

# **Mahalli İdarelerde İç Denetimin Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği<sup>1</sup>**

**Semih BİLGE\***  
**Nurten DAŞKAYA\*\***

## **Öz**

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'yla mahalli idarelerde de uygulanmaya başlanan iç denetim mahalli idarelerin tutumlu, verimli, etkin ve kaliteli hizmet sunmasını sağlayacak ve yöneticilerin karar verme süreçlerini kolaylaştıracak bir uygulamadır. Bu çalışmada amaç, mahalli idarelerde iç denetim sisteminin işleyişini inceleyerek sisteme ilişkin aksaklıkları belirlemek ve çözüm önerileri sunmaktır. Araştırmada anket yöntemi uygulanmıştır. Çalışma sonucunda iç denetçilerin iç denetimin genel yapısını doğru algıladığı tespit edilmiştir. Ancak mahalli idarelerde iç denetimin üst yöneticilerce tam anlamıyla sahiplenilmediği ve sürecin tüm birimlerde aktif olarak uygulanamadığı sonucuna ulaşılmıştır. Çalışmayla mevcut durumu ve sorun alanlarını tespit edip çözüm önerileri sunarak uygulamaya kolaylık sağlanmak istenmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** İç Denetim, Kamu İç Denetimi, Kamu Mali Yönetimi, Mahalli İdareler, Mahalli İdarelerde İç Denetim

## ***Evaluation of the Internal Auditing in Local Administrations: The Case of Turkey***

### **Abstract**

Internal auditing which is now being implemented in local administrations after the adoption of the Law No. 5018 on Public Financial Management and Control is a practice that would ensure economical, effective, influential and quality service by the local administrations, and facilitate the decision making processes of local

---

<sup>1</sup>Bu çalışma 29. Türkiye Maliye Sempozyumunda sunulan (2014) "Yerel Yönetimlerde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma" isimli çalışmanın güncellenmiş ve ek yapılmış son halidir.

\*Doç.Dr., Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, sbilge@ogu.edu.tr

\*\*Arş.Gör., Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, nurtendaskaya@hotmail.com

*administrators. The purpose of this study is to analyze the functioning of the internal auditing system in the local administrations and to offer solutions for ongoing problems and deficiencies of the system. Survey method was picked as the research method. The research findings reveal that the general structure of internal auditing was properly perceived by the internal auditors. However, the study also shows that internal auditing is not paid adequate attention in local administrations by top management and that the internal auditing process is not fully implemented in all units. The intention of the present study is to facilitate the implementation by identifying the current situation and problem areas and proposing solutions thereto.*

**Keywords:** *Internal Auditing, Public Internal Auditing, Public Financial Management, Local Administrations, Internal Auditing in Local Administrations*

**JEL Classification Codes:** *M42, H7*

### **Giriş**

Mahalli idareler, belirli bir coğrafi alanda yaşayan topluluğun ortak ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan, karar organları yerel halk tarafından seçilen, görev ve yetkileri yasalarla belirlenmiş, özel gelirleri ve bütçesi olan ve kendine özgü örgüt yapısı ve personeli bulunan kamu tüzel kişileri olarak tanımlanmaktadır. Kamu hizmetlerinin merkezi ve tek elden yürütülmesinin çok güç olması, yerel taleplerin artması, halkın yönetime daha etkin katılımı ve hesap verebilirlik ile ilgili olarak toplumsal taleplerin artması yönetim anlayışındaki değişiklikleri de kaçınılmaz kılmıştır. Halka en yakın yönetim birimi olan mahalli idarelerin gerek mali gerekse idari anlamda yeniden yapılandırılmaları ve güçlendirilmeleri sürekli tartışılan konulardandır. Yeniden yapılandırma arayışlarındaki temel amaç, 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 mahalli idareleri içine alan önemli değişiklikler gerçekleştirilmiştir. Ülkemizde de son yıllarda bu anlayış bağlamında yeterli düzeyde olmasa da birçok düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemelerden en önemlisi mali yönetim ve kontrol sisteminde köklü değişiklikler öngören 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'dur.

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 Kanun'da denetim, iç ve dış denetim olarak iki şekilde dikkate alınmıştır. Dış denetim kanunda belirtildiği gibi Sayıştay tarafından yerine getirilecek, iç denetim ise iç denetçiler tarafından yapılacaktır. İç denetim faaliyetinin kamudaki işlevi, harcamalar arasında yasal uygunluk denetimi yapmanın yanı sıra kamu idarelerinin çalışmalarını geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik ilkelerine göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmektir. Mali ve mali olmayan bütün faaliyetlerin kontrol edilmesini kapsayan, kuruma güvence ve danışmanlık hizmeti sunan iç denetim

uygulaması 5018 sayılı Kanun ile hem merkezi yönetim kapsamındaki idarelerde hem de mahalli idarelerde uygulanmaya başlanmıştır.

Mahalli idarelerde iç denetim sisteminin işleyişini inceleyen ve sorun alanlarını ortaya koymaya çalışan yeterli sayıda çalışmanın olmaması bu çalışmayı gerçekleştirmemize yol açmıştır. Bu çerçevede, amacımız mahalli idarelerde var olan iç denetim sisteminin işleyişini incelemek, uygulamadaki sorun alanlarını tespit etmek ve bu sorun alanlarına yönelik önerilerde bulunmaktır. Ayrıca çalışmanın uygulamaya katkı yapması beklenmektedir. Mahalli idare birimlerinde çalışan iç denetçilere, iç denetim hakkında soruları içeren bir anket uygulanmıştır. Bu çalışmanın ülkemizdeki mahalli idare birimlerine yönelik yapılan çalışmalardan (il özel idarelerine ve belediyelere yönelik birer çalışma mevcuttur) farklılığı, kapsamının genişliğidir. Çalışmanın kapsamını, mahalli idare birimlerine ataması yapılan ve halen iç denetçi olarak görev yapan 254 iç denetçi oluşturmaktadır. Anket yollanan 254 iç denetçiden 82 dönüş alınmıştır. Bulgular, mevcut literatür de dikkate alınarak yorumlanmaya çalışılmıştır.

### **1. İç Denetim Kavramı ve İç Denetimin Tarihsel Gelişimi**

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (The Institute of Internal Auditors - IIA) yaptığı ve uluslararası genel kabul görmüş iç denetim tanımı şöyledir: “İç denetim; kurumun her türlü faaliyetini geliştirmek ve kuruma değer katmak amacıyla bağımsız ve tarafsız bir şekilde güvence ve danışmanlık hizmeti vermektir” (IIA, Erişim Tarihi: 15.12.2014). 5018 sayılı Kanun’da iç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmaktadır (5018 sayılı Kanun, md.63). Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir. İç denetim faaliyetinin diğer denetim faaliyetlerinden en büyük farkı, iç denetim tanımlarından da anlaşıldığı gibi iç denetimin danışmanlık ve güvence sağlama faaliyetleridir. Güvence hizmetleri; iç denetçinin bir süreç, sistem veya bir başka konu hakkında bağımsız görüş sunabilmek için eldeki verileri tarafsız bir şekilde değerlendirmesini içerir (Gönülaçar, 2007: 8). Fakat denetimin mutlak anlamda bir güvence vermesi beklenemez. İç denetim faaliyeti, kurum içine ve kurum dışına dolaylı olarak bir güvence verir. Danışmanlık hizmeti ise idarenin hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin etkili ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik tavsiyelerde bulunulmasıdır (Korkmaz, 2007: 5). Sonuç olarak iç denetim, güvence ve danışmanlık faaliyetleriyle idarenin faaliyetlerini geliştirmesine yardımcı olan bir uygulamadır.

Günümüzdeki anlamı ile iç denetim faaliyetleri 1900’lü yıllarda Avrupa ülkelerinde uygulanmaya başlamıştır. Dış denetim (Sayıştay denetimi) mesleğinin geçmişinin çok eski olmasına rağmen iç denetim 1940’lı yıllardan sonra değer kazanmaya başlamıştır. Bu yıllardan sonra iş hayatında ortaya çıkan çeşitli gelişmeler, meslekte gelenlere yetki devri nedeniyle iç denetim mesleği hızla gelişmiş ve 1941 yılında ABD’de kurulan Uluslararası İç Denetim Enstitüsü ile kurumsal kimlik kazanmıştır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 31). Modern iç denetim

uygulamalarının önemli temel noktalarından birinin IIA'nın kurulması olduğu kabul edilmektedir (Uyar, 2009: 54).

## **2. Mahalli İdarelerde İç Denetim**

Kamu yönetiminde, dünyada küreselleşmeye bağlı olarak iktisadi, siyasi ve kültürel alanda bir değişim yaşanmaktadır. Kamu yönetimi anlayışında meydana gelen değişimlerle birlikte hesap verme sorumluluğu ve şeffaflık kamu yönetimlerinin temel amaçları arasına girmiştir. Aynı zamanda kamu kaynaklarının iktisadi, verimli ve etkin bir şekilde kullanımını sağlamak için etkin denetim düzenlemelerinin kurulması gerekli olmuştur (Bilge ve Kiracı, 2010: 37). Kamu yönetiminde yaşanan bu dönüşüm neticesinde günümüzde özel sektörce yürütülen denetim uygulamalarının kamuya uyarlanması kapsamında iç denetim, öncelikle Anglo-Sakson ülkelerinin kamu yönetimine dâhil olmuş ve ardından Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü ülkelerine (OECD-Organisation for Economic Co-operation and Development), diğer gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelere yayılmıştır (Uyar, 2009: 56). Kamu yönetiminde meydana gelen değişim/dönüşüm bir kamu yönetimi birimi olan mahalli idarelerde de iç denetimle ilgili önemli gelişmelerin yaşanmasını sağlamıştır.

### **2.1. Mahalli İdarelerde İç Denetimin Önemi**

Mahalli nitelikli birçok hizmetin görülmesini sağlayan ve demokratik yaşamın en önemli parçası olan aynı zamanda vatandaşların yaşam kalitesinde büyük ölçüde etkili olan siyasi, iktisadi güçte ve geniş bütçelere sahip olan mahalli idarelerin nitelikli ve kaliteli bir hizmet sunmaları beklenmektedir. Mahalli idarelerin bu beklentileri karşılayabilmesi ve yönetim başarısını arttırabilmesi için sunduğu hizmetlerin kalitesini arttırıp bunu topluma yansıtmaları önem arz etmektedir (Friedberg ve Lutrin, 2001: 329). Tüm kamu birimleri gibi mahalli idarelerin üstlendikleri görevleri yerine getirirken hesap verilebilir ve şeffaf bir yönetim anlayışı ile çalışmaları ve kamu kaynaklarını verimli, etkili ve iktisadi bir şekilde kullanmaları beklenmektedir. Bu anlayışla bugün birçok mahalli idare birimlerinde, iç denetim birimi oluşturulmuştur ve aktif bir biçimde işletilmektedir. Mahalli idarelerdeki karar alıcılar, iç denetim sisteminin ürettiği bilgiler sayesinde daha sağlıklı kararlar verebilmekte, mali planlama, programlama ve yatırım kararlarında daha güvenilir sonuçlar üretebilmektedirler. Ayrıca yapılan hizmetlerin yerel nitelik taşıdığı, yerel halkın hemen her konudan haberdar olduğu ve siyasi rekabetin daha açık yaşandığı mahalli idarelerde, etkin çalışan iç denetim uygulamalarıyla, mahalli birimler hizmet sundukları vatandaşlara karşı daha açık kurumlar haline dönüşecekleri beklenmektedir. Bu süreçle ayrıca şeffaflığın artması ve mahalli idarelere olan güvensizliğin azaltılması sağlanabilecektir.

İç denetimin mahalli idarelere diğer bir katkısı ise insan odaklı olması, suçlamak ve hesap sormak yerine yol gösterici, teşvik edici ve aynı ekip içinde olma hissini oluşturmasıdır (Kartal, 2013: 19). İç denetçiler, mahalli idareler içindeki diğer birimlerdeki çalışanlara yaptıkları faaliyetleri ve bu faaliyetlerden elde edilmesi muhtemel katkıları iyi bir biçimde açıklayabildikleri ölçüde ekip ruhu oluşturmaya katkı yapabileceklerdir.

Mahalli idarelerdeki iç denetim birimleri, iç kontrol yapısının 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, 2013b: 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, 2011: 164). Kısacası iç denetimin bu görev ve sorumlulukları, mahalli idareler ve kamunun aydınlatılması ve şeffaflık açısından bir sigorta teşkil etmektedir.

## **2.2. Türkiye’de Mahalli İdarelerde İç Denetim**

Mahalli idareler, 5018 sayılı Kanun’la “Genel Yönetim Kapsamındaki” idareler arasında sayılmakta ve mali yönetim ve kontrollerine ilişkin konularda 5018 sayılı Kanun’a tabi kurumlar arasında yer almaktadır. Mali yönetim alanındaki değişikliklere uyumlu olarak ülkemizde 2004 ve 2005 yıllarında mahalli idare 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”.

5018 sayılı Kanun’un 66’ncı maddesi gereğince Maliye Bakanlığına bağlı İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) oluşturulmuştur. Ülkemizde kamu iç denetim faaliyetlerinin koordinasyonundan sorumlu birim İDKK’dır. Belediye Kanunu’nun 55’inci maddesi ile İl Özel İdaresi Kanunu’nun 38. maddesine göre belediyelerde/il özel idarelerinde iç ve dış denetim yapılmaktadır. *“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/İl Özel İdarelerinde bağlı kuruluş ve işletmeler de yukarıdaki esaslara göre denetlenir. Denetime ilişkin sonuçlar kamuoyuna açıklanır ve meclisin bilgisine sunulur.”*

Mahalli idare kanunlarında iç denetim ile ilgili maddelerin içeriğine bakıldığında mahalli idarelerde iç denetimin nasıl yapılacağıyla ilgili olarak ayrıntılı bir düzenleme yapılmadığı, 5018 sayılı Kanun’a atıfta bulunduğu görülmektedir. Mahalli idareler, 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 konumundadır. Belediye başkanlarını diğer üst yöneticilerden ayıran özellik ise seçimle işbaşına gelmiş olmalarıdır. 5018 sayılı Kanun’un 65’inci maddesine göre iç denetçiler, bakanlıklar ve bağlı idarelerde, üst yöneticilerin teklifi üzerine Bakan, diğer idarelerde ise üst yöneticiler tarafından atanmaktadır. Buna göre mahalli idarelerde iç denetçi atamalarında doğrudan yetkili kişiler üst yöneticiler olmaktadır.

390 kamu idaresine toplam 2.085 iç denetçi kadrosu ihdas veya tahsis edilmiştir. 44’ü genel bütçeli, 135’i özel bütçeli, 2’si sosyal güvenlik kurumu ve 208’i mahalli idare olmak üzere toplam 389 kamu idaresinde 971 iç denetçi çalışmaktadır (İDKK, 2015). 5018 sayılı Kanun’un geçici 5’inci maddesi hükmü uyarınca iç denetçi

bulunduracağı belirtilen büyükşehir belediyeleri, büyükşehir ilçe belediyeleri, belediyelerin bağlı idareleri ve il belediyelerine ilk olarak 05.10.2006 tarihli ve 26310 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2006/10911 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla 588 adet iç denetçi kadrosu tahsis edilmiştir. Bu kadrolara 2007 yılından itibaren atama yapılmaya başlanmıştır. İlgili idarelere, 31.05.2013 tarihli ve 28663 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2013/4747 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla 208 adet iç denetçi kadrosu ihdas edilerek ilgili yerel idarelere tahsis edilmiş bulunmaktadır (İDKK, 2013a: 2).

İç denetçi kadrosu tahsis edilen mahalli idarelerin sayısı uzun yıllar (2008-2011) 157 iken 2014 yılı itibarıyla bu sayı 207’ye çıkmıştır. İç denetçi ataması yapılan kurum sayısı ise 110’dur (İDKK, 2014: 37). Mahalli idaredeki üst yöneticilerin ortalama %53,14’ü kendilerine tahsis edilen kadrolara hiç atama yapmamışlardır. İç denetim sisteminin aktif bir biçimde uygulanmaya başlamasına ve iç denetim uygulamalarının farkındalığının kamuda yaygınlaştırılmasına yönelik çalışmalara rağmen yıllar itibarıyla iç denetçi ataması yapılan idare sayısında ciddi bir artış olmadığı görülmektedir. Bunun sebepleri arasında, üst yöneticilerin eksik veya yetersiz bilgilendirilmesi, teftiş-iç denetim ayırımının tam olarak yapılamaması, yöneticilerin denetime olan bakış açıları ile iç denetim anlayışını, önemini ve sağlayacağı katkıları tam anlamıyla kavrayamamaları olabilir. Kamuda iç denetimin yerleşmemesinde/benimsenmemesinde önemli bir eksiklik, iç denetimin siyasi otorite ve üst yönetimler tarafından henüz tam anlamı ile sahiplenilmemiş olmasıdır. Bu sahiplik arttığı ve işbirliği sağlandığı zaman iç denetim uygulamaları daha kolay kabul görebilecektir.

İDKK tarafından 04.03.2015 tarihinde revize edilerek yayınlanan “İdareler İtibarıyla Güncel Dolu-Boş İç Denetçi Kadro Sayıları”na göre mahalli idarelere 750 adet kadro tahsis edilmiş olup, bu kadroların 269 tanesine atama yapılmış, 481 kadroya ise henüz atama yapılmamıştır (İDKK, 2015). 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. Mahalli idarelerde 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 geçişle birlikte mahalli idarelerde 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 mahalli idare birimlerinin siyasi birimler olmasından dolayı tercih edilmediği sonucunu desteklemektedir. İç denetimden yüksek bir kamusal fayda edinilmesi arzulanıyorsa, denetim sürecine ilişkin bağımsızlığı artırıcı

uygulamaların bir an önce sisteme getirilmesi ve üst yöneticilerin iç denetime bakış açısının değiştirilmesi gereklidir.

### **3. Literatür Taraması**

Mahalli idarelerde iç denetimin etkinliği ve uygulanabilirliği ile ilgili yerli ve yabancı literatür taranmış ve şu yayınlara ulaşılmıştır:

Davies (2001), “Mahalli idarelerin Değişen Yüzü” adlı çalışmasında 22 Galler mahalli idare 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 görev 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 mahalli idare yöneticilerinin Kontrol Risk Yönetimi anlayışına yabancı olduğu ve yeterince bilmedikleri tespit edilmiştir. Davies, denetim birimlerinin, risk kontrol yönetiminin yararlılığını ve faydalarını yeniden düşünmeleri/ele almaları gerektiğini belirtmiştir.

Koçak ve Kavakoğlu (2010), “İl Özel İdarelerinde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma” adlı çalışmalarında il özel idare iç denetçilerinin kurumlarındaki iç denetim ile ilgili algılarını ve beklentilerini analiz etmişlerdir. 18 il özel idaresinde görev yapan toplam 45 iç denetçiye anket uygulanmıştır. Buna göre, il özel idarelerinde iç denetim birimlerinin tam olarak yapılanmalarını tamamlayamadığı ve iç denetim sisteminin yasal altyapısının oluşturulmadığı sonucuna varılmıştır.

Sepsey (2011), Macaristan’ı kapsayan “Mahalli İdarelerde İç Denetim” adlı çalışmasında mahalli idarelerde iç denetimin fonksiyonlarını tam olarak yerine getirmediğini belirtmekte; mahalli idarelerin çoğunda iç denetimin sistematik bir durum haline geldiğini ve yerel yönetimlerin risk yönetimi ve denetim yöntemlerinin etkin biçimde geliştirme ve değerlendirmede sürekli başarısız olduklarını söylemekte; mahalli idareler ve kısmen diğer kurumlarda iç denetimin yanlış uygulanmasının sebebinin, iç denetimin rolünün yanlış yorumlanmasından ve mahalli idareler arasındaki çelişkilerden kaynaklandığını savunmaktadır. Sepsey’e göre iç denetimin karşılaştığı sorunlardan başarılı olarak çıkması için kapsamlı yasal düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

Badara ve Saidin (2012), “Nijerya’da Mahalli İdare Düzeyinde İç Denetimin Konumu” adlı çalışmalarında Nijerya’da mahalli idarelerde iç denetimin mevcut durumunu analiz ederek bir literatür incelemesi yapmışlardır. Çalışmanın amacı, mahalli idarelerde özellikle Nijerya’daki mahalli idarelerde iç denetime ilişkin mevcut literatüre katkıda bulunmaktır. Çalışma sonucunda bu alandaki literatür yetersiz bulunmuştur. Bu nedenle mahalli idare düzeyindeki iç denetim statüsünün iyileştirilmesine katkıda bulunmak için mahalli idarelerde iç denetimi inceleyen araştırmaların daha fazla yapılması gerektiği vurgulanmıştır.

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 anlaşılamadığı ve iç denetime yeterli önemin verilmediği de tespit edilmiştir. Çalışmada ayrıca veri zarflama analizi yöntemiyle 18 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 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.

Yereli ve Ünal (2014), “Mahalli İdarelerde İç Denetimin Yapısal Sorunu” adlı çalışmalarında mahalli idarelerde 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 sorunları 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 mahalli idareler üzerinde son derece sınırlı olan bir denetim süreci uygulanmaya devam edecek, bu durum kaynak israfı ve yolsuzluğu daha da şiddetlendirecektir.

#### **4. Araştırma Planı**

Türkiye'deki mahalli idarelerde 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, kapsam ve yöntemine yer verilmiştir. Ardından elde edilen bulgular analiz edilmiştir.

##### **4.1. Araştırmanın Amacı**

Çalışmanın genel amacı, ülkemiz mahalli idare birimlerinde çalışan iç denetçilere çeşitli sorular yönelterek mahalli idare birimlerinde iç denetim faaliyetinden ne anlaşıldığını, faaliyetin mahalli idarelerde hangi düzeyde uygulandığını, iç denetçi-üst yönetici ilişkisinin nasıl olduğunu tespit etmektir. Bu kapsamda mahalli idare birimlerinde iç denetimin mevcut durumunu ortaya koymak, iç denetimde karşılaşılan aksaklıkları tespit etmek ve çözüm önerileri sunarak genel bir değerlendirme yapmaktır.

##### **4.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi**

Alan araştırmasının evrenini mahalli idare 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, mahalli idare 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 kaynaklardan, 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 mahalli idare) tanımlayıcı sorular yer almıştır. Anketin ikinci bölümü 5’li likert ölçeğine<sup>2</sup> göre hazırlanmıştır ve iç denetçilerin belirtilen ifadelerle katılma düzeyini ölçen sorulardan oluşmaktadır. Katılımcılardan görüşlerini “kesinlikle katılmıyorum, 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 gönderilen 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 gönderilmiştir.

### **4.3. Verilerin Analizinde Kullanılan Yöntem ve Verilerin Güvenilirliği**

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

Anketin sorularının güvenilirliğini ölçmek için güvenilirlik analizi yapılmıştır. Ankete yönelik güvenilirlik analizi ise ağırlıklı olarak Likert ölçeğine uygun sorular kullanıldığı için bu sorular üzerinden Cronbach Alfa<sup>3</sup> yöntemi kullanılarak 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’inci sorular olduğu tespit edilmiştir. Bu sorular çıkarılarak tekrardan güvenilirlik analizi yapılmış ve Alpha değeri 0,65 elde edilmiştir. Kalan soruların güvenilirliği ölçüldüğünde elde edilen değer 0,65 olması anketin güvenilir olduğunu göstermektedir.

<sup>2</sup>Likert ölçeğinde, deneklere çeşitli ifadeler ve yargılar yöneltilir ve bunlara katılıp katılmama derecesini belirtmesi istenir. Likert ölçeğinde cevaplar, katılıp katılmama ile ilgilidir. Daha çok kişilerin tutumlarını ve eğilimlerini ölçme amaçlı kullanılmaktadır (Altunışık vd., 2010: 115)

<sup>3</sup>Alfa değeri, 0 ile 1 arası değerler alır ve kabul edilebilir bir değer en az 0,7 olması arzu edilir. Ancak, inceleme türü çalışmalarda bu değer 0,5’e kadar makul kabul edilebileceği bazı araştırmalarca öngörülmektedir (Altunışık vd., 201: 124).

#### 4.4. Bulgular ve Bulguların Değerlendirilmesi

Araştırmada hazırlanan ankete katılan 82 iç denetçi, çalışma evrenimizden çıkarmış olduğumuz yanıt grubumuzu 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.

##### 4.4.1. Ankete Katılanların Demografik Dağılımları

Tablo 1'de verildiği üzere araştırmaya katılan iç denetçilerin cinsiyetlerine göre dağılımına baktığımızda %91,5'inin erkek olduğu görülmektedir. Araştırmaya katılan iç denetçilerin %8,5'i ise bayan iç denetçilerden oluşmaktadır. Tabloda görüldüğü üzere iç denetçilerin büyük çoğunluğu 40-49 ve 50-59 yaş aralığında toplanmaktadır. Bu yaş aralığındaki iç denetçilerin oranı %76,8 iken 31-39 yaş aralığındaki iç denetçilerin oranı %19,5'dir. İç denetçilerin eğitim durumunu belirlemek amacıyla sorulan sorular neticesinde iç denetçilerin %73,2'sinin lisans düzeyinde eğitime sahip olduğu, %25,6'sının yüksek lisans yaptığı ve %1,2'sinin doktora düzeyinde eğitim aldığı tespit edilmiştir. Araştırmaya katılan iç denetçilerin bu göreve atanmadan önce hangi denetim pozisyonunda görev yaptıklarını öğrenmek için sorulan soruya iç denetçilerin %59,8'inin denetmenlikten iç denetçiliğe geçtiği, %34,1'inin müfettişlikten iç denetçiliğe geçtiği ve kontrolör ve diğer unvanlardan geçenlerin oranının %2 olduğu tespit edilmiştir. Araştırmaya katılan iç denetçilerin hangi mahalli idare biriminde çalıştıklarını tespit etmeye yönelik hazırlanan soruya verilen yanıtlara göre iç denetçilerin %67,1'i belediyelerde, %22'si il özel idarelerinde ve %9,8'i bağlı idarelerde görev yapmaktadır.

**Tablo 1: Katılımcıların Demografik Özellikleri**

İç Denetçilerin Cinsiyet Dağılımı		
Katılım Derecesi	Sıklık	Yüzde
Kadın	7	8,5
Erkek	75	91,5
<b>Toplam</b>	<b>82</b>	<b>100</b>
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
<b>Toplam</b>	<b>82</b>	<b>100</b>
Araştırmaya Katılanların Önceki Ünvanı		
Ünvan	Sıklık	Yüzde
Müfettiş	28	34,6
Denetmen	49	60,6
Kontrolör	2	2,4
Diğer	2	2,4
<b>Toplam</b>	<b>81</b>	<b>100</b>

**Araştırmaya Katılanların Eğitim Durumu**

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

**Araştırmaya Katılanların Çalıştığı Mahalli İdare Birimi**

Çalışılan Birim	Sıklık	Yüzde
Belediye	55	67,9
İl Özel İdaresi	18	22,2
Bağlı İdare	8	9,9
<b>Toplam</b>	<b>81</b>	<b>100</b>

**4.4.2. İç Denetimin Genel Yapısı**

Ankette yer alan 1, 2, 3 ve 6'ncı sorular mahalli idarelerde iç denetimin genel yapısını sorgulayan ifadelerdir. Bu ifadelere verilen cevapların ayrıntısına aşağıda değinilmiştir. İfadeler, katılanların ve katılmayanların yüzdesine bakılarak analiz edilmiştir.

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

Katılım Derecesi	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	53	64,6
Katılıyorum	22	26,8
Kısmen Katılıyorum	2	2,4
Katılmıyorum	2	2,4
Kesinlikle Katılmıyorum	3	3,8
<b>Toplam</b>	<b>82</b>	<b>100</b>

**İki No'lu İfade:** Mahalli idarelerde iç denetimin, suiistimalleri ve yolsuzlukları önlemede caydırıcı etkisi vardır.

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
<b>Toplam</b>	<b>82</b>	<b>100</b>

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

Katılım Derecesi	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	24	29,3
Katılıyorum	34	41,4
Kısmen Katılıyorum	17	20,7
Katılmıyorum	3	3,7
Kesinlikle Katılmıyorum	4	4,9
<b>Toplam</b>	<b>82</b>	<b>100</b>

**Altı No'lu İfade:** İDKK'nın tam bağımsız bir otorite şeklinde yeniden yapılandırılması denetim başarısını artırır.

Katılım Derecesi	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	59	72,0
Katılıyorum	14	17,1
Kısmen Katılıyorum	6	7,3
Katılmıyorum	0	0
Kesinlikle Katılmıyorum	3	3,6
<b>Toplam</b>	<b>82</b>	<b>100</b>

**İç denetimin genel yapısını kapsayan ifadeler değerlendirildiğinde;** ankete katılan iç denetçilerin %90'ı iç denetimi kuruma güvence ve danışmanlık sağlayan bir faaliyet olarak gördüklerini belirtmiştir. Buna göre iç denetim, üst yönetim için danışmanlık hizmeti vererek yönetimin güvenilir bilgiye dayanan kararlar almasını sağlamaktadır. Bu durum mahalli idarelerde iç denetimden beklenen faydaların sağlanabilmesi noktasında önem arz etmektedir. Kamu iç denetim birim yönergesinin 35'inci maddesinde "İç denetçi, denetim görevi sırasında bir yolsuzluk ve usulsüzlük bulgusuna ulaştığında, tespitlerini ve elde ettiği delilleri ivedilikle iç denetim birim yöneticisi aracılığıyla üst yöneticiye intikal ettirir" hükmüne yer vermiştir. İç denetçilerin %66'sı iç denetimin suistimalleri ve yolsuzlukları önlemede caydırıcı etkisi olduğuna inanmaktadır. Yani iç denetçiler, iç denetimin kamu kaynaklarının kötüye kullanımının engellenmesinde önemli bir görev üstlendiğine inanmaktadırlar. İç denetçilerin %89'u İDKK'nın bağımsız bir otorite şeklinde yeniden yapılandırılması gerektiği görüşüne katılmışlardır. Bu yüzden İDKK'nın bağımsız bir kurum olarak örgütlenmesi ve iç denetçilerin atanması, görevden alınması, etkinlik ve verimliliklerinin 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, İDKK'nın yeniden yapılandırılmasıyla iç denetimin başarısının ve etkinliğinin artacağını düşündüklerini net bir biçimde ortaya koymuşlardır. Ankete katılan iç denetçilerin %70,5'i 3 no'lu ifadeye katılarak iç denetim faaliyetini gerçekleştirirken bağımsız olduklarını düşünmektedir. Bu konunun önemine binaen İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğin 25'inci maddesinde "iç denetçiler iç denetim faaliyetini yerine getirirken bağımsız olarak hareket eder" hükmüne yer verilmiştir (Yereli ve Ünal, 2014: 460). Bu oranlar mahalli idare birimlerinde iç denetçilerin görevlerini yerine getirirken denetim uygulamalarına müdahale edilmediğini ve iç denetçilerin görüşlerini değiştirmelerinin istenmediğini göstermektedir. İç denetçilerin görevlerini bağımsız ve hiçbir etki altında kalmadan yapmaları, iç denetimin kurum içi başarısını arttırabilecektir. Bu sonuçlar Koçak ve Kavakoğlu'nun il özel idarelerinde iç denetçilere yaptıkları çalışma ile Akçay'ın belediyelerde çalışan iç denetçilere yaptığı çalışmadan elde ettiği sonuçlar ile örtüşmektedir.

#### 4.4.3. İç Denetçi Eğitimi

Ankette yer alan 7, 8 ve 9'uncu sorular mahalli idarelerde iç denetçi eğitimi ve haklarını sorgulayan ifadelerdir. Bu ifadelere verilen cevapların ayrıntısına aşağıda değinilmiştir. İfadeler, katılanların ve katılmayanların yüzdesine bakılarak analiz edilmiştir.

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

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
<b>Toplam</b>	<b>82</b>	<b>100</b>

**Sekiz No’lu İfade:** İç denetim sertifikasının sınıflandırılması (derecelendirilmesi), iç denetçilik mesleğinde motivasyon sağlar.

Katılım Derecesi	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	22	26,8
Katılıyorum	33	40,2
Kısmen Katılıyorum	19	23,1
Katılmıyorum	7	8,5
Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,2
<b>Toplam</b>	<b>82</b>	<b>100</b>

**Dokuz No’lu İfade:** İç denetçilerin başarılarını ödüllendiren bir mekanizma, denetim performansını artırır.

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
<b>Toplam</b>	<b>82</b>	<b>100</b>

**İç denetçilere sağlanan eğitim düzeyine ilişkin ifadeler genel olarak değerlendirildiğinde;** iç denetçilerin %56’sı 7 no’lu ifadeye katılmıştır. Kısmen katılanların oranındaki yükseklik de 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’nci maddesinde “üst yöneticinin iç denetçilerin mesleki yeterliliğinin geliştirilmesi için gerekli tedbirleri alır” hükmü yer almaktadır. İç denetçiler için iç denetçi seminerleri ve meslek hakkında bilgilendirici her türlü etkinlik artırılmalı, yerel yöneticiler de bu faaliyetlerin önemi konusunda bilgilendirilmeli ve sürekliliği sağlanmalıdır. İç denetçilerin %67’si iç denetim sertifikasının sınıflandırılmasının (derecelendirilmesi) iç denetçilik mesleğini yaparken olumlu teşvik 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. 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 kazandırılması, denetimin etkinlik ve verimliliğini arttırmanın yanı sıra iç denetçileri daha çok çalışmaya teşvik edebilir.

#### 4.4.4. İç Denetim Birimi ile Diğer Birimler Arası İlişkiler

Ankette yer alan 11, 12, 13 ve 23'üncü sorular mahalli idarelerde iç denetim birimi ile diğer birimler arası ilişkileri inceleyen ifadelerdir. Bu ifadelere verilen cevapların ayrıntısına aşağıda değinilmiştir. İfadeler, katılanların ve katılmayanların yüzdesine bakılarak analiz edilmiştir.

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

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
<b>Toplam</b>	<b>82</b>	<b>100</b>

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

Katılım Derecesi	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	5	6,0
Katılıyorum	29	35,4
Kısmen Katılıyorum	30	36,6
Katılmıyorum	15	18,3
Kesinlikle Katılmıyorum	3	3,7
<b>Toplam</b>	<b>82</b>	<b>100</b>

**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.

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
<b>Toplam</b>	<b>82</b>	<b>100</b>

**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.

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
<b>Toplam</b>	<b>82</b>	<b>100</b>

**İç denetim biriminin diğer birimler ile ilişkisini kapsayan ifadeler genel olarak değerlendirildiğinde;** iç denetçilerin %39'u 11 no'lu ifadeye katılarak bulunduğu mahalli idare 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 yüksek çıkmasında birçok mahalli idare 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. 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 mahalli idare 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. 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. Mahalli idarelerdeki 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 mücadele yaşandığı bilinmektedir. Burada tartışılması gereken konu bir kamu idaresinde her iki birimin aynı anda varlığına gerçekten ihtiyaç 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 ayrımının yapılması gerekmektedir (Bilge ve Kiracı, 2010: 192). İç denetçilerin %57'si 23 no'lu ifadeye katılmıştır. Buna göre iç denetçilerin mali anlamda özerk olmayı ve kendi kaynaklarının faaliyetlerini yürütmeyi istedikleri sonucuna ulaşılabilir. 2014 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'na 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.

#### **4.4.5. İç Denetçi ve Üst Yönetim İlişkisi**

Ankete yer alan 4, 14, 17 ve 19'uncu sorular mahalli idarelerde iç denetçi ile üst yönetim ilişkilerini sorgulayan ifadelerdir. Bu ifadelere verilen cevapların ayrıntısına aşağıda değinilmiştir. İfadeler, katılanların ve katılmayanların yüzdesine bakılarak analiz edilmiştir.

**Dört No'lu İfade:** Kurumumda üst kademe yöneticileri iç denetimi gerekli bir uygulama olarak görmektedir.

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
<b>Toplam</b>	<b>82</b>	<b>100</b>

**On Dört No'lu İfade:** İç denetçilerin disiplin amirlerinin üst yöneticiler olması doğru bir uygulamadır.

Katılım Derecesi	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	26	32,0
Katılıyorum	20	24,7
Kısmen Katılıyorum	11	13,6
Katılmıyorum	14	17,3
Kesinlikle Katılmıyorum	10	12,4
<b>Toplam</b>	<b>81</b>	<b>100</b>

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

Katılım Derecesi	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	15	18,2
Katılıyorum	19	23,2
Kısmen Katılıyorum	18	22,0
Katılmıyorum	21	25,6
Kesinlikle Katılmıyorum	9	11,0
<b>Toplam</b>	<b>82</b>	<b>100</b>

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

Katılım Derecesi	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	13	16,0
Katılıyorum	28	34,6
Kısmen Katılıyorum	26	32,1
Katılmıyorum	11	13,6
Kesinlikle Katılmıyorum	3	3,7
<b>Toplam</b>	<b>81</b>	<b>100</b>

**İç denetçi ile üst yönetim ilişkisine yönelik ifadeler genel olarak değerlendirildiğinde;** iç denetçilerin %47'si 4 no'lu ifadeye katılırken %23'ü bu görüşe katılmamakta ve %29'u kısmen katıldıklarını belirtmişlerdir. Bu durum, iç denetçilerin; üst yöneticilerinin, 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 sorunları taşınması ve bunları çözmesi için yöneticiyi zorlamasıdır. Sorumlulukları altındaki birimlerdeki sorunların 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. İç denetçilerin %56,1'i 14 no'lu ifadeye katılmıştır. Buna göre mahalli idarelerdeki konjonktür düşünüldüğünde mahalli idarelerde çalışan iç denetçilerin buldukları birimde en yetkili kişiye bağlı olmalarını isteme sebebi kendilerini güvencede hissetmeleri olabilir. Ayrıca bazı mahalli idare birimlerinde iç denetim sürecinin tam olarak uygulanmaya başlamamış olması da böyle bir sonucu ortaya çıkartmış olabilir. İç denetçilerin %41,5'i 17 no'lu ifadeye katılırken %36'sı bu ifadeye katılmadıklarını belirtmektedir. Bu görüşe katılanların ve katılmayanların oranlarının yakın olması mahalli idare birimleri arasında bu konuda farklılık olduğunu göstermektedir. Bazı mahalli idare birimlerinde üst yöneticilerin iç denetime gereken önemi vermedikleri sonucuna ulaşılabilir. 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, 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 denetimle daha ilgili olmalarını beklemektedirler. 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 mahalli idarelerde hesap verilebilirliğin yetersiz kalması ve bütün yetkinin üst yöneticilerde toplanması olabilir. Akçay, çalışmasında iç denetime gereken önem verilirse yolsuzluk ve suistimallerin başlamadan önleneyeceğini belirtmiştir.

#### **4.4.6. İç Denetimde Raporlama**

Ankette yer alan 20, 21 ve 12'nci sorular mahalli idarelerde iç denetimde raporlamayı sorgulayan ifadelerdir. Bu sorulara verilen cevapların ayrıntısına aşağıda değinilmiştir. İfadeler, katılanların ve katılmayanların yüzdesine bakılarak analiz edilmiştir.

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

<b>Katılım Derecesi</b>	<b>Sıklık</b>	<b>Yüzde</b>
Kesinlikle Katılıyorum	15	18,3
Katılıyorum	20	24,4
Kısmen Katılıyorum	27	32,9
Katılmıyorum	16	19,5
Kesinlikle Katılmıyorum	4	4,9
<b>Toplam</b>	<b>82</b>	<b>100</b>

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

Katılım Derecesi	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	24	29,3
Katılıyorum	25	30,5
Kısmen Katılıyorum	19	23,2
Katılmıyorum	8	9,7
Kesinlikle Katılmıyorum	6	7,3
<b>Toplam</b>	<b>82</b>	<b>100</b>

**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,

Katılım Derecesi	Sıklık	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	24	29,3
Katılıyorum	25	30,5
Kısmen Katılıyorum	19	23,2
Katılmıyorum	8	9,7
Kesinlikle Katılmıyorum	6	7,3
<b>Toplam</b>	<b>82</b>	<b>100</b>

**İç denetimin raporlama sonuçlarının değerlendirilmesine ilişkin ifadeler genel olarak değerlendirildiğinde;** iç denetçilerin %43’ü 20 no’lu ifadeye katılmakla birlikte kısmen katılanların oranı %33 gibi büyük bir orandır. Mevcut mevzuata göre üst yöneticilerin iç denetim raporlarına herhangi bir müdahale hakkı bulunmamaktadır. Fakat anket uygulaması öncesinde iç denetçilerle yapılan görüşmeler ve pilot çalışma sırasında üst yöneticilerin şifahen de olsa raporlara yönelik müdahalelerde buldukları, yönlendirmeler yaptıkları bilgisine ulaşılmıştır. Bu çerçevede iç denetçilerin konu hakkında ne düşündüklerini öğrenmek için bu soru hazırlanmıştır. Ortaya çıkan oranlar, yasal olarak yetkileri olmasa da üst yöneticilerin raporlara müdahalelerde bulduklarını göstermektedir. İç denetçilerin önemli bir kısmının, üst yöneticilerin, iç denetim raporlarına müdahale hakkının olmasından dolayı raporların işlevselliğini yitireceğini 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 Kuruluna raporların gönderilmesi ve izlenmesi aşamalarında kopukluklara yol açmaktadır (Yereli ve Ünal, 2014: 463). Bir diğer neden birçok mahalli idare biriminde denetim faaliyetine başlanılmaması olabilir. Faaliyetler arttıkça iç denetçilerin bu konuda fikirleri netleşecektir. Ankete katılan iç denetçilerin %59,8’i 21 no’lu ifadeye katılmakla birlikte %23,2’si bu ifadeye kısmen katılmıştır. Genel inanış, 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- üst yönetimin yeterli düzeyde değerlendirdiğine inandıklarını gösterebilir. İç denetçi açısından basit düzeyde de olsa görev yerine getirilmiş olmakta ancak mahalli idarelerin sorunlu alanlardaki sorunları 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 denetimden beklenen danışmanlık ve güvence sağlama fonksiyonunun tam anlamı ile yerine getirilmesine katkı yapacaktır. İç denetçilerin %60'ı iç denetim faaliyetine ilişkin uygulanan yöntemin zaman kaybetmesine neden olduğunu ve düzenlenen belgelerin sayı ve içerik olarak yoğun olmasının denetimi etkisizleştirdiğini düşünmektedir. Buna göre belirtilen denetim süresi içerisinde istenilen sonuca ulaşılamamakta ve denetim kaynağının etkin ve verimli kullanılması sağlanamamaktadır. İç denetim yönteminin, 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 arttırabilecektir.

#### **4.4.7. 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 şeklinde sıralamaları istenmiştir.

**Yirmi Dört No'lu İfade:** İç denetimin mahalli idarelerde başarılı bir şekilde uygulanabilmesini önem sırasına göre ilk üç faktörü 1, 2 ve 3 şeklinde sıralayınız.

**Tablo 2: İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasındaki Faktörlerin Sıralanması**

	1.Oлма	2.Oлма	3.Oлма	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 2 “mahalli idarelerde 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 mahalli idarelerde 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.

**Tablo 3: Bağımsız Gruplar Testi (t-testi)**

İl Özel İdareleri Belediyeler	Varyansların Eşitliğinde Levene's Testi		Ortalamaların Eşitliğinde T testi		
	F	Sig	t	Df	Sig (2-tailed)
Varyansları Eşittir	2,465	0,121	-0,935	72	0,353
Varyansları Eşit Değildir.*			-0,776	23,939	0,445

**Not:** \*T testi sonucunda varyansların eşit olmadığı görülmektedir.

Tablo 3’de t-testi sonuçlarında görüldüğü gibi değişkenlerin Sig. (2 tailed) (p) değeri 0,05’in üzerindedir. Bu durum mahalli idarelerde iç denetimin uygulanabilirliği açısından Türkiye’deki mahalli idare birimleri (belediyeler-il özel idareleri) arasında farklılığın olmadığını göstermektedir. Böylece iç denetimin uygulanabilirliği açısından “Türkiye’deki belediyeler ile il özel idareleri arasında farklılık yoktur.” hipotezi kabul edilir. Bu durum bize seçilmiş yöneticilerle atanmış üst yöneticilerin iç denetimin uygulanması noktasında aralarında belirleyici bir farkın olmadığını göstermektedir.

**Tablo 4: İdareler Arasındaki Farklılıklar (t-testi)**

Grup İstatistikleri				
Mahalli İdareler	N	Ort.	Std. Sapma	Std.Error Mean
İl Özel İdareleri	19	3,5505	0,36871	0,04972
Belediyeler	55	3,6550	0,54514	0,12506

İl özel idarelerinde iç denetimin uygulanma düzeyi ile belediyeler arasında fark olup olmadığını ölçmek için yapılan analizde farkın olmadığı görülmüştür. İl Özel idarelerinde iç denetimin uygulanabilirlik düzeyi (3,5) iken, belediyelerde (3,7) olarak belirlenmiştir.

### Sonuç ve Öneriler

Ülkemizde yerel nitelikteki birçok hizmetin gerçekleştirilmesini sağlayan mahalli idarelerin üstlendiği roller son yıllarda gittikçe artmıştır. Mahalli idarelerin günümüz şartlarında görev, yetki ve bütçelerinin büyümesi, mahalli idarelerde denetimin öneminin daha çok artmasına neden olmuştur. Bu nedenle iç denetimin mahalli idare birimlerinde uygulanabilirliği ve işlerlik kazanması önem arz etmektedir.

Çalışmada mahalli idarelerde 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, mahalli idarelerde 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 suistimalleri önlemede caydırıcı etkisi olduğuna inanmaktadır. İDKK'nın, iç denetimin yapısındaki yeri ve rolünün, etkin bir iç denetim için yetersiz olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Denetçiler, mahalli idare birimlerinde iç denetim faaliyetini yerine getirmede bağımsız olduklarını da düşünmektedirler. Bu ifade mahalli idare birimlerinde iç denetçilerin görevlerini yerine getirirken denetim uygulamalarına müdahale edilmediğini 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 mahalli idare 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 birliğinin olmamasının/kafa karışıklığının mahalli idarelerdeki iç denetçilerde de sürdüğü görülmektedir. 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 başkanlarına 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 çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek amaçlı olduğunu ortaya koymaları gerekmektedir. Bunun için de iç denetçiler nitelik olarak hem mesleki anlamda hem de kurumsal yapı içinde güçlü bir iletişim ağı oluşturmalıdırlar.

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 sorunları taşıması ve bunları çözmesi için yöneticiyi zorlamasıdır. Mahalli idarelerin 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 gruplarının istekleri gibi etmenler de akılcı, tarafsız ve gerekli proje uygulamalarını rahatlıkla engellemektedir. Bunun doğal bir sonucu olarak özellikle belediyelerde üst yöneticiler, iç denetim sistemini kendilerine ayak bağı veya engel olarak algılamakta 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'ya gerekse iç denetçilere önemli sorumluluklar düşmektedir. Konuyla ilgili tüm tarafların ilgi, destek ve özverili çalışmaları ve sürekli işbirliği halinde bulunmaları neticesinde iç denetime bakış algısı değiştirilebilecektir.

Denetçiler, iç denetim metodolojisinin basitleştirilmesi ve bu alanda teknolojik imkânlardan yararlanma ihtiyacını açıkça ortaya koymuşlardır. Teknolojik imkânların kullanımı, otomasyon sistemlerinin hayata geçirilmesi denetimin etkinliğini de arttıracaktır. İç denetçilerin bir kısmı, üst yöneticilerin, yasal olarak iç denetim raporlarına müdahale hakkı olmamasına rağmen şifahen de olsa müdahale ve yönlendirmelerde bulunmalarından rahatsızdır. 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.

İl özel idarelerinde iç denetimin uygulanma düzeyi ile belediyeler arasında fark olup olmadığını ölçmek için yapılan t-testi analizinde fark olmadığı görülmüştür.

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

- İç denetimin etkinliğinin artırılması için İDKK'nın idari kapasitesinin güçlendirilmesi ve raporlama süreçlerinde daha etkin rol alan bir kurum haline getirilmesi,

- Kadro tahsisine rağmen halen iç denetçi ataması yapılmayan mahalli idare 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,

- Mahalli idare birimlerinde kurulan iç denetim birimlerini takip eden, bu birimlerin aktif olarak çalışıp çalışmadığını denetleyen bu konudaki uzmanlardan oluşan ayrı bir kontrol mekanizmasının oluşturulması,

- Mahalli idarelerdeki 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,

- Mahalli idare 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 artırılması,
- Mahalli idare birimlerinde de iç denetim ve teftiş ayırımının 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 sayısı 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 artırılması amacıyla akademik çalışması olan kişi ve kurumlarla iş birliği yapılması ve bu alandaki akademik çalışmaların, lisansüstü programların teşvik edilmesi, faydalı olacaktır.

### **Kaynakça**

- Akçay, S. (2012), *Kamu Sektöründe İç Denetimin Etkinliğinin Ölçülmesi ve Belediyeler Üzerine Bir Uygulama*, Doktora Tezi, Dumlupınar Üniversitesi, Kütahya.
- Altunışık, R., Çoşkun, R., Bayraktaroğlu, S. ve Yıldırım, E. (2010), *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı*, 6. Baskı, Sakarya Yayıncılık, Sakarya.
- Badara, M.S. ve Saidin, S.Z. (2012), “The Status of Internal Audit at Local Government Level in Nigeria”, *Journal of Business and Management*, 37-41.
- Bilge, S. ve Kiracı, M. (2010), *Kamu Sektöründe İç Denetim ve İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Davies, M. (2001), “The Changing Face Of İnternal Audit İn Local Government”, *Journal of Finance and Management in Public Services*, 1(2), 15-26.
- Friedberg, A. ve Lutrin, C. (2001), “The İnternal Audit in US Local Government in the 1990’s: A Status Report and Challenges”, *J. of Public Budgeting, Accounting&Financial Management*, 13(3), 325- 344.
- Gönülaçar, Ş. (2007), “İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler”, *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı: 131.
- Gürkan, N.Z. (2009), *Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı*, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta.
- IIA (2014), The Institute of Internal Auditors, International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, www.theiia.org (Erişim Tarihi: 15.12.2014)
- İDKK (2013a), 2014-2016 Dönemi Kamu İç Denetim Strateji Belgesi, <http://www.idkk.gov.tr/web/>
- İDKK (2013b), *İç Denetçi Atamaları ve İç Denetim Uygulamaları Genelgesi*, 02.12.2013, Sayı: 34096589/420, <http://www.idkk.gov.tr/web/> (Erişim Tarihi: 14.02.2015)

- İDKK (2014), *2013 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu*, <http://www.idkk.gov.tr/>
- İDKK (2015), İdareler İtibariyle Güncel Dolu-Boş İç Denetçi Kadro Sayıları - 04.03.2015, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/HaberDetay.aspx?rid=148&lst=DuyurularListesi> (Erişim Tarihi: 06.06.2015)
- Kartal, F. (2013), “Türkiye’de Kamu ve Özel Sektörde İç Denetim Uygulamaları”, *Maliye Finans Yayınları*, Sayı: 99, 8-36.
- Koçak, S. ve Kavakoğlu, T. (2010), “İl Özel İdarelerinde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma”, *Sayıştay Dergisi*, Nisan- Haziran, Sayı: 77, 119-148.
- Korkmaz, U. (2007), “Kamuda İç Denetim (I)”, *Bütçe Dünyası Dergisi*, C. 2, No: 25, Bahar, 4-115.
- Kurnaz, N. ve Çetinoğlu, T. (2010), *İç Denetim Güncel Yaklaşımlar*, Umuttepe Kitapevi, Kocaeli.
- Sepsey, T. (2011), “Internal Audits at Local Governments”, *Public Finances*, 411-428.
- Sezer, F. (2012), “Türk Kamu Yönetiminde Şeffaflaşma ve Hesap Verilebilirlik Açısından İç Denetimin Rolü: Neredeyiz, Nereye Gidiyoruz?, Şeffaf ve Hesap Verebilir Kamu Yönetimi Sempozyumu”, 177-186.
- Şahin, E.A. (2011), “*İç Denetimin Kamu Mali Karar Alma Süreçlerine Etkisi*”, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Uyar, S. (2009), *İç Kontrol ve İç Denetim: 5018 sayılı Kanun Açısından Değerlendirilmesi*, Gazi Kitapevi, Ankara.
- Yereli, A.B. ve Ünal, M. (2014), *Yerel Yönetimlerde İç Denetim Sisteminin Yapısal Sorunları*, İçinde: Mali Yerinden Yönetim Teori, Kavramsal Açıklamalar ve Türkiye'ye İlişkin Değerlendirmeler, (Editörler: M. Sakal, A. Kesik, T. Akdemir), Nobel Akademik Yayıncılık, Nisan 2014, Ankara, 451-464.



## Ek 1: Yerel Yönetimlerde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma Anketi

### Sayın İç Denetçi,

Bu anket formu “Mahalli İdarelerde 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. Mahalli idare birimlerinde çalışan bir iç denetçi olarak aşağıdaki sorulara çalıştığınız birimde yapılan uygulamaları dikkate alarak lütfen samimi bir şekilde cevaplandırınız.

### Saygularımızla,

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

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

Aşağıda belediyenizde yapılan uygulamalara yönelik verilen ifadelere katılım düzeyinizi lütfen ölçüğe göre (X) işareti ile belirtiniz.	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kısmen katılıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
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. Mahalli idarelerde iç denetimin, suistimalleri 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 mahalli idarede iç denetçiler, kurumu işfa 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"/>

Arka sayfaya geçiniz.

Aşağıda belediyenizde yapılan uygulamalara yönelik verilen ifadelere katılım düzeyinizi, lütfen ölçeğe göre (X) işareti ile belirtiniz	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kısmen Katılıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
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 mahalli idarelerde başarılı bir şekilde uygulanabilmesi noktasında önem sırasına göre ilk üç faktörü 1.2.3 şeklinde işaretleyiniz.

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