürken % 36'sı kısmen katılmış ve % 22'si bu görüşe katılmamıştır. İfadeye katılım oranı düşük kalmıştır. Bu nedenle yerel yönetim birimlerinde çalışan

görevlilerin, iç denetim ile ilgili bilgi düzeylerinin ve farkındalıklarının artırılması ihtiyacı vardır. Farkındalık faaliyetlerini gerçekleştirme konusunda iç denetim birimlerine görev ve sorumluluk düştüğü gibi kurum üst yöneticileri ve İDKK'ya da sorumluluklar düşmektedir. Bu farkındalığın artırılması için konunun tüm taraflarının ortak faaliyetler yürütmesi yararlı olacaktır.

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

Tablo 18. On üç No'lu İfadeye Katılım Derecesi

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

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

ettirilmek isteniyorsa, bu birimler arasında net ve hiçbir tartışmaya yol açmayacak bir şekilde görev ve sorumluluk ayrımlarının yapılması gerekmektedir (Bilge ve Kiracı, 2010: 192).

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

Tablo 19. Yirmi Üç No’lu İfadeye Katılım Derecesi

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

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

3.4.1.5. İç Denetçi ve Üst Yönetim İlişkisi

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

Tablo 20. Dört No'lu İfadeye Katılım Derecesi

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

İç denetçilerin % 47'si, üst kademe yöneticilerinin iç denetimi gerekli bir uygulama olarak gördüklerini belirtmiştir. Ancak iç denetçilerin % 23'ü, bu görüşe katılmamakta ve % 29'u kısmen katıldıklarını belirtmişlerdir. Bu durum, iç denetçilerin üst kademe yöneticilerin iç denetimi gerekli bir uygulama olarak gördükleri konusunda bir görüş birliğinde olmadığını göstermektedir. Kurumun üst kademe yöneticilerinin denetimi kendileri için bir engel olarak görmelerinin nedeni iç denetçilerin yönetimin önüne çözülmesi gerekli olduğu değerlendirilen problemleri taşıması ve bunları çözmesi için yöneticiyi zorlamasıdır. Sorumlulukları altındaki birimlerdeki problemlerin üstünü örtmek veya ötelemek isteyen yöneticiler ise iç denetim faaliyetini engellemektedir (Sezer, 2012: 181). Bu anlayışın değişmesi iç denetimin başarısı için büyük önem arz etmektedir.

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

Tablo 21. On dört No'lu İfadeye Katılım Derecesi

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

İç denetçilerin % 56,1'i, iç denetçilerin disiplin amirlerinin üst yöneticiler olmasını doğru bir uygulama olarak görmektedirler. Yerel yönetimlerdeki konjonktür

düşünüldüğünde yerel yönetimlerde çalışan iç denetçilerin, buldukları birimde en yetkili kişiye bağlı olmasını isteme sebebi iç denetçilerin kendilerini güvencede hissetmeleri olabilir. Ayrıca bazı yerel yönetim birimlerinde iç denetim sürecinin tam olarak uygulanmaya başlamamış olması da böyle bir sonucu ortaya çıkartmış olabilir.

On Yedi No'lu İfade; Kurumumda, işimi yaparken üst yönetime ulaşmada zorluk çekiyorum

Tablo 22. On Yedi No'lu İfadeye Katılım Derecesi

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

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

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

Tablo 23. On Dokuz No'lu İfadeye Katılım Derecesi

Katılım derecesi	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	13	15.9
Katılıyorum	28	34.1
Kısmen Katılıyorum	26	31.7
Katılmıyorum	11	13.4
Kesinlikle Katılmıyorum	3	3.7
Toplam	81	100

İç denetçilerin % 50'si, yolsuzluk ve usulsüzlük bulgusuna ulaştığında yaptığı tespitlerin üst yönetici tarafından dikkate alınarak gereğinin yapıldığını düşünmektedir. Ancak kısmen katılanların oranı % 31.7'lik bir düzeydedir. Bu durum iç denetçilerin bir kısmının yaptığı denetim sırasında elde ettiği bulguların ve tespitlerin dikkate alındığı noktada tereddüt yaşadığını göstermektedir. İç denetçilerin yaptıkları denetimlerde elde ettiği bulguların, dikkate alınarak değerlendirilmesinin yapılmamasının sebebi, yerel yönetimlerde hesap verilebilirliğin yetersiz kalması ve bütün yetkinin üst yöneticilerde toplanması olabilir.

3.4.1.6. İç Denetimde Raporlama

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

Tablo 24. Yirmi No'lu İfadeye Katılım Derecesi

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

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

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

Tablo 25. Yirmi Bir No'lu İfadeye Katılım Derecesi

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

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

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

Tablo 26. Yirmi İki No'lu İfadeye Katılım Derecesi

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

İç denetçilerin % 60'ı, iç denetim faaliyetine ilişkin uygulanan metodolojinin zaman kaybetmesine neden olduğunu ve düzenlenen belgelerin sayı ve içerik olarak yoğun olmasının denetimi etkisizleştirdiğini düşünmektedir. Buna göre belirtilen denetim süresi içerisinde istenilen sonuca ulaşamamakta ve denetim kaynağının etkin ve verimli kullanılması sağlanamamaktadır. İç denetim metodolojinin, bu işin sorumlusu İDKK tarafından gözden geçirilmesi, basitleştirilmesi ve teknolojik

imkânların bu alanda daha fazla kullanılması gerekmektedir. İDKK tarafından bazı kurumlarda kullanımına başlanan “İçDen” isimli otomasyon programının yaygınlaştırılması, sorunun aşılmasına katkı sağlayabilecek ve denetimin etkinliğini arttıracaktır.

3.4.1.7. İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasındaki Faktörlerin Sıralanması

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

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

Tablo 27: İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasındaki Faktörlerin Sıralanması

	1.Olma	2.Olma	3.Olma	Toplam (1-3)	Ortalama Tercih Sıra Derecesi
Üst Yönetim Tutumu	44	23	11	78	1, 72
Fonksiyonel Olarak Bağımsız Olma	37	22	11	69	1, 97
Denetimin Kurum Tarafından Algılanması	0	16	31	47	3, 33
İç Denetim Raporlarının Titizlikle Değerlendirme	0	15	24	39	3, 62
Verilen Mesleki Eğitimin Yeterliliği	1	4	3	8	4, 90
Fiziki Çalışma Koşulları	0	2	2	4	5, 30

Tablo 27, “yerel yönetimlerde iç denetimin başarılı bir şekilde uygulanabilmesine etki edebilecek faktörlerin” önem sırasına göre iç denetçiler

tarafından sıralanmasını göstermektedir. İç denetimin başarısını etkileyecek faktörler, en yüksek frekansa sahip ilk üç faktör ve ortalama tercih sıra derecesi dikkate alınarak sıralamaya tabi tutulmuştur. Ortalama tercih sıra derecesinin 1'e yakın olması, ilgili faktörün en çok tercih edilen faktör olduğunu göstermektedir.

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

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

3.5. ARAŞTIRMA BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

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

İç denetçilere sağlanan eğitim düzeyine ilişkin ifadeler genel olarak değerlendirildiğinde; ankete katılan iç denetçilerin bir kısmı kurumlarında eğitimler yönünden destek gördüklerini ifade etmektedir. Fakat kısmen katılanların oranının

yüksekliği ve ifadeye katılımın düşük olması verilen eğitimlerin yeterli düzeyde olmadığına göstergesidir. İç denetçilerin büyük bir çoğunluğunun verdiği cevaplardan mevcut iç denetim sertifika sınıflandırılması sisteminin, iç denetçilik mesleğinde motivasyon sağladığını söyleyebiliriz. Bu motivasyonun ödül mekanizması ile daha fazla artırılması isteği, genel olarak yerel yönetimlerdeki iç denetçilerde mevcuttur. Koçak ve Kavakoğlu'nun çalışmasında benzer bir soru sorulmuş ve aynı sonuç elde edilmiştir. İç denetçilerin başarılarını ödüllendiren bir mekanizmanın olması iç denetçilerin, mesleği daha çok sahiplenmelerini sağlayabilecek ve her şeyden önemlisi verimli, kaliteli bir hizmetinin sürekliliğini sağlama noktasında katkılar yapabilecektir.

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

İç denetçi ile üst yönetim ilişkisine yönelik ifadeleri genel olarak değerlendirildiğinde; iç denetçiler arasında, üst kademe yöneticilerinin iç denetimi gerekli bir uygulama olarak görüp görmedikleri konusunda bir görüş birliği olmadığı görülmektedir. Destek gördüklerini ifade edenlerin oranı %50 civarında olsa bile bu oranın daha da yüksek olması gerekmektedir. İç denetim sistemini anlatmada iç denetçilere de önemli görevler düşmektedir. Yapacakları faaliyetler ile üst yöneticilerine denetimin önemini kanıtlamaları, bu oranın artırılmasına katkı

yapacaktır. İç denetçilerin büyük bir kısmının, disiplin amirlerinin üst yöneticiler olmasını kabul ettiklerini göstermektedir. İç denetçilerin yaklaşık yarısı, üst yönetime ulaşmakta zorluk çektiğini ifade etmiştir. Üst yönetim ile iç denetçiler arasındaki ilişkinin beklenen düzeyde olmadığı söylenebilir. Koçak ve Kavakoğlu'nun çalışmasında da iç denetçilerin yaklaşık yarısı üst yöneticiye ulaşmada zorluk çektiğini belirtmişlerdir. Üst yöneticilerin, iç denetçilere beklenen düzeyde destek olmadıklarını söylemek yanlış olmayacaktır. İç denetçilerin % 50'si On dokuz no'lu ifadeye katılırken % 31'i kararsız kalmıştır. Akçay, çalışmasında iç denetime gereken önem verilirse yolsuzluk ve suiistimallerin başlamadan önleneceğini belirtmiştir. Üst yönetim desteği, kamu iç denetim sisteminin başarısı için en önemli unsurlardan birisidir. Üst yöneticilere, kamu iç denetiminin öneminin ve sağlayacağı faydaların anlatılmasında İDKK'ya da önemli görevler düşmektedir. İç denetimden beklenen faydanın elde edilebilmesi ancak üst yöneticilerin desteği ve kamu iç denetimine inanmaları ile mümkün olabilecektir. Ayrıca iç denetçilerin, üst yönetimden destek gördüklerini bilmesi çalışma performanslarını da olumlu katkı yapacaktır.

İç denetimin raporlama sonuçlarının değerlendirilmesine ilişkin ifadeler genel olarak değerlendirildiğinde; iç denetçilerin bir kısmı, üst yöneticilerin, iç denetim raporlarına müdahale hakkının olmasından rahatsızdır. Ve üst yöneticinin raporlara müdahale hakkının olmasının raporların işlevselliğini yitirmesine neden olacağına inanmaktadırlar. İç denetçilerin önemli bir kısmı, üst yöneticilerin, iç denetim raporlarında düzeltilmesi ve iyileştirilmesi önerilen konuları yeterli düzeyde değerlendirdiği ve gerekli önlemleri aldığı görüşüne katılmaktadırlar. Bu bulgular, Akçay ile Koçak ve Kavakoğlu'nun çalışmalarıyla da örtüşmektedir. İç denetim raporlarının üst yönetimlerden gereken değeri alması ile iç denetimden beklenen faydaların elde edilmesine bir adım daha yaklaşılabilecektir. İç denetim metodolojisinin basitleştirilmesi ve bu alanda teknolojik imkânlardan yararlanma ihtiyacı da açıkça ortaya çıkmıştır. Teknolojik imkânların kullanımını denetimin etkinliğini, arttıracaktır.

SONUÇ

Dünya iktisadi ve siyasi ilkelerindeki değişimler, uluslararası örgütlenme ve işbirliğinin artması, değişen yaşam koşullarına bağlı olarak toplumların devletten olan beklenti ve taleplerinin değişmesi, bilgi ve iletişim teknolojilerindeki hızlı ilerleme ve küreselleşme süreci kamu yönetimini ve kamu mali yönetimini yakından etkilemiştir. Bu etkileşim, ülke yönetiminde yerel yönetimlere verilen önemi arttırmış ve yerel yönetimleri etkilemiştir. Yerel yönetimlerde yaşanan bu değişime bağlı olarak yeni kamu yönetimi anlayışı ile şekillenen uygulamaların yerel yönetim birimlerinde de benimsenmesini zorunlu kılmıştır. Küreselleşme sürecinin önemini arttırdığı yerel yönetim birimlerinde yeni kamu mali yönetim anlayışının getirdiği iç denetim dünya ülkelerinde uygulanmaya başlamıştır.

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

Çalışmanın birinci bölümünde, denetim kavramının tarihsel gelişimi ve genel çerçevesi, iç denetim faaliyeti ve işlevi, iç denetimin gelişmesine katkı sağlayan Ulusal ve uluslararası kuruluşlar hakkında bilgi verilmiştir. İkinci bölümde, kamu mali yönetiminde değişim ve bu değişimin yerel yönetimleri nasıl etkilediği konusu açıklanmış, sonrasında yerel yönetimlerde iç denetimin yeri ve önemi belirtilmiştir. Devamında da, iç denetimin yerel yönetimlerde uygulanmasında ülke uygulamalarına ilişkin örneklere yer verilmiştir. Üçüncü bölümde de, Ülkemiz yerel yönetimlerde iç denetimin uygulanabilirliğini değerlendirmek, iç denetim sistemine işin uygulayıcıları olan iç denetçilerin bakış açısı ile bakmak, algılarını öğrenmek, denetimdeki sorunlu alanlarını tespit etmek ve bunlara yönelik çözüm önerileri geliştirmek amacıyla iç denetçilere anket uygulaması ile çeşitli sorular yöneltilmiştir. Çalışmadan elde edilen bulgular genel olarak değerlendirildiğinde, iç denetimin uygulanmaya başladığı süre de dikkate alındığında, yerel yönetimlerde iç denetim

sisteminin belirli bir ilerleme gösterdiği ancak henüz istenilen düzeyde olmadığı söylenilebilir.

Çalışma neticesince ana başlıklar halinde aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır:

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

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

İç denetim birimi ile diğer birimler arasındaki ilişkilerin değerlendirildiği sorular, kısmen katılıyorum oranlarının en yüksek çıktığı sorular olmuştur. Kısmen katılıyorum oranının yüksek olduğu soruların başında (%40 civarı); “Kurumumda, iç denetçi ile denetlenen birim arasındaki ilişkiler, birlikte çalışmayı teşvik edecek şekildedir” ve “Denetim yaptığım birimdeki görevliler, iç denetim ile ilgili yeterli bilgiye sahiptir ve iç denetçiye yardımcı olurlar” ifadeleri gelmektedir. Bu oranın yüksekliğinin sebebi olarak birçok yerel yönetim biriminde iç denetim faaliyetlerinin aktif olarak başlamamış olması ve iç denetçilerin diğer birimler ile fazla bir iletişime geçmemiş olmaları düşünülmektedir. Teftiş kurulları ve iç denetim birimleri arasındaki ilişki konusunda fikir birlikteliğinin olmamasının/kafa karışıklığının, yerel yönetimlerdeki iç denetçilerde de sürdüğü görülmektedir. Bunun için iç denetim ve

teftiş ayırımının bir an önce kesinleştirilerek, denetim ve yetki kargaşasına son verilmesi gerekmektedir. İç denetçilerin büyük bir kısmı, iç denetim faaliyetleri için gerekli olan bütçenin ve bunun yönetiminin iç denetim dışında bir mercie ait olmasının, iç denetimin uygulanmasında aksaklıklara neden olabileceğini düşünmektedirler. 2014 yılı başından itibaren iç denetim birimi başkanları kendi harcamalarını yapma yetkisi verilmiştir. Böylelikle bu alandaki yanlışlık fark edilmiş ve düzeltilmiştir. Nihayetinde iç denetçilerin atandıkları kurumlarda riskli bir yapı olmadıklarını, yaptıkları faaliyetlerin teftiş değil, kurum çalışmaların değer katmak ve geliştirmek amaçlı olduğunu ortaya koymaları gerekmektedir. Bunun içinde iç denetçiler, nitelik olarak hem mesleki anlamda hem de kurumsal yapı içinde güçlü bir iletişim ağı oluşturmalıdır.

İç denetçi ile üst yönetim ilişkisine yönelik ifadeler genel olarak değerlendirildiğinde, iç denetçilerin üst yöneticilerden yeterli desteği, alamadıkları, onlara ulaşmada zorluklar yaşadıkları görülmektedir. Fakat sonuçlar, iç denetçilerin büyük bir kısmının da, disiplin amirleri olarak üst yöneticilerin olmasında herhangi bir sıkıntı görmediklerini göstermiştir. Üst yönetim desteği, kamu iç denetim sisteminin başarısı için en önemli unsurlardan birisidir. Kurumun üst kademe yöneticilerinin denetimi kendileri için bir engel olarak görmelerinin nedeni iç denetçilerin yönetimin önüne çözülmesi gerekli olduğu değerlendirilen problemleri taşıması ve bunları çözmesi için yöneticiyi zorlamasıdır. Yerel yönetimlerin diğer kamu kurumlarına göre yapılanmalarındaki farklılık-belediye başkanlarının seçimle iş başına gelmesi ve kurum içinde en yetkili kişi olmaları- buralardaki üst yöneticilerin, iç denetimi kendi otoritelerine engel olarak görmelerine yol açabilmektedir. Siyasi kaygılar ve farklı çıkar grupların istekleri gibi etmenler de akılcı, objektif ve gerekli proje uygulamalarını rahatlıkla tasfiye etmektedir. Bunun doğal bir sonucu olarak özellikle belediyelerde üst yöneticiler, iç denetim sistemini kendilerine ayak bağı veya engel olarak algılayabilmekte ve denetimi sadece basit ve küçük ölçekli iç denetim tedbirlerini uygulamakla sınırlayabilmektedirler. İç denetimin amaç ve hedeflerine ulaşabilmesi ve yerel yöneticilerin kamu iç denetimin önemini kavrayabilmesi için gerek İDKK gerekse iç denetçilere önemli

sorumluluklar düşmektedir. Konuyla ilgili tüm tarafların ilgi, destek ve özverili çalışmaları neticesinde iç denetime bakış algısı değiştirilebilecektir.

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

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

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

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

KAYNAKÇA

Akbulut, Örsan, Mimaroglu Özgen, Fındık, Derya, Seymenoğlu, Ömer ve Almış, Oğuz (2007). *Türk Kamu Yönetiminde Teftiş ve İç Denetim*, TODAİ, Ankara, s. 817.

Akçay, Serkan (2012). “*Kamu Sektöründe İç Denetimin Etkinliğinin Ölçülmesi ve Belediyeler Üzerine Bir Uygulama*”, Dumlupınar Üniversitesi, Doktora Tezi.

Akgül Ataman B. (2002). “İç Denetimde Yeni Yaklaşımlar”, *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*, C.4 (3), s. 19–29.

Aksoy, Mehmet (2008). *Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim*, Muhasebat kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara.

Aktuğlu, M. Ali (1996). *Denetleme ve Revizyon*, Barış Yayınları, 3.Baskı, İzmir.

Alptürk, Ercan (2008). *Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç denetim Rehberi*, Maliye ve Mali Hukuk Yayınları, Ankara.

Altuğ, Figen (2000). *Mali Denetim*, Ezgi Kitabevi, Bursa, s.129.

Altun, Murat ve Kuluçlu, Erdal (2005). “Doktrin Ve Mevzuat Işığında Kamuoyu Denetimine Genel Bir Bakış”, *Sayıştay Dergisi*, C.56 s. 23-56.

Altunışık Remzi, Coşkun Recai, Bayraktaroğlu Serkan ve Yıldırım Engin (2012). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SBSS Uygulamalı*, Sakarya Kitapevi, s. 381.

Arslan Mehmet ve Biniş, Mine (2014). “ABD’de Mahalli İdarelerin Mali Yapısı Ve Merkezi İdare İlişkisi”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, s. 149- 173.

Avusturalya Ülke Raporu, Konya Ticaret Odası, www.kto.org.tr/d/file/avustralya.doc, 30 Mayıs 2014.

Aydın, Özhan ve Özel, Kamile (2010). “Türkiye’de Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminin Güçlendirilmesi Eşleştirme Projesi, Polonya Çalışma Ziyareti Raporu”, s. 22.

Badara, Mu’azu Saidu ve Saidin, Dr. Siti Zabedah (2012). “The Status of Internal Audit at Local Government Level in Nigeria, *Journal of Business and Management*”, s.37-41.

Başpınar, Ahmet (2009). “Kamuda İç Denetim”, www.idkk.gov.tr.

Bilge Semih ve Kiracı Murat (2010). *Kamu Sektöründe İç Denetim Ve İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler*, Gazi Kitapevi, Ankara.

Bilge Semih (2014). “Kamu Sektöründe İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler” , *İç Denetim*, Edit. Kırıl, H, İç Denetim Koordinasyon Kurulu Kararı, Ankara, s.646.

Bilgiç, Veysel (2003), *Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı, İçinde Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar Sorunlar, Tartışmalar, Çözüm Önerileri, Modeller, Dünya ve Türkiye Yansımaları*, Edit. Asım Balcı vd., Seçkin Yayınları, Ankara.

Candan, Ekrem (2007). *Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara.

Çiğerci, İsmail (2007). “*Kamu Mali Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğu ve İç Denetim*”, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Çavuşoğlu, Mustafa ve Duru, Osman (1996). “İç Denetim”, Araştırma vakıfları, <http://kontrol.bumko.gov.tr/>, s. 15-20.

Çelik, Neriman ve Bedük, Aykut (2013). “Vekalet Teorisi Yaklaşımı İle İşlem Maliyeti Arasındaki İlişki”, *Sakarya İktisat Dergisi*.

Çömlekçi, Ferruh (1989). *Genel Olarak Muhasebe Denetimi*, Standart Dergisi Özel, No:28, s.57-58.

Çolak, Hacı Bayram, “İç Kontrol İç Denetim İlişkisi” <http://www.hacibayramcolak.net/makaleler/119-makale44.html>,30 Mayıs 2014.

Çukurçayır, M. A.ve Sipahi E. B. (2003). “Yönetişim Yaklaşımı ve Kamu Yönetiminde Kalite”, *Sayıştay Dergisi* C.50-51, s. 35-66.

Davies, Marlene (2001). “The Changing Face Of Internal Audit In Local Government”, *Journal of Finance and Management in Public Services*, 1 (2), s. 15 – 26.

Demirel, Demokaan (2005). “Kamusal Retorikte Moda Trend: Yeni Kamu Yönetimi”, *Sayıştay Dergisi*, C. 58, Temmuz- Eylül.

Doğmuş, M. Didem. (2010). “Avrupa Birliğinde İç Denetim Sistemi, Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı Araştırma ve İnceleme Serisi: 2”, Ankara.

Eliuz, Ayşenur (2007). “*Kurumsal Yönetim Çerçevesinde Etkin Bir İç Denetim İçin Denetim Komitesinin Rolü ve İMKB-100 Şirketleri Üzerine Bir Araştırma*”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kütahya.

Ergun, Turgay ve Polatoğlu, Aykut (1978). *Kamu Yönetimine Giriş*, TODAİE Yayını, İdare Hukuku Dersleri, Edit. Eroğlu, Hamza, Ankara.

Eşkazan, Ali Rıza (2005). "Risk Odaklı İç Denetim Planlaması", *TİDE Dergisi*, C. 111.

Fendoğlu, Hasan Tahsin (2010). "Kamu Denetçiliği (Ombdusmanlık)", *SDE Analiz*.

Gönen, Seçkin ve Çelik, Muhsin (2005). "Rekabet Üstünlüğü Sağlamada İç Denetim ve İnsan Kaynakları Yönetiminin Stratejik Ortaklığı" <http://www.onlinedergi.com/MakaleDosyaları/51>.

Gönülaçar, Şener (2007). "İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler", *Mali Hukuk Dergisi*, C. 131.

Gözübüyük, A.Şeref (2003). *Yönetim Hukuku*, Turhan Kitapevi, Ankara.

Güven, Ahmet (2012). "*Belediyelerde Performans Denetimi Ve Algılanması Üzerine Bir Araştırma*", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Doktora Tezi.

Güngör, Hayrettin (2007), "Yerel Yönetimlerin Merkezi İzlemesi ve Denetimi", *Yerelleşme ve Yolsuzluk Konferansı*, TEPAV.

Guy B.P. ve Vincent, W (1996). "Public Policy and Administration, Old and New, The New Handbook of Political Science", (Robert E., Goodin, ve H-D. Klingemann,), s.630-638.

Gürkan, Nazmi Zarifi (2009). "*Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim Ve İç Denetim Algısı*", Süleyman Demirel Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, Isparta.

Güner, Sinan (2013). *ABD ve Türkiye'de Yerel Yönetimlerin Denetimi Türkiye İçin Bir Model Önerisi*, T.C. Marmara Belediyeler Birliği Yayını, İstanbul, s.120.

Hazine Kontrolleri Derneği, 10 Şubat 2014.

Friedberg, Asher and Lutrin, Carl (2001). "The Internal Audit in U.S. Local Government In The 1990's: A Status Report and Challenges, J.Of Public Budgeting, Accounting & Financial Management", C. 13(3), s.325- 344.

International Federation of Accountants, <http://www.ifac.org>, 22 Nisan 2014.

IIA Pozisyon Raporu.

IASPLUS, <http://www.iasplus.com>, 30 Nisan 2014.

İDKK 2013a, 2014-2016 Dönemi Kamu İç Denetim Strateji Belgesi, <http://www.idkk.gov.tr/web/>.

İDKK 2013b, 2012 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu, <http://www.idkk.gov.tr/web/>.

İDKK 2013c, İç Denetçi Atamaları ve İç Denetim Uygulamaları Genelgesi, 02.12.2013, Sayı: 34096589/420, <http://www.idkk.gov.tr/web/>.

İDKK, İdareler İtibariyle Güncel Dolu-Boş İç Denetçi Kadro Sayıları, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/HaberDetay.aspx?rid=148&lst=DuyurularListesi>, (25.02.2014).

Karaaslan, Erkan (2006). *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar*, Baskı, Ümit Ofset, Ankara.

Kartal, Fikret (2013). “Türkiye’de Kamu Ve Özel Sektörde İç Denetim Uygulamaları”, *Maliye Finans Yayınları*, C. 99, s. 8-36.

Kaya, Bertan (2013). “Dünyada İç Denetim Nereye Gidiyor”, bertankaya.net.

Keser, Hasan (2004). “Avrupa Bütünleşme Sürecinde Yerel Yönetimler”, *Yerel Yönetimler Kongresi: Dünden Bugüne Yerel Yönetimlerde Yeniden Yapılanma*, s. 117- 125.

Kesik, Ahmet (2005). “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C. 9 No:1, s. 94-114.

Kılınç, Kamil ve Urhan, Yalçın (2012). “Şeffaf Ve Hesap Verilebilir Kamu Yönetimi Sempozyumu”, s.199.

Koçak, Süleyman Yaman ve Kavakoğlu, Tamer (2010). “İl Özel İdarelerinde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma”, *Sayıştay Dergisi*, Nisan- Haziran, Sayı:77, s.119-148.

Köse, H.Ömer (2007).” Dünya ve Türkiye’de Yüksek Denetim”, *T.C. Sayıştay 145. Kuruluş Yıl Dönümü Yayınları*.

Korkmaz, Umut (2007). *Kamuda İç Denetim (I)*, Bütçe Dünyası, C. 2, No: 25.

KOBİ’lerde İç Denetim için Pratik Bilgiler, 2013.

Kubalı, Derya (1998). “Performans Denetimi: Kavram, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar”, *Sayıştay Yayını*, s. 229.

Kurnaz, Niyazi ve Çetinoğlu, Tansel (2010). *İç Denetim Güncel Yaklaşımlar*, Umuttepe Kitapevi, Kocaeli.

“Kurumsal Yönetimin Güvencesi “İç Denetim”, (2010). Platin Dergi Eki, *TİDE*, s. 1-12.

Kurt, M. ve Yaşar Uğurlu Ö (2007). ”Yeni Kamu Yönetimi Ve Yeni Kamu Yönetimi Yaklaşımının Gelişiminde Avrupa Birliği'nin Rolü : İlerleme Raporları İçerik Analizi”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, C.9, s. 88-109.

Meşe, Osman (2010). “Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı Çerçevesinde Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu'nda Sayıştay Denetimi”, <http://www.sayder.org.tr/e-dergi>, Ağustos- Eylül.

Okur, Yaşar (2007). *Türkiye’de Kamu Denetimi; Değişim Süreci ve Performans Denetimi*, Nobel Yayınevi, Ankara.

Önen, S. Mustafa (2012), “Kamu Yönetiminde Değişim: Yönetimden Yönetişime Dönüşüm”, Turgut Özal Uluslararası Ekonomi ve Siyaset Kongresi II, Malatya, <http://iys.inonu.edu.tr/webpanel/dosyalar/1427/file/MustafaOnen>, 20 Mayıs 2014.

Özbilgin, İzzet Gökhan (2003), “Bilgi Teknolojileri Denetimi Ve Uluslararası Standartlar”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 49 s. 123-128.

Özer, Mevlüt (1997). *Tek Düzen Muhasebe Sistemi Sermaye Piyasası Mevzuatı ve 3568 Sayılı Kanun Kapsamında Denetim II*, Özkan Matbaacılık, Ankara.

Özer, Hüseyin (1997). *Kamu Kesiminde Performans Denetimi Ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, Çeviri Dizisi, Ankara.

Pілgher, Robyn (2014), “Role Of Internal Audit İn Australian Local Government Governance: A Step İn The Right Direction”, *Financial Accountability*, C. 30(2), s. 206-237.

Polatoğlu, Aykut, (2000), “Yerel Yönetim Reformu Üzerine Düşünceler”, *Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi*, C. 9, (1), Ocak, s. 3-24.

Sanal, Recep (2002). *Türkiye’de Yönetimsel Denetim Ve Devlet Denetleme Kurulu*, TODAİE Yayını, Ankara.

Sanal, Recep, “Yeni Yasal Düzenlemeler Işığında Yerel Yönetimlerin Denetimi”, *Türk İdare Dergisi*, 30 Nisan 2014, s.102-128.

“Sayıştaylara Toplu Bakış”, (2007). Sayıştay Web Sitesi.

Sepsey, Tamas (2011).” Internal Audits at Local Governments”, *Public Finances*, s. 411-428.

Sezer, Fatih (2012), “Türk Kamu Yönetiminde Şeffaflaşma Ve Hesap Verilebilirlik Açısından İç Denetimin Rolü: Neredeyiz, Nereye Gidiyoruz”, *Şeffaf ve Hesap Verebilir Kamu Yönetimi Sempozyumu*, s.177 - 186.

Sivirekli Demircan, Esra (2007). “Yeni Ekonomik Düzendeki Küreselleşme Yerelleşme Bağlamında Belediyelerde Yeni Mali Yönetim Anlayışı”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 29, s. 135-159

Sökmen Tayfur, “İç Denetimin Danışmanlık Fonksiyonu”, <http://www.mku.edu.tr/>, 20 Mart 2014.

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

Şavlı Tuba, Kavut Levent ve Taş O. (2009). *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*, İSMMM Yayınları.

The Institute of Internal Auditors, International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, <www.theiia.org> , 15.12.2013

TİDE, Meslekî Uygulama Çerçevesi Terimler Sözlüğü, http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=terimler_sozlugu, 01 Mart 2014.

Toksöz, Fikret vd., (2009). *Yerel Yönetim Sistemleri Türkiye ve Fransa İspanya İtalya Polonya Çek Cumhuriyeti*, Tesev yayınları, s.1-136.

Türk Kamu Denetim Sistemi ve Yerel Yönetimler Açısından Değerlendirilmesi, <http://www.mufetder.org.tr/>, 20.12.2013.

Ulusoy, Ahmet ve Topal, A. Kadir (1997). “Yerel Yönetimlerin Mali Sorunları ve Çözüm Önerileri”, *Türk İdare Dergisi*, Sayı. 414, s.203

Uyar, Süleyman (2009). *İç Kontrol Ve İç Denetim: 5018 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirilmesi*, Gazi Kitabevi, Ankara.

Uzun, Ali Kamil (2006). “Kurumsal Yönetim ve İç Denetimin Etkinliğinde Başarı Faktörleri”, *Deloitte*, Mayıs.

Uzun, Fuat (2007). “İç Denetim ve Fransa Uygulaması”, <http://sedatergenc.blogcu.com/ic-denetim-ve-fransa-uygulamasi-fuat-uzun/2783367>.

Ünal, Mesut ve Yereli Ahmet Burçin (2012). “Yerel Yönetimlerde İç Denetimin Yapısal Sorunları”, *Yerel Yönetimlerin Mali Yönetimi Forumu*, 24-25 Kasım 2012 Ankara.

Uzun, Ali Kamil (2008a). “İşletmelerde İç Denetim Faaliyetlerinin Rolü Ve Katma Değeri”, Deloitte İç Denetim Makaleleri, [Http://www.denetimnet.Net/Pages.Asp?PgId=389](http://www.denetimnet.Net/Pages.Asp?PgId=389), 01.22.2014.

Uzun, Ali Kamil (2011). “Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Denetim”, *Önce Kalite Dergisi*, No: 151, Mart – Nisan.

Uzun, Ali Kamil (2008b). “İç Denetim Nedir”, Erişim 30 Nisan 2014 www.denetim.net.

Ünal, Mesut ve Yereli, Ahmet Burçin (2014). “Yerel Yönetimlerde İç Denetimin Yapısal Sorunları”, *Mali Yerinden Yönetim Teori, Kavramsal Açıklamalar Ve Türkiye’ye İlişkin Değerlendirmeler*, Edit. Mustafa Sakal ve Ahmet Kesik, Ankara.

Ünsal, Memiş Mehmet (2008). “Etkin ve Başarılı Bir İç Denetim İçin Gerekli Koşullar”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 85.

Şerifler, Ünal, “İç Denetim”, <http://www.muddefin.com/denetim/ic-denetim>, 5 Nisan 2014.

Üst Yöneticiler için İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi.

Yılandıcı, Münevver (2003), *İç Denetim: Türkiye’nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma*, Osmangazi Üniversitesi yayımları, No: 086.

Yılandıcı, Münevver (2012), “Denetim ve Denetçi”, *Muhasebe Denetimi*, Edit. Erdoğan Melih, Anadolu Üniversitesi Web-Ofset, Eskişehir.

Yörükoğlu, Fuat (2009). “Türk Belediyeciliğın Gelişim Süreci”, *Mevzuat Dergisi*, Sayı: 135.

30.06.2004 tarih ve 25508 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 01.03.2004 tarih ve 2004/7449 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı.

5272 sayılı Belediye Kanunu.

5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim Kontrol Kanunu.

6328 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurum Kanunu.

2012 Yılı Dış Değerlendirme Raporu.

EK 1.**YEREL YÖNETİMLERDE İÇ DENETİM SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA ANKETİ****Sayın İç Denetçi,**

Bu anket formu “Yerel Yönetimlerde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma” için inceleme veri setini oluşturmak amacıyla hazırlanmıştır.

Anket katılımcılarının **isim belirtmelerine gerek olmamasıyla birlikte**, verilen cevaplar **akademik amaç dışında kesinlikle kullanılmayacaktır**. Anket sonuçları toplu olarak analiz edilip bilimsel çalışma için raporlanacağından bu anket formunun kimin tarafından doldurulduğunun tespit edilmesi söz konusu değildir. Yerel yönetim birimlerinde çalışan bir iç denetçi olarak, aşağıdaki sorulara çalıştığınız birimde yapılan uygulamaları dikkate alarak lütfen samimi bir şekilde cevaplandırınız.

Saygularımızla,

Doç. Dr. Semih BİLGE
Arş. Gör. Nurten DAŞKAYA
Eskişehir Osmangazi Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Maliye Bölümü

Aşağıda yer alan ifadelerden, size uygun olanını lütfen (X) işareti ile belirtiniz.

- Cinsiyetiniz:** () Bay () Bayan
- Yaşınız :** () 25-30 () 31 – 39 () 40 – 49 () 50-59 () 60 ve üstü
- Daha önceki görev ünvanınız:** Müfettiş () Denetmen () Kontrolör () Diğer ()
- Eğitim Durumunuz:** Lisans () Y.Lisans () Doktora ()
- Yerel Yönetim Biriminiz:** Belediye () İl özel İdaresi () Bağlı İdare ()

Aşağıda belediyenizde yapılan uygulamalara yönelik verilen ifadelere katılım düzeyinizi, lütfen ölçeğe göre (X) işareti ile belirtiniz.	<u>Kesinlikle Katılıyorum</u>	<u>Katılıyorum</u>	<u>Kısmen katılıyorum</u>	<u>Katılmıyorum</u>	<u>Kesinlikle Katılmıyorum</u>
1. İç denetim, kuruma güvence ve danışmanlık sağlayan bir faaliyet olarak kabul edilebilir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2. Yerel yönetimlerde iç denetimin, suiistimalleri ve yolsuzlukları önlemede caydırıcı etkisi vardır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
3. Kurumumda iç denetim faaliyetini gerçekleştirmede bağımsızım ve hiçbir etki altında kalmamaktayım.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4. Kurumumda üst kademe yöneticileri, iç denetimi gerekli bir uygulama olarak görmektedir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5. Bulduğum yerel yönetimde iç denetçiler, kurumu ifşa eden kişi olarak görülmektedir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

6. İDKK'nın tam bağımsız bir otorite şeklinde yeniden yapılandırılması denetim başarısını artırır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
7. Kurumum, iç denetçilerin hem meslek hem de kurum içi eğitimlerini teşvik etmekte ve gerekli katkıyı sağlamaktadırlar.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
8. İç denetim sertifikasının sınıflandırılması (derecelendirilmesi), iç denetçilik mesleğinde motivasyon sağlar.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
9. İç denetçilerin başarılarını ödüllendiren bir mekanizma, denetim performansını artırır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
10. Kurumumda, denetlediğim birimdeki görevlilerle sık sık görüş ayrılıkları yaşanmaktadır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
11. Kurumumda, iç denetçi ile denetlenen birim arasındaki ilişkiler birlikte çalışmayı teşvik edecek şekildedir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
12. Denetim yaptığım birimdeki görevliler iç denetim ile ilgili yeterli bilgiye sahiptir ve iç denetçiye yardımcı olurlar.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
13. İç denetim birimi ve teftiş kurulunun (eğer varsa) aynı idarede bulunması, iç denetimi olumsuz etkiler ve kaynak israfına yol açar.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
14. İç denetçilerin disiplin amirlerinin üst yöneticiler olması doğru bir uygulamadır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
15. İç denetçilik görevimi yerine getirirken, üst yöneticinin telkinleriyle karşılaşmaktayım.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
16. İç denetim faaliyetlerinin, üst yöneticilere bağlı olarak sürdürülmesi iç denetçilerin performansını olumsuz etkilemektedir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
17. Kurumumda, işimi yaparken üst yönetime ulaşmada zorluk çekiyorum.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
18. Kurumumda üst yönetici, iç denetime ilgisizdir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
19. Üst yönetici, yolsuzluk ve usulsüzlük bulgusuna ulaştığımda yaptığım tespitleri dikkate alarak gereğini yapmaktadır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

20. İç denetim raporlarına üst yöneticinin müdahale hakkının olması raporların işlevselliğini yitirmesine neden olmaktadır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
21. Üst yönetici, iç denetim raporlarında düzeltilmesi ve iyileştirilmesi önerilen konuları yeterli düzeyde değerlendirmekte ve gerekli önlemleri almaktadır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
22. İç denetim faaliyetine ilişkin uygulanan metodoloji zaman kaybetmeme neden olmakta ve düzenlenen belgelerin içerik ve sayı olarak yoğunluğu denetimi etkisizleştirmektedir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
23. İç denetim faaliyetleri için gerekli olan bütçenin ve bunun yönetiminin iç denetim dışında bir mercie ait olması, iç denetimin uygulanmasında aksaklıklara neden olmaktadır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

24. İç denetimin yerel yönetimlerde başarılı bir şekilde uygulanabilmesi noktasında önem sırasına göre ilk üç faktörü 1.2.3 şeklinde işaretleyiniz.

- Fonksiyonel olarak bağımsız olma (...)
- İç denetim raporlarının titizlikle değerlendirilmesi (...)
- Denetimin kurum tarafından algılanması (...)
- Üst yönetimin tutumu (...)
- Verilen mesleki eğitimin yeterliliği (...)
- Fiziki çalışma koşulları (...)

EK 2. Tanımlayıcı İstatiksel Değerler

	N	Minimum	Maximm	Ortalama	Std. Sapma
S1	82	1,00	5,00	4,4634	,94536
S2	82	2,00	5,00	3,8780	,94791
S3	82	1,00	5,00	3,8659	1,03949
S4	82	1,00	5,00	3,3171	1,09857
S6	82	1,00	5,00	4,5366	,91887
S7	82	1,00	5,00	3,5488	1,16696
S8	82	1,00	5,00	3,8293	,96615
S9	82	1,00	5,00	3,8537	1,00765
S11	82	1,00	5,00	3,1829	,93132
S12	82	1,00	5,00	3,2195	,94313
S13	82	1,00	5,00	3,2561	1,19475
S14	81	1,00	5,00	3,4691	1,41498
S16	82	1,00	5,00	2,7805	1,26710
S17	82	1,00	5,00	3,1220	1,28994
S19	81	1,00	5,00	3,4568	1,03742
S20	82	1,00	5,00	3,3171	1,13179
S21	82	1,00	5,00	3,1707	1,01598
S22	82	1,00	5,00	3,6463	1,21077
S23	82	1,00	5,00	3,6707	1,17647