

TÜRKİYE'DE İÇ DENETİM: İÇERİK, UYGULAMA VE GELECEK¹

Araş. Gör. İlkay Tosun
Ankara Siyasal Bilgiler Fakültesi Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Bölümü
ilkaytsn@gmail.com

ÖZ

Son yıllarda yapılan reformlarla teftiş sisteminden iç denetim sistemine geçilmektedir. Denetim sisteminde soruşturmacı anlayıştan rehberlik anlayışına geçişi sağlayan bir dönüşüm gerçekleşmektedir. Bu çalışmada öncelikle vazgeçilen teftiş sistemi ve yerine gelen iç denetim sistemi anlayışı analiz edilmektedir. İç denetim sistemi reform gündemine girdiğinden beri bu analiz sıklıkla yapılmaktadır. Özgün olarak ikinci aşamada Türkiye'de iç denetim sisteminin sonuçları tartışılmaktadır. Bu sayede kurumsal uygulama örneklerine bakılarak, iç denetim sistemi anlayışı ile Türkiye'de uygulanma biçimini karşılaştırmak mümkün olmaktadır. Son aşamada çalışma ile elde edilen veriler kullanılarak 'nasıl bir denetim sistemi?' sorusuna çerçeve oluşturması açısından denetim sisteminin geleceğine ilişkin değerlendirme ve önerilere yer verilmektedir.

Anahtar Sözcükler: denetim, iç denetim, teftiş, reform

Internal Audit in Turkey: Content, Practice and Future

Abstract

It is passed to the internal control system of the inspection system in recent years made the reforms. A transformation from investigative approach to guidance approach come true in administrative control system. Firstly the inspection system and instead of internal control system are analysed in this study. This analysis has been often made since the internal audit system entered reform agenda. Differently, the results of the internal audit system in Turkey will be discussed in the second phase of the study. In this way, looking at institutional practice examples it is possible to compare understanding of internal auditing system and practice in Turkey. Finally, using the data obtained from this study, assessment and suggestion are given concerning "what kind of a control system?" question.

Key Words: control, internal audit, inspection, reform

1. GİRİŞ

Kamu yönetiminde denetim, kamu örgütlerinde mevcut kaynakların planlanan biçimde kullanılmasına yönelik tüm sürecin izlenerek raporlanması ve bu raporların idari ve siyasi birimlere sunulmasını içeren yönetsel işlemdir. Denetim işlevi sayesinde örgütçe belirlenen amaçlar veya üstlenilen görevlerin eksiksiz, verimli ve zamanında gerçekleşip gerçekleşmediği belirli bir hiyerarşi içinde ve yaptırımlı biçimde izlenmesi mümkün olabilmektedir. Kamusal örgütün amaçları ve kaynakları arasındaki ilişkinin yönetsel kural mekanizmalarına uygun olarak gerçekleştirilmesini izleyen denetim faaliyeti, yönetimin en önemli unsurlarından biridir. Yönetimin işlerliği için kritik olan bu işlevin hangi yapı ve teknikler ile yerine getirileceği ülkelere göre farklılık göstermektedir. Kıta Avrupası sistemi olarak adlandırılan teftiş sistemi ile Anglosakson denetim sistemi uygulamadaki temel denetim türleridir. Ülkemizde de 2003 yılından itibaren teftiş sisteminden iç denetim sistemine doğru bir geçiş yaşanmaktadır. Bu çalışmada Türkiye'de teftiş sisteminden iç denetim sistemine geçişin dinamiklerini analiz edebilmek için öncelikle iki temel denetim türünün sahip olduğu anlayış ve birbirlerinden farklılıkları ortaya konulmaktadır. Ayrıca Anglosakson sistemin uygulandığı ABD ve İngiltere'deki denetim sistemi ve Kıta Avrupası sistemini yansıtan, Türkiye'nin de teftiş sisteminin kurumsal

¹ Bu çalışma AKP Nasıl Yönetti? 2002-2015 isimli kitaptaki 'Denetimin Değişen Yüzü' isimli bölümden yararlanarak ve çalışmanın kapsamı değiştirilerek oluşturulmuştur. AKP Nasıl Yönetti 2002-2015 (ed. Barış Övgün), Nika Yayınları, Ankara.

olarak benzeştiği Fransa'daki denetim sistemi üzerinde durulmaktadır. Uygulamadaki temel ülke örneklerinden sonra Türkiye'de son yıllardaki denetim reformları ve denetim sistemindeki değişim konu edilmektedir. Sonuç bölümünde denetim sistemlerinin temel anlayışı, ülkelerdeki uygulama örnekleri ile birlikte Türkiye'deki denetim sistemi değerlendirilerek çeşitli öneriler getirilmektedir.

2. DENETİM TÜRLERİ

Kamu yönetiminde denetim türlerini uygulandıkları coğrafyaya göre kabaca ikiye ayırmak mümkündür: Anglosakson denetim sistemi ve kıta Avrupası denetim sistemi. Bu denetim türleri farklı iki yaklaşımı ortaya koymakta ve buna uygun uygulama yöntemleri sunmaktadır. Anglosakson denetim sistemi ABD, İngiltere ve diğer güney Avrupa ülkelerinde uygulanmaktadır. Bu ülkelerdeki belirgin özellik kamu hukuku ve özel hukuk ayrımının bulunmadığı, çoğunlukla federal yapıdaki ülkelerde ortaya çıkmasıdır. Denetim yapısı açısından da kamu ve özel sektör ayrımı belirgin değildir. Denetimin amacı her iki kesim için de ekonomiklik, verimlilik ve etkinliğin sağlanması ve sürdürülmesidir. Kıta Avrupası sistemi ise ülkemizde de uzun yıllardır uygulanmış bulunan teftiş sistemi ile örtüşmektedir. Bu sistem Anglosakson denetim sisteminin aksine kamu hukuku ve özel hukuk ayrımının belirgin olduğu Fransa ve İtalya gibi üniter devletlerde uygulanmaktadır.

Kamu örgütleriyle denetim organının ilişkisi, denetim organının örgüt içindeki konumlanması, yetki, sorumluluk ve kurumsallaşma biçimi ülkeler arasında farklılıklar gösterebilmektedir. Bu farklılıklardan yola çıkarak denetim sistemini bir ölçüt üzerinden anlamlı bir biçimde iki ayrı türe ayırmak mümkün olmaktadır. Bu ölçüt "merkezi olma veya olmama" ölçütüdür. Anglosakson sistemindeki temel özellik merkezi nitelik taşımaması ve kamu idaresi içinde örgütlenmesidir. Kıta Avrupası sistemindeki temel özellik ise merkezi nitelik taşıyan bir yapıya sahip olmasıdır.

Bazı ülkelerde bütçenin hazırlanması ve uygulanmasında Maliye Bakanlığı etkin rol almakta ve denetim işlevi Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak çalışan denetim elemanları tarafından yerine getirilmektedir. Özellikle Avrupa Birliği (AB) içerisinde kuzey ülkeler olarak tanımlanan ülkelerde (Fransa, İtalya, İspanya, Portekiz, Malta) denetimin örgütlenmesinde bu merkezîyetçi özellik ön plana çıkmaktadır. Mevzuata uygunluk denetimin en önemli kıstası olarak görülmektedir. Maliye Bakanlığı'na bağlı denetçiler özellikle ön mali kontrol ağırlıklı ve haliyle, mali boyutu ön plana çıkan bir denetim gerçekleştirmektedirler. Denetçiler tüm kaynak ve bütçe süreçlerini denetlemekte ve raporlarını Maliye Bakanlığı'na sunmaktadırlar. Diğer taraftan, kaynakların ve bütçenin kullanılması sorumluluğunu harcamacı idarenin yöneticisine (çoğu kez bakan) ve harcama yetkilisine bırakan bir sistem de bulunmaktadır. Bu sistem AB güney ülkeleri (İngiltere, Hollanda, Finlandiya, İrlanda, Estonya, Polonya) ve ABD tarafından uygulanmaktadır. Kamu örgütünün bir personeli olarak çalışan iç denetçi eliyle denetim yapılmaktadır. Maliye Bakanlığı yalnızca standartları belirleme ve koordine etme amacıyla süreçte yer almaktadır. Örgütün gelir ve harcamaları denetlenirken önemli olan etkin, ekonomik ve verimli kullanılmasıdır. Bu durum ön mali kontrolün mevzuata uygunluk denetiminden daha esnek bir biçime dönüşmesine yol açmaktadır. Öyle ki bu ülkelerde ön mali kontrol bütçenin kullanılması sırasında yapılmaktadır. Bütçenin kullanılmasını yavaşlatan veya tıkayan bir denetim anlayışından kaçınılmaya çalışılmaktadır (Mallı, 2014: 28).

Örgütlenmenin merkezi olup olmaması niteliğine ek olarak iki sistem arasında denetim faaliyetinin amacı açısından da belirgin bir farklılık bulunmaktadır. Anglosakson tipi denetimde kamu örgütlerinde işlerin ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik gibi belirli ilkelere göre yürütülmesi ve denetimin, işlerin bu ilkelere göre yürütülmesini önlemeyecek şekilde örgütlenmesi birincil önemdedir. Bu sebeple Anglosakson sistemde ön mali kontrol işlerin yürütülmesi sırasında, işlerin akışını engellemeyecek şekilde yapılarak esnetilmektedir. Denetim süreç denetimleri biçiminde, uluslararası standartlara uygun olarak yapılmaktadır. Kıta Avrupası sisteminde ise mevzuata ve bütçeye uygun biçimde denetimin gerçekleşmesi birincil amaçtır. Ayrıca uygunluk denetimi yoluyla yolsuzlukla mücadele önceliklidir. Burada işlerin durması pahasına denetimin gerçekleştirilmesi ve süresinin uzatılması göze alınmaktadır. Denetimi yönlendiren unsur, kamu kaynaklarının ve giderlerinin mevzuata ve diğer kurallara uygun olarak kullanılmasıdır. Anglosakson anlayışında denetimin işleyişi uzatması, ertelemesi veya tıkaması sisteme ek bir bürokratik yük olarak görülmektedir. Bürokratik yükün yanı sıra denetim maliyetlerinin azaltılması da önem taşımaktadır. Kıta Avrupası sisteminde denetim maliyetleri sorgulanmamaktadır (Gürkan,2009: 129).

Kıta Avrupası sistemi denetimin kendisi de dâhil olmak üzere soruşturma, araştırma ve incelemeyi oluşturan dört unsurlu bir yapıdadır. Ancak Anglosakson sistem özellikle soruşturma ve incelemeyi dışlayan, denetimi araştırma ve rehberlik faaliyetleri ile birlikte yürüten bir yapıdadır. Anglosakson sistem rehberlik faaliyetini öne çıkardığından dolayı geleceğe dönük bir anlayışa sahipken, hata bulma amacıyla işleyen Kıta Avrupası sistemi geçmişe dönük olarak denetim faaliyetini gerçekleştirmektedir. Her iki anlayışın öncelikleri birbirlerinden farklıdır. Bunu denetim yerine kullanılan Latince kökenli terimler üzerinden analiz etmek de mümkündür. Anglosakson gelenekte denetim için ‘soru sormak ve dinlemek’ fiil kökünden türeyen ‘audit’ kelimesi kullanılmaktadır. Denetleyen kişi soru soran ve dinleyen kişidir. Burada denetimi şekillendiren unsur, dinlenen ve soru yöneltilen kişinin ifadeleridir. Bu anlamda denetim edilgen bir denetçi –özne- tarafından gerçekleştirilir. Etken özne ise anlatan kişi olarak kamu idaresi harcama yetkilisidir. Kıta Avrupası sisteminde denetim ‘bakmak, görmek ve gözlemek’ fiil kökünden türeyen ‘inspection’ terimi ile karşılık bulmaktadır. Burada ‘bakan, gören ve gözlemleyen’ olarak denetçinin kendisine önem atfedilmektedir. Denetleyen kişi etken öznedir. Kıta Avrupası sistemi teftiş ve Anglosakson sistem ise denetim ile ifade edilmektedir. Teftiş ve denetim kelimelerinin çağrışımları da farklıdır. Teftiş kelimesi devlet örgütlenmesinde en üst yönetici adına yapılan bir işlevi çağrıştırırken, denetim kelimesi her kademedeki yönetici ile ilişkilendirilebilmektedir (Baykara,2014: 45). Bu anlamda teftiş kavramı bürokrasi ve devlet yönetimi ile daha çok örtüşmektedir.

Çeşitli ülkelerdeki denetimin örgütlenme biçimleri de nasıl bir denetim sistemi sorusuna yanıt bulmaya yardımcı olacaktır.

2.1. Amerika Birleşik Devletleri

Denetçilik bir kariyer mesleğidir. Sistemin en önemli yanı denetim birimlerinin özerk bir yapıda ve denetçilerin bağımsız olmasıdır. 1978 yılında çıkarılan bir yasa ile genel müfettişlik sistemi oluşturulmuştur. Genel müfettiş kurumun geri kalanından ayrı tutularak doğrudan kurumun en üst yöneticisine rapor sunmaktadır. Kurumun üst yönetici genel müfettişin raporlarıyla ilgili olarak Kongre’yi bilgilendirmektedir. Bu sebeple genel müfettişin dolaylı yönden dış denetim sorumluluğu oluşmaktadır. Kuruluşun başındaki yöneticinin genel müfettişin gerekli göreceği herhangi bir incelemeyi önleme yetkisi yoktur. Genel Müfettiş denetim ve teftiş raporlarını kuruluşun başındaki kişiye verir, bu yönetici kendi yorumlarını ekleyerek 30 gün içinde bu raporu Kongre’ye sunar. Denetim birimleri arasında koordinasyonu sağlayan merkezi bir denetim birimi (Devlet Denetim Ofisi- GAO) bulunsa da yapının merkezi özelliklere sahip olduğunu söylemek hatalı olacaktır. GAO kurumların performansını değerlendiren bir dış denetim organıdır. GAO’da iç denetçiler yönetimden sorumludur. Denetim sistemi, bir şirkette mali birimlerden bağımsız iç denetim kurumları şirketin en üst yöneticilerine rapor sunduğu özel sektör uygulamasından uyarlanmıştır (Gürkan, 2009: 77-86).

2.2. İngiltere

İngiltere Anglosakson tipi denetim örgütlenmesinin öncülerinden biridir. İngiltere’de ve diğer kuzey coğrafyada uygulanan modelin temelini yönetim sorumluluğu ilkesi oluşturmaktadır. Bu ilke gereğince hesap verme sorumluluğu sadece kişisel olarak değil kurumsal bir niteliğe sahiptir. İngiltere’de kamu örgütlerinin önemli bir kısmı tüzel kişiliğe sahiptir, dolayısıyla kendi bütçelerini oluşturabilmektedirler. İngiltere’de ve Anglosakson tipi denetim sisteminin olduğu ülkelerde merkez ve yerel yönetimlerin konumlanması da Kıta Avrupası’na göre farklılık arz etmektedir. Merkezde bulunan bakanlıklar ve diğer merkezi örgütler sadece genel standartları belirlemekte, yetkilerin önemli bir kısmını ise yerel yönetimlere devretmektedirler (Mallı,2004: 29).

Her kurum Hazine içinde yer alan iç denetim birimi tarafından belirlenen Kamu İç Denetim Rehberi’ndeki standartlara uymakla yükümlüdür. Bu standartlara uygun olarak kamu harcamaları ile ilgili hesap verme sürecinde iç denetçiler görev almaktadır. İç denetim her bakanlıkta bulunan iç denetçiler tarafından yapılmaktadır. Ayrıca her bakanlıktaki en kıdemli daimi memur ‘mali görevli’ olarak atanmaktadır. Mali görevlilerin sorumluluklarını Hazine belirlemektedir. Mali görevli, kamu harcamalarının mevzuata uygunluk, yerindelik ve performans denetimi yapan bir komiteye hesap vermekle yükümlüdür. Bakanlıklarda iç denetim sistemini düzenleme görevi mali görevlilere verilmiştir. Bakanlıklardaki iç denetim birimi başkanı, bakanlık mali görevlisine karşı sorumludur (Soylu, 2010: 75 ve Baykara, 2014: 50). İç denetim birimi başkanı genellikle

mali görevliye baş mali yetkili ve denetim komitesi aracılığıyla rapor vermektedir. İç denetim birimi başkanları her koşulda bakanlık mali görevlisine doğrudan ulaşabilme hakkına sahiplerdir (Günerdem,2004: 18).

2.3. Fransa

Kıta Avrupası sisteminin en belirgin uygulama örneğini sunan Fransa'da merkezi bir örgüt tarafından denetim faaliyeti örgütlenmektedir. Temel anlayış, harcama öncesi mali kontrollerin kurumların bünyelerinde yer alan iç denetçiler tarafından değil de ayrı ve merkezi bir birim tarafından yapılmasıdır (Mallı,2004: 32). Maliye Bakanlığı gelirlerin ve giderlerin harcama sonrası denetimlerini de gerçekleştirmektedir. Her harcamacı kamu idaresinde genel müfettişler de yer almaktadır. Bunlar aynı zamanda kendi idarelerinin de iç denetimini yapmaktadırlar. Kamu idarelerinde bunun dışında iç denetçiler bulunmamaktadır.

Denetim müfettiş eliyle yapılmaktadır. Genel Maliye Müfettişi tüm kamu idarelerinin mali denetimlerini gerçekleştirmektedir. Genel Maliye Müfettişi doğrudan Maliye Bakanlığı'na kamu idarelerinin tümüyle ilgili doğrudan rapor sunmaktadır. Yanı sıra, özel faaliyetleri kapsayan 21 adet daha Genel Müfettişlik bulunmaktadır. Denetim faaliyetleri Ulusal Denetim Komitesi ile Maliye Bakanlığı bünyesinde bulunan Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından programlanmakta ve gözetilmektedir. Yapılmakta olan denetim faaliyetleri Denetim, Değerlendirme ve Kontrol Dairesi (MAEC) ile Bölgesel Eğitim Kontrol Dairesi (MRFC) ve yerel denetçiler tarafından yerine getirilmektedir. Ayrıca birkaç Bakanlık kapsayacak şekilde gerçekleştirilecek denetimlerde bakanlıklar arası denetim programlama komitesi toplanmaktadır. Komite üyeleri ilgili bakanlardan oluşmakta ve komitenin başkanlığını da Maliye Bakanı yapmaktadır. MAEC ile bağlantı kurulması için Muhasebat Genel Müdürü de bu komitenin içerisinde yer almaktadır. Bu komitenin başlıca görevi ortak denetim programlarının düzenlenmesi ve izlenmesidir (Uzun, 2007:6). MAEC denetimin merkezi ve temel organıdır. Maliye, Ekonomi ve Sanayi Bakanlığına bağlı Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesinde yer alan MAEC, denetim faaliyetlerinin çatı kurumudur (European Commission,2012: 94).

2.4. Almanya

İç ve dış denetim işlevlerinin birleştiği uygulama örnekleri de bulunmaktadır. Almanya ve İsveç kendine özgü karma modeli uygulayan ülkelerdendir. İç denetim birimleri kamu idarelerinin içinde değil dış denetimin bir parçasıdır. İç denetçiler Federal Denetim Mahkemesi'nin (Sayıştay) gözetiminde, harcama öncesi ön mali kontrolü içeren bir denetim yapmaktadırlar. Denetim Mahkemesi iç denetim birimleri üzerinde mesleki ve teknik yol göstericilik ile denetim yapmaktadırlar. Ancak yine de iç denetçilerin kadroları denetim yaptıkları kurumlarda bulunmaktadır (Karaarslan,2006: 289, European Commission,2012: 107).

Son yıllarda çeşitli ülkelerdeki denetim reform seyirlerine bakıldığında, teftiş sisteminden iç denetim sistemine doğru bir anlayış değişikliğine gidildiği görülmektedir. İç denetim sisteminin İngiltere'de uygulanış biçimi sisteme temel olan bir uygulama örneği sunmaktadır. Özel sektörün denetim sistemini kamu için uygulayan ABD ise iç denetim alanını kurumsallaştırarak iç denetimin çerçeve ve standartlara kavuşmasına öncülük etmiştir. Zamanla AB ve OECD gibi uluslararası ölçekli kuruluşlar bu standartlara uygun ilkeler geliştirmişlerdir.

3. İÇ DENETİM

İç denetim sistemi Anglosakson anlayışa ait bir denetim türü olarak ortaya çıkmasına rağmen farklı coğrafyalardaki ülkelerde yapılan kamu reformları sonucunda yaygınlaşmaktadır. Teftiş sisteminden farklı olarak uluslararası bir çerçeveye sahip olan iç denetim, politika transferi yolu ile pek çok ülkede hayata geçirilmeye başlanmıştır. Ülkeler açısından politika transferini kolaylaştıran unsur, iç denetim sistemini tüm özellikleriyle birlikte detaylandırmış olan uluslararası kuruluşların varlığıdır. İç denetimi öneren ve iç denetimle ilgili bir çerçeve sunan AB ve OECD gibi genel kuruluşların yanı sıra, bizzat iç denetimle ilgili uluslararası çatı kuruluşların da bulunması ülkelerin denetim sistemlerinde değişiklik yapmalarını kolaylaştırmaktadır.

İç denetim kurumsal olarak ABD’de ortaya çıkmıştır. 1941 yılında Victor Z. Brinks ‘Modern İç Denetim’ (Modern Internal Auditing) kitabı ile iç denetim için genel bir çerçeve çizmiş ve aynı yıl içerisinde ABD’de kurulan İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditors, IIA) ile de iç denetim kurumsal bir çatıya sahip olmuştur. IIA’nın faaliyetleri ile birlikte iç denetimin profesyonel bir meslek olarak var olması ve çeşitli standartlar ve kurallara kavuşması arayışına girilmiştir. Bu çabaların sonucunda 1947 yılında ‘İç Denetimin Sorumlulukları Bildirgesi’ ile iç denetim standartları meydana getirilmiş ve 1978 yılında ilk ‘Genel Kabul Görmüş İç Denetim Standartları’ yayımlanmıştır. Bu standartlar çeşitli ülkelerde iç denetimin hukuki kimlik kazanması sürecinde kanun metinlerine de kılavuzluk etmektedir. IIA, yıllar içerisinde iç denetim standartları yayınlamaya devam etmektedir. Bu standartlar, iç denetim sistemi bulunan ülkelerde iç denetçilerin uyması gereken genel kuralları içermektedir. IIA Standartları ile diğer kurumların standartları arasında bir çelişki ve uyumsuzluk olması halinde, iç denetçiler IIA Standartlarına uymak zorundadır (ECIIA, 2005: 21-22). Ayrıca kurumun verdiği ‘İç Denetçi Sertifikası’ tüm dünyada geçerli olmaktadır.

Uluslararası İç Denetim Enstitüsü’ne göre iç denetim, *kurumun faaliyetlerine değer katmak ve bunları geliştirmek amacıyla tasarlanmış bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir* (www.na.theiia.org). İç denetimin uygulama sırasında altı temel unsura dayandırılması öngörülmektedir. Bunlar (1) değer katma, (2) güvence sağlama, (3) standartlar, (4) danışmanlık, (5) risk odaklılık ve (6) bağımsızlıktır (Pickett, 2003: 239). Özellikle güvence sağlama ve danışmanlık yönü ile iç denetim diğer denetim türlerinden ayrılmaktadır. Avrupa Birliği, IIA ile aynı tanımları kullanmaktadır. Ek olarak AB iç denetimin bir türü olan COSO (iç mali kontrol sistemi) modeli ile denetimin aşamalarını içeren bir çerçeve sunmaktadır. COSO beş temel sürecin bir bütünüdür. Bunlar kontrol ortamı, risk değerlendirilmesi, kontrol faaliyetleri, izleme-takip süreci ve raporlama teknikleridir (Acar, 2001: 4).

INTOSAI (Uluslararası Sayıştaylar Birliği) iç denetimi *bir kurumun yönetimi ve personeli tarafından hayata geçirilen ve kurumun misyonunu başarması için riskleri göğüslemek ve makul güvence sağlamak üzere tasarlanan tamamlayıcı bir süreç* olarak tanımlamaktadır (INTOSAI, 2006: 15-37). Avrupa Komisyonu ise *idarenin belirlenmiş amaç ve politikalarına uygun olarak faaliyetlerin etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem, süreç ile iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünü* biçiminde bir tanımlama getirmiştir (European Commission, 2006).

Teftiş sisteminden farklı olarak riski paylaşma, risk yönetimi ve danışmanlık gibi özellikler, iç denetimin rehberlik hizmetini öne çıkararak kurumsallaşmasının bir sonucudur. Aynı zamanda sadece bütçenin kullanılması noktasında değil, planlama, seçenekleri değerlendirme ve karar alma gibi aşamalarda da iç denetçi rehberlik faaliyetini sürdürmektedir. Bu noktada iç denetim sisteminin kapsamına yönelik bir soru sormak gerekecektir: iç denetim sistemi denetimin klasik işlev alanını genişletmekte midir? Bu soruyu yanıtlamak için yukarıda da değinilen, uluslararası örgütler aracılığıyla ortaya konulan özellikler üzerinden bir değerlendirme yapmak mümkündür. Klasik anlamdaki denetim faaliyetine pek çok yeni kavram eklenmiştir. Risk yönetimi ve performans yönetimi gibi dizgeleri de içermesi nedeniyle iç denetim, örgütlerin faaliyet süreçlerini bütünüyle ele alan bir denetim türüdür. Mali boyutlarla ve mevzuata uygunluk ölçütü ile sınırlandırılmış bir bütçe denetim sürecinden kamu örgütlerinin her aşamadaki eylem ve işlemleri üzerinde standartlaştırılmış bir rehberlik faaliyetine dönüşen denetim, geçmişten ziyade geleceğe odaklı olması nedeniyle alanını genişletmiştir. Ancak bu genişleme, denetimin işlev alanını aşacak kadar fazla olduğundan, denetim alanını bulanıklaştırma sonucunu da doğurabilecektir. İç denetim süreci sonunda oluşturulan çıktıların öneri niteliği taşıması, işlerin yürütülmesinin hataların bulunmasına tercih edilmesi, denetimin her aşamada esnek bir biçimde gerçekleştirilmesi ve merkezi bir örgütlenme yerine bakanlık hiyerarşisine bağlı bir örgüt personeli eliyle denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesi denetimi ilksel amacından koparma riskini içermektedir.

4. TÜRKİYE’DE İÇ DENETİM REFORMLARI

Tanzimat Dönemi’nden beri uygulanmakta olan teftiş tipi denetim sistemi 2003 yılında çıkarılan Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile iç denetim sistemine dönüşmeye başlamıştır. Buna göre iç denetim *kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik*

esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir (Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2003, 63. madde). Kanun'da iç denetimin Anglosakson sisteme uyumlu olarak rehberlik ve danışma yönü ön plana çıkarılmaktadır. Kanun'un 64'üncü maddesinde de, iç denetçinin görevleri sayılmaktadır. Söz konusu madde uyarınca iç denetçi, kaynakların ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik ölçütlerine göre kullanılıp kullanılmadığını incelemek ve önerilerde bulunmak, harcama sonrası yasal uygunluk denetimi yapmak, harcamaların stratejik plan ve programlara uyumunu değerlendirmek, iyileştirme önerilerinde bulunmak, soruşturma açılması gereken bir durumla karşılaşıldığında ilgili idarenin en üst birimine bildirmekle görevlidir. İç denetçi, stratejik planlama ile yeniden oluşturulan esnek yönetim anlayışının denetimdeki bir yansıması olarak görev alacaktır. İç denetçi, öneri, değerlendirme ve görüş bildirme biçiminde denetim faaliyetini yerine getirecektir.

Denetim alanındaki reformların temel anlayışını ortaya koyan diğer metin, Meclis'e geri gönderilen ve uygulama imkânı oluşmayan 5227 sayılı Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun'dur. Kanun'un genel gerekçesinde şu ifadeler yer verilmiştir (www.tbmm.gov.tr):

"Mevcut denetim sistemine bakıldığında ilk akla gelenler; fazla sayıda ama etkisiz denetim, kurallara uygunluğa ve geçmişe dönük denetim, hedeflerden ve performans göstergelerinden yoksun bir denetim ve yetersiz kamuoyu denetimidir. Çok sayıda, birbiriyle zaman zaman örtüşen, kurallara göre çalışma üzerinde yoğunlaşan ve hata bulma mantığı ağırlıklı denetim sonucunda yöneticiler iş yapamaz hale getirildikleri gibi, israf ve yolsuzluklara da herhangi bir çözüm üretilmemektedir."

Kanun gerekçesinde teftiş sisteminden vaz geçilme gerekçesi olarak çok fazla sayıda ama etkisiz bir denetim türü olduğundan söz edilmektedir. Bu noktada denetimin özülüyle ilgili temel bir soru ortaya çıkmaktadır: denetimin işlevi 'yöneticiyi sınırlandırmamak' mı yoksa 'hataları ortaya koymak' noktasında mı yoğunlaşmalıdır? Bu sorunun iki denetim sistemi arasında temel bir ayrımı ortaya koyduğu, çalışmanın denetim türleriyle ilgili kısmında belirtilmişti. Burada da görüldüğü üzere kanun koyucu ve reformu gerçekleştiren irade bir tercih yapmakta, hata bulmak yerine iş yapabilmeyi öncelemektedir. Buna göre kurallara uygunluğa yoğunlaşmak 'hata bulma mantığı' ile yönetimin işleyemez hale gelmesine neden olmaktadır. Yeni denetim sisteminden beklenen az sayıda işlem içermesi ve yöneticiyi sınırlandırmamasıdır. İç denetim kavramı ile hayat bulan yeni denetim sistemi geleceğe yönelik performans göstergelerine göre yöneticiyi cesaretlendiren ve denetimi bu göstergelere göre yapılan bir faaliyete dönüştüren bir kavramdır. Denetim artık araştırma ve soruşturma alanından ziyade rehberlik etme ve bilgi sağlama gibi görevleri olan bir katalizör (hızlandırıcı) vazifesi görmektedir. 5227 sayılı kadük Kanun'da teftiş ve müfettiş kelimeleri hiç geçmemektedir. 38'inci maddede denetim tanımlanırken, performans ölçütleri, standartlara göre değerlendirme, raporlama ve rehberlik etme gibi unsurlar ön plana çıkarılmaktadır.

2003 yılında çıkarılan 5018 sayılı Kanun ile iç denetimin Türkiye'de uygulanma çerçevesi oluşturulmuştur. Kamu mali yönetiminin ekonomik, mali ve sosyal etkinliği birlikte sağlayacak şekilde yürütüleceği (3. madde) ve kamu maliyesinde etkin gelir elde edilmesi ve harcama yapılması için gerekli analiz yöntemleri kullanılacağı belirtilmiştir (5. madde). Kanunda harcama yetkilisi, ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan harcama biriminin en üst amiri olarak tanımlanmıştır. İç denetçi denetim raporunu harcama yetkilisine sunmaktadır. Kanuna göre harcama yetkilisi gerekli görmesi halinde çalışanlardan görüş alarak raporu iç denetçiye göndermektedir. Harcama yetkilisinin raporda belirtilen biçimde önlem almaması durumunda iç denetim birimi başkanı üst yöneticiyi bilgilendirmektedir. Kanuna göre her türlü kaynağın elde edilmesi ve kullanılmasında sorumlu olanlar, yetkili mercilere hesap vermek zorundadırlar (8. madde). Denetim sistemi de buna uygun olarak yapılandırılmıştır. Mali şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkesini hayata geçirmek amacıyla üst yöneticilerin ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerinin, idari sorumlulukları çerçevesinde her yıl faaliyet raporları düzenlemeleri ve bu raporların, stratejik planlama ve performans programları uyarınca yürütülen faaliyetleri, belirlenmiş performans göstergelerine göre hedef ve gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerini açıklayacak şekilde hazırlanması da hüküm altına alınmıştır (41. madde).

2011 yılında 6223 sayılı Yetki Kanunu, Bakanlar Kurulu'na kanun hükmünde kararname (KHK) çıkarma yetkisi vermiştir. Çıkarılan KHK'lar kamu yönetimi alanının merkezi düzeyinde köklü değişikliklere yol açan

bir dizi değişiklik getirmiştir. Çıkarılan otuz beş adet KHK ile bakanlık örgütlenmeleri, kamu personel sistemi ve bakanlık dışındaki birkaç merkez örgütü ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. 6223 sayılı Yetki Kanununda ifade edildiği üzere, “kamu hizmetlerinin düzenli, etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesini sağlamak” amacıyla bir dizi KHK çıkarılmıştır. Bakanlık yapılarındaki değişimle birlikte denetim sistemi de düzenlemeye tabi tutulan alanlardan olmuştur. KHK’lar ile bakanlıkların hiyerarşik yapısı dışında doğrudan bakana bağlı danışma ve denetim birimleri olarak örgütlenmiş teftiş kurulları, ana hizmet birimi haline getirilerek hiyerarşik yapı içerisine dâhil edilmiştir.

KHK düzenlemelerinin denetim alanındaki en önemli sonucu ikili bir denetim uygulaması getirmiş olmasıdır. Bakanlıkların denetim birimleri birbirinden farklılaşmıştır. Teftiş ve kontrolörlük birimi kaldırılan bakanlıklar, teftiş kurulu başkanlıkları rehberlik, teftiş ve denetim birimine dönüştürülen bakanlıklar, teftiş ve denetim birimi bulunmayan bakanlıklar ile teftiş kurulları düzenlemeye tabi tutulmayıp aynı biçimde korunan bakanlıklar biçiminde dört farklı yapı ortaya çıkmıştır.

Teftiş ve kontrolörlük birimleri kaldırılan bakanlıklar Ekonomi, Gençlik ve Spor, Maliye, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlıklarıdır. Bu bakanlıklarda denetim personelinin istihdam biçimi ve teftiş kurullarının isimleri değiştirilmiş, bir kısmı kaldırılmış veya birleştirilmiştir. Teftiş ve kontrolörlük birimleri kaldırılan bakanlıklar, Ekonomi, Gençlik ve Spor, Maliye, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlıklarıdır. Bu bakanlıklarda denetim personelinin istihdam biçimi ve teftiş kurullarının isimleri değiştirilmiş, bir kısmı kaldırılmış veya birleştirilmiştir. 637 sayılı KHK ile kurulan Ekonomi Bakanlığı hizmet birimleri arasında yer alan ‘Dış Ticaret Kontrolörleri Kurulu Başkanlığı’ 653 sayılı KHK ile isim değiştirerek ‘Denetim Hizmetleri Başkanlığı’ adını almış ve görevleri arasında yer alan ‘teftiş’ ibaresi kaldırılmıştır. Kurulun denetim personeli olan ‘Dış Ticaret Kontrolörü’ unvanı kaldırılarak ‘Dış Ticaret Uzmanı’ kadrosuna dönüştürülmüştür.

638 sayılı KHK ile kurulan Gençlik ve Spor Bakanlığı’nda ise bakanlığa doğrudan bağlı bir teftiş birimi bulunmamakta, Spor Genel Müdürlüğü bünyesinde teftiş birimi yer almaktadır. 2011 KHK’ları öncesinde Gençlik Bakanlığı bünyesinde doğrudan bakana bağlı olan Teftiş Kurulu Başkanlığı ve Spor Kontrolörlüğü Başkanlığı, genel müdürlük bünyesine aktarılmıştır.

Tanzimat Döneminden bu yana, köklü denetim geleneğini oluşturan Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu KHK’lar ile kaldırılan bir diğer kurul olmuştur. 646 sayılı KHK ile Maliye Bakanlığı’nda Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuş ve bakanlık bünyesindeki denetim birimleri bu başkanlıkta birleştirilmiştir. Böylelikle denetim biriminin görevleri vergi konuları ile sınırlandırılmıştır. Önceki yapının bakanlığın merkez ve taşra teşkilatının yanı sıra vakıf, dernek ve sendikalar gibi genel ve katma bütçeli idareleri de denetleyebilen sistemi daraltılarak yalnızca vergi denetimi yapmak üzere örgütlenmiştir. Vergi Denetim Kurulu’na aktarılan denetim birimleri; Teftiş Kurulu Başkanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ve vergi denetmenleridir. Doğrudan bakana bağlı olarak oluşturulan bu Kurul bakanlığın merkez teşkilatındaki danışma ve denetim birimleri arasında sayılmıştır. Nitelik itibariyle birden fazla denetim birimine sahip bulunan Maliye Bakanlığı’nda denetim birimlerinin birleştirilmesi, istihdam edilen personelin kadro durumunu da değiştirmiştir. Denetim elemanları ‘Maliye uzmanı’ kadrosuna geçirilmiştir.

Denetim birimleri birleştirilen diğer bakanlık Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı olmuştur. Bünyesinde yer alan Teftiş Kurulu Başkanlığı, İş Teftiş Kurulu Başkanlığı ile Türkiye İş Kurumu Teftiş Kurulu Başkanlığı birleştirilerek ‘İş Teftiş Kurulu’ Başkanlığına dönüştürülmüştür.

Teftiş kurulu başkanlıkları rehberlik, teftiş ve denetim birimine dönüştürülen bakanlıklar, yeni sistem içerisinde çoğunluğu oluşturmaktadır. Bu bakanlıklar, Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı, Bilim Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, Orman ve Su İşleri Bakanlığı, Milli Eğitim Bakanlığı, Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı, Sağlık Bakanlığı’dır. Bu bakanlıklarda denetim işlevinin görevler arasında ‘rehberlik faaliyetinde bulunma’ biçiminde ortaya konulduğu görülmektedir. Rehberlik etme özelliği ön plana çıkarılırken, ‘teftiş’ kavramı görevler arasından çıkarılmaktadır. Bu on bakanlık örgütlenmesinde de denetim birimleri ana hizmet birimleri arasında sayılmaktadır.

KHK'lar ile oluşturulan iki yeni bakanlık olan Avrupa Birliği Bakanlığı ve Kalkınma Bakanlığı herhangi bir denetim birimine sahip bulunmayan bakanlıklar olmuşlardır. 634 sayılı KHK ile kurulan Avrupa Birliği Bakanlığı, KHK öncesinde genel sekreterlik biçiminde örgütlendiği dönemde de, herhangi bir denetim birine sahip değildir. Denetim biriminin bulunmamasının nedeni, istisnai bir bakanlık olmasından kaynaklanmaktadır. Diğer bakanlıklar belirli bir kamu hizmetini yerine getirmek üzere oluşturulan yapılar iken, Avrupa Birliği Bakanlığı bir hizmeti değil bir politika yönelimini yansıtmakta, Avrupa Birliği'ne üye olma amacını gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerin örgütlenmesini kapsamaktadır. Planlama faaliyetini yerine getiren Devlet Planlama Teşkilatı'nda (DPT) herhangi bir denetim birimi bulunmamaktaydı. 641 sayılı KHK ile DPT'nin Kalkınma Bakanlığı'na dönüştürülmesi sonrasında da bakanlık için herhangi bir denetim birimi öngörülmemiştir.

Teftiş kurulları KHK'lar ile düzenlemeye tabi tutulmayan bakanlıklar ise Adalet Bakanlığı, İçişleri Bakanlığı, Dışişleri Bakanlığı, Kültür ve Turizm Bakanlığı, Milli Savunma Bakanlığı ve Başbakanlık'tır. 661 sayılı KHK ile Başbakanlık müfettişlerinin görev alanına bir ekleme yapılmıştır. Bu ekleme ile denetim birimine 'Avrupa Birliğinden sağlanan mali kaynakların kullanımı ile ilgili inceleme, araştırma ve soruşturma' görevi verilmiştir. Teftiş Kurulu soruşturmalarda uluslararası kuruluşlarla koordinasyonu sağlayan örgüt haline gelmiştir.

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

2011 KHK'ları ile Türkiye'de denetim sistemi önemli ölçüde değişmiştir. KHK'ların bakanlık sisteminde meydana getirdiği değişiklikler, denetim işlevinin yerine getirilme biçim ve tekniklerini, denetim örgütlerinin yapısını ve istihdam biçimini ve en önemlisi bizzat denetimin tanımını güncellemiştir. Sonuç olarak bakanlık teşkilatının hiyerarşik yapısı dışında doğrudan bakana bağlı olarak hizmet gören danışma ve denetim birimleri, bakanlık teşkilatının hiyerarşik yapısı içine eklenerek ana hizmet birimi haline gelmiştir. Denetim faaliyetini yerine getiren personel açısından kadro standardı bulunmayan bakanlıklara göre farklı kadroların tanımlandığı bir yapı ortaya çıkmıştır. Teftiş kurullarının bazı bakanlıklarda olduğu gibi korunurken bazılarında kaldırılmış olması, birden fazla denetim yapısının bulunduğu bir sistemi ortaya çıkarmıştır. Denetim faaliyetinin içeriği değişime uğramış rehberlik etme yönü ön plana çıkarılmıştır.

Denetim sisteminin mevcut yapısı, farklı uygulamalara sahip tüm bakanlıkları kapsayacak şekilde, bir standart çerçevesinde düzenlenmelidir. Hiyerarşik ilişki, yetki ve sorumluluk dağılımı tüm kamu örgütlerinde tek tip bir görünüme kavuşturulmalıdır. Bunun için özellikle denetim personelinin görev ve yetki alanı düzenlenmelidir. Teftiş sistemi olan bakanlıklarda müfettiş, iç denetim sistemi olan bakanlıklarda ise iç denetçi eliyle yapılan denetimin niteliği itibarıyla farklı sonuçlar doğuracağı savundan hareketle, her iki farklı tipteki bakanlık örgütlenmeleri izlenmeli ve olumlu yönleri karşılaştırılmalıdır. İç denetimin sistemi uluslararası kuruluşlar yoluyla belirli standartları içeren şablonlar halinde bir uygulama seti olarak önerilmektedir. Bu setin, kamu özel ayırımının belirgin olduğu, kamu örgütlerinin her birinin kamu tüzel kişiliğine sahip olduğu genellikle üniter olmayan ülkelerde uygulandığı unutulmamalıdır. İç denetim sisteminin kurumsallaşması sürecinde Türkiye'de kamu yönetiminin öz yapısı ve tarihsel niteliği de dikkate alınarak *sui generis* bir yapının oluşturulmasının koşulları araştırılmalıdır. Ancak bu noktada IIA gibi iç denetim örgütlerinin temel ilke ve standartları ölçüt kabul edilmelidir. Bu ilke ve standartlar çeşitli ülkelerdeki iç denetim deneyimlerinin sonucunda oluşturulduğundan, iç denetim sistemine yeni geçen ülkeler açısından yol gösterici olacaktır. İç denetimde belirli etik kuralların varlığı ve bu kurallara uyulma zorunluluğu denetim faaliyetinin kendisi için bir tür denetleme mekanizması olacaktır. Bu sebeple uluslararası ilke ve standartların kamu örgütlerindeki tüm iç denetçiler için temel kabul edilmesi yönünde belirli bir sürede son bulmayan sürekli çalışmalar ve eğitimler yapılmalıdır. İlke ve standartlar sistemin en doğru şekilde uygulanmasına kılavuzluk etmekle birlikte tek başına yetersizdir. İç denetimin örgütlenmesi sürecinde Türkiye'nin yönetsel yapılanmasına uygun, ulusal koşullara uyumu yüksek bir model geliştirilmelidir.

Türkiye'de 2011 KHK'ları sonucu oluşan karmaşık sistem Almanya'da uygulandığı gibi bir karma denetim modeli değildir. Karma bir model kurulması tercih ediliyorsa iç denetim ve dış denetim organlarının birbiriyle geçişliliği belirli standartlara bağlanmalıdır.

Çalışmada ABD ve İngiltere örnekleriyle ilgili bölümde görüldüğü gibi iç denetim sisteminin işlerliği denetçinin bağımsızlığı ile sağlanmıştır. Bakanlıklarda iç denetim elemanları dışında bir de harcama sorumlusu bulunmaktadır. Mali görevli olarak adlandırılan bu personel denetim için oluşturulmuş bir komiteye başkanlığı adına hesap vermek zorundadır. İç denetim birim başkanları mali görevliye karşı sorumludur. Burada önemli olan nokta, iç denetim birimi başkanının istediği zaman mali görevliye ulaşabilme imkânı elde etmesidir. Bakanlıklardaki hiyerarşik kademelenmeyi takip etmeden mali görevliye ulaşabilmesi denetim sistemine bakanlık örgütlenmesinden ayrı bir hareket alanı oluşturmaktadır. ABD’de ise kurum yöneticisi genel müfettişin gerekli göreceği çalışmayı yapmasını önleme yetkisine sahip değildir. Denetimin bağımsızlığı her iki ülkede de çeşitli ara mekanizmalarla güvence altına alınmıştır. Ayrıca her iki ülke örneğinde Kıta Avrupası sisteminde olduğu gibi icracı olmasa da, denetim ile ilgili merkezi örgütler bulunmaktadır. İngiltere’de Hazine, merkezi bir örgüt olarak Kamu İç Denetçiliği Rehberi hazırlamaktadır. İç denetçiler bu rehberine uymakla yükümlüdür. ABD’de de merkezi bir denetim örgütü bulunmaktadır: Devlet Denetim Ofisi. Bu ofis denetim birimleri arasında koordinasyonu sağlamakla görevlidir.

Türkiye’de iç denetim sistemi kurumsallaştırılırken, merkezi olmayan bir yapıya sahip iç denetimin öncü ülkelerinde denetim organı ile ne gibi bir merkezi bağ kurulduğu noktasının analizi yüksek önem kazanmaktadır. Türkiye’de kamu örgütlenmesinin merkezi niteliği bu analizi zorunlu kılmaktadır. İç denetim sisteminin bağımsızlığı ve standartlaştırılmış bir yapıya kavuşmasının koşulları aranmalıdır.

KAYNAKÇA

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2003.

5227 sayılı Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun, 2004.

6223 sayılı Kamu Hizmetlerinin Düzenli Etkin ve Verimli Bir Biçimde Kullanılması Hakkında Yetki Kanunu, 2011.

6223 sayılı Yetki Kanunu genel gerekçesi,

(<https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d22/c041/tbmm22041054ss0349.pdf> ,10.09.2016).

Acar, Pınar (2001), “Avrupa Birliği ve Türkiye’de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, Maliye Dergisi, Sayı: 136.

Baykara, Tunahan (2013), “Denetimin İlişkili Olduğu Disiplinler Üzerine Bir Değerlendirme”, Sayıştay Dergisi, sayı 90.

European Commission (2006), “Glossary of Definitions used by Commission in the Framework of the Public Internal Financial Control”, Brussels.

European Commission (2012), “Compendium of the Public Internal Control Systems in the EU Member States”, Luxemburg.

Günerdem, Deniz Ezgi (2004), “AB Aday Ülkelerinin Kullanımı İçin Kamu Harcama Kontrol Sistemi İngiltere Örneği”, Bütçe Dünyası Dergisi, Sayı: 18.

Gürkan, Nazmi Zarifi (2009), “Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı”, Süleyman Demirel Üniversitesi SBE Yüksek Lisans Tezi (yayınlanmamış tez).

INTOSAI (2006), “Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi”, (çev Baran Özveren), (<https://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6862,intosai-ic-kontrol-standartlari-kilavuzu.pdf?0> ,09.10.2016)

- Karaarslan, Erkan (2006), “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar”, Ümit Ofset, Ankara.
- Mallı, İsmail (2014), “İç Denetimde Farklı Ülke Modelleri Bu Modellerin Üstünlük ve Zayıflıkları ile Ülkemizin İç Denetim Sistemi ile Karşılaştırılması”, Denetışim Dergisi, sayı 14.
- Pickett, Spencer (2003), “The Internal Auditing Handbook”, John Willey & Sons Ltd, İngiltere.
- Soylu, Hüseyin (2010), “İç Denetimin Yeni Bir Yaklaşım Olarak Kamu Sektöründe Uygulanması ve Mevcut Uygulamaların Verimlilik ve Başarısı Türkiye Örneği”, Karamanođlu Mehmet Bey Üniversitesi SBE Yüksek Lisans Tezi, (yayınlanmamış tez).
- Uzun, Fuat (2007), “İç Denetim ve Fransa Uygulaması”, Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi, cilt 12, sayı 9.