

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ

SİYASAL BİLİMLER DERGİSİ

JOURNAL OF POLITICAL SCIENCE
REVUE DE SCIENCE POLITIQUE

YIL / YEAR	CİLT / VOLUME	SAYI / ISSUE	ISSN
2013	I	I	2147-6934

İSTANBUL - 2013

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SİYASAL BİLİMLER DERGİSİ

Siyasal Bilimler Dergisi yılda iki defa çıkan hakemli bir dergidir.

SAHİBİ:

M.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Adına Prof. Dr. Recep BOZLAĞAN (Dekan)

YAYIN KURULU:

Prof. Dr. Recep BOZLAĞAN Prof. Dr. Günay GÖKSU ÖZDOĞAN Prof. Dr. Ömer Faruk GENÇKAYA
Prof. Dr. Ahmet DEMİREL Doç. Dr. Nail YILMAZ Doç. Dr. Erbay ARIKBOĞA
Doç. Dr. Nuray BOZBORA Doç. Dr. Yüksel TAŞKIN

BİLİM KURULU

Prof. Dr. Ahmet İNSEL (Galatasaray Üniversitesi)
Prof. Dr. Alaeddin YALÇINKAYA (Marmara Üniversitesi)
Prof. Dr. Ali Vahit TURHAN (Beykent Üniversitesi) Prof. Dr. Asım KARAÖMERLİOĞLU
(Boğaziçi Üniversitesi) Prof. Dr. Aydın UĞUR (İstanbul Bilgi Üniversitesi) Prof. Dr. Aysegül YARAMAN
(Marmara Üniversitesi) Prof. Dr. Bedri GENCER (Yıldız Teknik Üniversitesi) Prof. Dr. Bilal ERYILMAZ
(İstanbul Medeniyet Üniversitesi) Prof. Dr. Birsen ÖRS (İstanbul Üniversitesi) Prof. Dr. Büşra ERSANLI
(Marmara Üniversitesi) Prof. Dr. Cemil OKTAY (Yeditepe Üniversitesi) Prof. Dr. Christoph KNILL
(Konstanz Üniversitesi / Almanya) Prof. Dr. Coşkun ÇAKIR (İstanbul Şehir Üniversitesi)
Prof. Dr. Deniz VARDAR (Marmara üniversitesi) Prof. Dr. Ergun ÖZBUDUN (İstanbul Şehir Üniversitesi)
Prof. Dr. Erhan BÜYÜKAKINCI (Galatasaray Üniversitesi) Prof. Dr. Faruk SÖNMEZOĞLU (İstanbul Üniversitesi)
Prof. Dr. Füsun ÜSTEL (Galatasaray Üniversitesi) Prof. Dr. Haluk ALKAN
(Marmara Üniversitesi) Prof. Dr. Hüseyin ÖZGÜR (Pamukkale Üniversitesi) Prof. James M. CONNELLY
(Hull Üniversitesi / İngiltere) Prof. Dr. Jean MARCOU (Grenoble Üniversitesi) Prof. Dr. Mahmut Bali AYKAN
(Marmara Üniversitesi) Prof. Dr. Mehmet KARAKAŞ (Afyon Kocatepe Üniversitesi) Prof. Dr. Musa EKEN
(Sakarya Üniversitesi) Prof. Dr. Nihal İNCİOĞLU (İstanbul Bilgi Üniversitesi) Prof. Dr. Ruşen KELEŞ
(Ankara Üniversitesi) Prof. Dr. Veysel BOZKURT (İstanbul Üniversitesi) Prof. Dr. Yakup BULUT
(Mustafa Kemal Üniversitesi) Doç. Dr. Dominique MALIESKY (Rennes Siyasal Çalışmalar Enstitüsü / Fransa)
Doç. Dr. Semra CERİT MAZLUM (Marmara Üniversitesi) Doç. Dr. Ted HOPF
(Singapur Devlet Üniversitesi / Singapur) Doç. Dr. Yüksel DEMİRKAYA (Marmara Üniversitesi)
Yrd. Doç. Dr. İsmet AKÇA (Yıldız Teknik Üniversitesi)

EDİTÖR:

Doç. Dr. Nail YILMAZ

EDİTÖR YARDIMCILARI:

Öğr. Gör. Dr. Baran Alp UNCU

Arş. Gör. Ümit YAZMACI

Basılı ISSN: 2147-6934

Elektronik ISSN: 2147-6926

Marmara Üniversitesi Yayın No: 805

Baskı-Cilt:

Marmara Reklam ve Pazarlama Ltd. Şti.

Tel/Faks: (212) 501 31 72 - (212) 577 01 12

Yayınevi:

Marmara Üniversitesi Yayınevi

Adres: Göztepe Kampüsü 34722 Kadıköy, İstanbul

Tel/Faks: (216) 348 43 79

E-posta : yayinevi@marmara.edu.tr

İletişim Bilgileri:

Adres: Marmara Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi,

Anadolu Hisarı Kampüsü, 34810, Beykoz, İstanbul

Telefon: (0216) 308 22 26 **Faks:** (0216) 308 22 26 /1205

E-mail: siyasalbilimlerdergisi@marmara.edu.tr

İÇİNDEKİLER / CONTENTS

Mohd AFANDISALLEH - Mohd Fauzi ABU-HUSSIN - Abdul Majid Hafiz MOHAMED

THE AMERICAN CHRISTIAN RIGHT AND
GEORGE W. BUSH'S FOREIGN POLICY TOWARDS SUDAN 9

Haluk ALKAN - Muhammet Hüseyin MERCAN

YENİ BURJUVAZİ, EKONOMİK KALKINMA VE AFRİKA:
TUSKON AFRİKA TİCARET KÖPRÜLERİ..... 25

Ayfer GENÇ YILMAZ

DEVLET KAPASİTESİ VE UMUMİ MÜFETTİŞLİKLER
ALTYAPISAL İKTİDARIN YERELDE İNŞASI..... 43

Gönül GÜNEŞ

ÇANAKKALE'DE DEMOKRAT PARTİ DÖNEMİNDE SEÇİMLER..... 67

Elnur İSMAYILOV

21. YÜZYIL RUSYA DIŞ POLİTİKA DOKTRİNLERİ'NDE GÜNEY
KAFKASYA VE ORTA ASYA DEĞERLENDİRMESİ..... 87

Ruveyda KIZILBOĞA

İÇ DENETİM SİSTEMİNDE DENETÇİLERİN BAĞIMSIZLIK
VE TARAFSIZLIĞININ ÖNEMİ* 107

Hasan SABİR

KÜRESELLEŞEN DÜNYADA REKABET POLİTİKASI
VE GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELER..... 121

Deniz SERT - Uğur YILDIZ

AUTONOMY DESPITE RESTRICTIONS: ASYLUM SEEKERS IN ISPARTA,
ISTANBUL, AND YALOVA 135

Ümit YAZMACI

BASİTLEŞTİRMEK, İFŞA ETMEK, GİZEMİNİ ÇÖZMEK: PIERRE-ANDRÉ
TAGUIEFF VE SEKÜLER ZAMANLARDA ANTİSEMİT KOMPLOCU TAHAYYÜL..... 153

İÇ DENETİM SİSTEMİNDE DENETÇİLERİN BAĞIMSIZLIK VE TARAFSIZLIĞININ ÖNEMİ *

Ruveyda KIZILBOĞA **

Özet

İç denetim sisteminin kurumlar için artan önemi dikkate alınarak hazırlanan bu çalışmanın amacı; iç denetimin etkin ve etkili bir şekilde yürütülmesinde iç denetçilerin bağımsızlık ve tarafsızlığının etkisini ve önemini değerlendirmektir. Çalışmada iç denetim sistemine ilişkin genel bir açıklama yapıldıktan sonra iç denetçilerin tarafsızlık ve bağımsızlığını etkileyen unsurlar üzerinde durulmaktadır. Denetimin kalitesinin denetçinin kalitesi ile bağlantılı olduğu dikkate alındığında iç denetçilerin mesleki özellikleri ve yeterliliklerinin önemi anlaşılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: İç denetim, iç denetçi, tarafsızlık ve bağımsızlık

THE IMPORTANCE OF AUDITORS' INDEPENDENCE AND OBJECTIVITY IN THE INTERNAL AUDIT SYSTEM

Abstract

The aim of this study, which is prepared taking into account the increasing importance of the internal audit system for institutions, is to evaluate the impact and importance of internal auditors independence and objectivity on efficient and effective conduct of the internal audit. After a general explanation about internal audit system, the factors that influence the independence and objectivity of internal auditors were explained. When considering the correlation between the quality of audit and internal auditor, the importance of the internal auditors' professional properties and competency is understood clearly.

Keywords: Internal audit, internal auditor, independence and objectivity

* "Kurumsal Risk Yönetimi Odaklı İç Denetim ve İstanbul Büyükşehir Belediyesi İçin Bir Model Önerisi" konulu Doktora Tezinden üretilmiş ve geliştirilmiştir.

** Yrd. Doç. Dr., Nevşehir Üniversitesi İİBF, Kamu Yönetimi.

Giriş

İç denetim, kurum faaliyetlerini geliştirmeyi ve kuruma değer katmayı hedefleyen bir faaliyettir. Bu amaç kapsamında kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini bağımsız ve tarafsız bir şekilde değerlendirmek ve üst yönetime nesnel güvence ile danışmanlık hizmeti sunmak iç denetçilerin temel görevi kapsamında yer almaktadır. İç denetim sisteminde kurumun her yönüyle ve farklı bir bakış açısı ile değerlendirilmesi sağlanmaktadır.

İç denetçilerin sistemin işleyişindeki sorumluluğu standartlar çerçevesinde gerçekleşmektedir. Gerek iç denetim tanımında gerekse İç Denetçiler Enstitüsü tarafından oluşturulan ve Türkiye İç Denetim Enstitüsü'nce Türkçeye çevrilen İç Denetim Mesleki Uygulama Çerçevesi (Kırmızı Kitap) kitabındaki mesleğe ilişkin standartlarda iç denetçilerin bağımsızlık ve tarafsızlığına vurgu yapılmaktadır. Genel bir değerlendirme niteliğinde olan bu çalışmada, iç denetim sisteminin etkinlik ve etkililiğinin artırılması açısından iç denetçilerin bağımsızlık ve tarafsızlığının önemine dikkat çekilmektedir. Bu doğrultuda, çalışmada ilk olarak iç denetim sisteminin tarihine ve tanımına yer verilmektedir. İç denetim sisteminin gerekliliğine değinildikten sonra iç denetim sisteminin genel özellikleri hakkında bilgi verilmektedir. İç denetim sisteminden beklenen faydanın sağlanabilmesi için ise, iç denetçilerin gerekli mesleki yetkinliğe sahip olması ve mesleklerini icra ederken bağımsızlık ve tarafsızlıklarını korumaları gerektiği üzerinde durulmaktadır. Bağımsızlık ve tarafsızlık iç denetim sistemi ve iç denetçinin kalitesini ve güvenilirliğini artıran birer unsur olarak çalışmada ele alınmaktadır.

İç Denetim Sisteminin Tarihsel Gelişimi ve Tanımı

Tarihsel olarak çok eskilere dayandırılan iç denetim sisteminin ilk olarak 13. yüzyılda Venedik, Milano ve Floransa gibi büyük İtalyan Ticaret Merkezlerinde uygulandığından söz edilmekle beraber denetim ve iç denetim sistemi, akademik açıdan ilk olarak 1900'li yıllarda Kıta Avrupa ülkelerinde ele alınmaya başlanmıştır (Yılancı, 2006: 8). Başlangıcı siyasi ve ticari kuruluşların gelişimine dayanırken önem kazanması ekonomi enstitülerini takiben gerçekleşmiştir. Denetçilerin rolünün tarihsel süreç içinde ihtiyaç ve kültüre göre değiştiği ve çeşitlendiği söylenebilir (Galloway, 2006: 11). İç denetim tarihi, mesleki gelişimin sistematik bir şekilde gerçekleştiğini göstermektedir (Sawyer, vd., 2005: 3). Tarihsel gelişim süreci değerlendirildiğinde iç denetimin; 1950'li yıllarda şirket varlıklarını koruma, 1970'li yıllarda hukuki denetim, 1990'lı yıllarda şirket ve kurum amacına ulaşma aracı, 2000'li yıllardan sonra ise, kuruma artı bir değer katma özelliğine büründüğü söylenebilir (Önder, 2008: 23).

Modern anlamda iç denetim, 1941 yılında New York'ta İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA-The Institute of Internal Auditors) kurulması ile işlevselleşme sürecine girmiştir. İç Denetçiler Enstitüsü tarafından 1947 yılında yapılan tanımlamaya göre iç denetim "kurumun faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek için oluşturulmuş kurumda yerleşik olan bağımsız bir değerlendirme işlevi" dir (Moeller, 2009: 3). Bu dönemde iç denetimin temel amacı mali bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini tespit etmek olarak kabul edilmekteydi. Günümüzde ise, bahsedilen amaçlar önem ve geçerliliğini korumakla birlikte iç denetimin kuruma "danışmanlık hizmeti" vermesi ve "değer katması" da istenmektedir. Söz konusu beklenti iç denetimin amacına yönelik yapılan yeni tanımlamalarda da kendini göstermektedir (Acar ve Şahin, 2009: 90).

İlkinin tanımdan daha çok giriş ya da tanıtm özelliği taşıdığı düşünüldüğünden 1999 yılında İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yeni bir tanımlama yapılmıştır. Bu tanıma göre iç denetim, bir kurumun gelişimine değer katmak ve kurumu geliştirmek amacı güden bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir (Sawyer, vd., 2005: 9). Yeni tanımda iç denetim, önemli mesleki ve teknik yetenekler gerektirmekle beraber (Sunita ve Love, 2004: 148) bir güvence mekanizması olarak, kayıtların doğruluğundan çok kurum faaliyetlerini dikkate alan ve bunların etkinliği ile verimliliği üzerine artı değer yaratmayı hedefleyen bir sistem olarak ifade edilmektedir (Memiş, 2008: 79).

Geçmişteki işlem ve hata odaklı iç denetim yaklaşımı günümüzde süreç odaklı işlemekte ve işin etkinliğinin artırılmasına yönelik stratejik akıl ortaklığına doğru değişim ve gelişim göstermektedir. Kurumsal yönetim kapsamında iç denetçinin rolü değerlendirildiğinde; süreçlerin iyileştirilmesi, insan kaynağının geliştirilmesi, kurumsal performans ve verimlilik yönetimi, kurum içi iletişim, iyi uygulamaların paylaşımı, kuruma değer katma ve geliştirme ile kalitenin geliştirilmesi hususunda etkin rol oynadığı görülmektedir (Uzun, 2009: 5).

Değer yaratma işlevi iç denetimin hedef kitesinin farklı beklentileri sonucu ortaya çıkmaktadır. Hem özel sektör hem de kamuda uygulanmakta olan iç denetim sisteminin üst yönetim, denetim komitesi, müşteri ve tedarikçi gibi çeşitli hedef kitlesi bulunmaktadır. Örneğin üst yönetim, iç denetim faaliyetinin kurumsal etkinliği artırıp artırmadığıyla; dış denetçiler ise, iç denetimin kurumun mali yapısıyla ilgili görev yüklerini azaltan bir iç kontrol aracı görevi üstlenip üstlenmediği ile ilgilenmektedir. Kurum hizmetlerinden faydalananlar ve diğer dış paydaşlar ise, iç denetimin kurum bilgilerinin doğruluğu ve güvenilirliği ile ilgili güvence sağlamasını; meslektaşları da iç denetimin kuruma yeni ve iyi uygulamalar katmasını hedeflemektedir (Anderson, 2003: 100).

İç denetim olayları geriden takip eden bir sistem değil, aksine öne geçip öngörülerıyla risklerin yanı sıra fırsatları da ortaya koyan bir sistemdir. Bu süreç iç denetim ve iç denetçilerin kurumlararası köprü vazifesi görmesini ve kurum içinde yol gösterici olmasını sağlayarak denetim sistemini kuruma değer katıcı bir işleve dönüştürmektedir. Ayrıca geçmiş uygulamaların denetimi yönüyle reaktif bir süreç olan denetim, danışmanlık ve değer katma gibi süreç odaklı yeni işlevlerle birlikte proaktif bir yapıya dönüşmektedir (Memiş, 2008: 79).

İç Denetim Sisteminin Amacı ve Kapsamı

İç denetim sistemi sorumluluk ve hesap verebilme, vekâlet teorisi, yönetime danışmanlık ve yardım, tasarruf ihtiyacı ile hileli işlemlere karşı korunma ihtiyacı kapsamında geliştirilmiştir (Aksoy, 2008: 73). İç denetimin temel amacı kurumsal yönetimi desteklemek ve güçlendirmek, risk yönetimi ve kontrol sistemlerinin etkililik ve yeterliliğini değerlendirerek geliştirmektir (Coram, Ferguson ve Moroney, 2008: 546). Yeterlilik ve etkililik kavramlarının iç denetçi için ne ifade ettiği oldukça önemlidir. İç kontrol sisteminin yeterliliği; iç kontrol sisteminin risklere karşı geliştirdiği kontrol önlem mekanizmalarının niceliksel ve niteliksel varlığıdır. Burada iç denetçi verimliliği ölçmek amacıyla; yönetim tarafından faaliyet standartlarının belirlenip belirlenmediğini, belirlenen standartların anlaşılıp anlaşılmadığını, standartlardan sapmaların tespit edilip düzeltici önlemleri almakla sorumlu kişilere iletilip iletilmediğini ve düzeltici önlemlerin alınıp alınmadığını belirlemekle sorumludur. İç kontrol sisteminin yeterliliğinin incelenmesinin amacı, kurumun amaç ve hedeflerini gerçekleştirilmede makul bir güvence sağlayıp sağlamadığını araştırmaktır. İç kontrol sisteminin etkililiğinden ise, kurum faaliyetlerinin mevzuata, yönetimin politika, plan ve programlarına

uygunluğunun değerlendirilmesi kast edilmektedir. Performans kalitesinin incelenmesinin amacı, kurumun amaçlarına ve hedeflerine ulaşma düzeyini belirlemektir (Özeren, 2000: 20; Elitaş, 2004: 221).

İç denetçiler kurum ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla “iç kontrol, uygunluk, yolsuzluk, faaliyet ve yönetim denetimleri ile danışmanlık faaliyetleri ve kurumsal risk yönetimi” alanlarında faaliyet göstermektedir (Galloway, 2006: 3). İç denetim türleri; uygunluk denetimi, performans denetimi, mali denetim, bilgi teknolojisi denetimi ve sistem denetimidir. İç denetim, bu denetim uygulamalarından bir veya birkaçını kapsayacak şekilde risk odaklı yapılmaktadır. Ayrıca, bir faaliyet veya konu tüm türlerde denetim kapsamına alınabilmektedir (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, md. 8). Denetim teknikleri, denetimin amacına ve kapsamına göre değişebilmektedir. Başlıca denetim teknikleri; fiziki ve kaydı inceleme, belge inceleme, hesaplama ve karşılaştırma, analitik inceleme, doğrulama ve denetim sürecinde elde edilen çalışma kâğıtlarıdır (Önder, 2008: 95-102).

İç denetim sistemi, kamu idaresinin varlıklarının güvence altına alınması, iç kontrol sisteminin etkililiği ve risklerin asgariye indirilmesi için kurumun faaliyetlerini olumsuz etkileyebilecek risklerin tanımlanması, gerekli önlemlerin alınması, sürekli gözden geçirilmesi ve mümkünse sayısallaştırılması konularında yönetime önerilerde bulunmakta ve makul güvence sunmaktadır. İç denetim sisteminin etkililiğini iç denetim faaliyetinin yürütülmesi aşamasında uyulması zorunlu olan iç denetim standartları belirlemektedir. İç denetçilerin kurum içindeki konumu, faaliyet ve görev alanları, kurumsal düzeyde her türlü bilgi, belge, kayıt, varlık ve alanlara erişim yetkileri, bağımsızlık ve tarafsızlıkları, iç denetim sorumlularının yetkinlikleri, iç denetim sisteminin yönetimi, gözetimi, raporlama ve kalite güvencesinin standartlarda belirlenen tanımlama ve yaklaşımlara uygun olması iç denetimin kurumdaki etkililiğini belirleyen temel faktörler kapsamına girmektedir. İç denetim faaliyetinin etkili yürütülebilmesi, iç denetim birim yöneticisinin sorumluluklarını yerine getirmesine engel olmayacak bir yönetim seviyesine bağlı olmasını gerekli kılmaktadır. Ayrıca faaliyetlerin mesleki özen ve dikkat unsuru dikkate alınarak yürütülmesi etkililiğin artırılmasında belirleyici rol oynamaktadır (Uzun, 2009: 5-6). Mesleki özen ve dikkat; hizmette amaca ulaşmayı sağlayıcı görev kapsamını, görev kapsamı içerisinde yer alan konuların karmaşıklığını, risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliği ve yeterliliğini, önemli hata, düzensizlik ya da aykırılık olasılığını ve göreve ilişkin potansiyel faydaların maliyetini dikkate almayı gerektirmektedir (Uzun, 2009: 5-6).

İç Denetçiler ve Mesleki Özellikleri

İç denetçi; görevinin gerektirdiği bilgi ve beceriye, denetim alanı ile ilgili sağlıklı veri ve kanıt toplama kabiliyetine, verileri analitik biçimde inceleme, değerlendirme ve raporlama yeteneğine sahip olan kişi olarak ifade edilmektedir (Sandal, 2009: 36). İç denetim mesleği ile ilgili iç denetim tanımında aşağıda yer verilen açıklayıcı ifadelerle rastlanmaktadır (Ramamoorti, 2003: 12):

- İç denetçilerin sadece kurum içerisinde örgütlenmesi gerekmediğine kurum dışından da hizmet satın alma yoluyla kaliteli iç denetçi tahsis edilebileceğine ve iç denetimin tarafsız bir faaliyet olduğuna değinilmektedir.
- İç denetçilere güvence ve danışmanlık hizmeti odaklı çalışma disiplini getirilmektedir.

- İç denetçilerin kurum faaliyetlerini geliştirme ve değer katma amacıyla hizmet edeceği belirtilmekte ve her kuruma önemli katkıların sağlanacağını altı çizilmektedir.
- Yeni tanıtımda “iç denetim hizmeti tüm kurumu kapsar” denilerek iç denetçinin daha geniş bir alanda hizmet etmesi sağlanmaktadır.
- İç denetçilerin risklerin yönetilmesi ve etkili yönetişimi sağlama sürecinde yardımcı olacağı varsayılmaktadır. Bu değerlendirme iç denetçilerin bakış açısını genişletmekte ve çalışma alanına risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini dâhil etmektedir.
- İç denetim mesleği standartlara dayandırılmaktadır. Böylece iç denetçilerin belgelenmiş, sistematik ve disiplinli bir sürece dayalı olarak çalışması sağlanmaktadır.

İç denetçilerin geleneksel rolü aktif varlıkların korunması ve kontrol sisteminin izlenmesinde yönetime yardımcı olmak; ancak iç denetçilerin faaliyet alanı kurum ihtiyaçlarına (Carey, Simnett ve Taneswski, 2000: 40) ve iç denetim mesleği yüksek standartlarına dayalı olarak değişmektedir. Bugünün iç denetçileri öncelilerden farklı olarak birer “antrenör ve eğitmen” olarak görülmektedir. Bu kapsamda ekonomiklik, etkililik ve verimlilik izlemesi yaparak gerekli gördükleri durumlarda iyileştirici önerilerde bulunurlar. Riskleri değerlendirerek iç kontrol sisteminin gücünü test ederler. Süreçleri değerlendirerek neyin çalışıp neyin çalışmadığını belirlerler. Üst yönetime hedef ve amaçlara ulaşılması konusunda yardımcı olurlar. Kurumun kültür, politika ve prosedürlerine derinlemesine bir anlayış getirirler (Kagerman, vd., 2008: V).

En temel rollerinden biri de kuruma değer katmak ve kurumu geliştirmektir. İç denetçilerin kuruma değer katmasını sağlayan çeşitli yollar vardır. Bunlardan ilki, kaynak ve zaman kullanımını azaltıcı ve denetim sonuçlarının değerini artıracak yeni bir denetim yaklaşımı ve yöntemi geliştirmektir. İkincisi, kurumun hedeflerine ulaşmasını engelleyici önemli risklere ya da sorunlara yoğunlaşmak, böylece hedeflere ulaşma olasılığını artırmaktır. Üçüncüsü de yönetimle yakın çalışarak iç denetimin kendilerine sağlayacağı en değerli bilginin ne olacağını ve bilgiyi nasıl kullanacaklarını belirlemektir. İç denetim dinamik bir fonksiyondur ve kurumlar için giderek daha değerli hizmetler sunmaktadır. İç denetçiler aşağıdakileri uygulamak suretiyle kuruma değer katmaktadır (Galloway, 2006: 20-21):

- Değişimi teşvik ve takip edici olmak.
- Denetimi daha işbirlikçi hale getirmek.
- Öz değerlendirme sisteminin kullanımını teşvik etmek.
- Kurum çalışanlarını denetime dâhil etmek.
- Risklere odaklanmak.
- Kâr (özelde) ve faydayı (kamuda) artırmayı amaçlamak.
- Sorunlu alanlara öncelik vermek.
- Teknolojiyi tüm birimlerle paylaşmak.
- Müşteri ile işbirliği halinde olmak.
- Kurum çapında denetim tavsiyeleri vermek.
- Önleyici denetimler yürütmek.
- Dış denetim maliyetlerini azaltmak.
- Denetçilere özel görevlendirmeler yapmak.
- Denetim raporlarını hızlıca yayımlamak.
- Temel prensiplere geri dönmek.

İç denetçiler kurumu etkileyen değişikliklerle de mücadele etmektedir. Özellikle son dönemlerde ortaya çıkan kalite iyileştirme çalışmaları da iç denetçileri önemli oranda etkilemiştir. Kalite iyileştirme çalışmaları iç denetçilerin kendi perspektiflerini, odak noktalarını, metot ve stillerini daha maliyet etkin ve kuruma değer katıcı olacak şekilde değiştirmesini ve kurumdaki hızlı değişimin hem kendileri hem de diğer çalışanlar için ek riskler ve fırsatlar yarattığının farkına varılmasını sağlamıştır (Galloway, 2006: 17). Bu kapsamda iç denetçiler belirli teknik bilgi ve yeteneğe sahip olmalı ve iş dünyasındaki gelişmeleri takip ederek kuruma değer katıcı fonksiyonları kapsamında mesleki gelişimlerine önem vermeli ve kendilerini sürekli güncellemelidir (Bou-Raad, 2000: 183). Görevlerini doğruluk ve sorumluluk duygusuyla yerine getirip hukuku gözetmelidirler. Kararlarında kamu yararını göz önünde bulundurup, bağımsızlık ve tarafsızlıklarını korumalıdır. Sadece görevin gerektirdiği bilgi, beceri ve tecrübeye sahip oldukları işleri üstlenmeye ve elde ettikleri bilgi ve verilerin gizliliğine özen göstermelidirler (Sandal, 2009: 37). 21. yüzyıl iç denetçilerinin hemen hemen her şeye hazırlıklı olması ve aşağıdaki alanlarda uzmanlaşması beklenmektedir (Ramamoorti, 2003: 10):

- Analitik ve eleştirel düşünme becerileri.
- Denetimle ilgili yeterli bilgiyi sağlayabileceği yöntemleri geliştirme ve kullanma.
- İç kontrolün yeni kavramları, esasları ve teknikleri.
- Risk ve fırsatlarla ilgili farkındalık ve anlayış.
- Her denetim projesi için genel ve özel denetim hedefleri geliştirme.
- Denetim kanıtlarının belirlenmesi, toplanması, değerlendirilmesi ve belgelendirilmesi.
- Denetim raporlarını çeşitli formatlarda farklı kişiler için hazırlama.
- Denetimin takibi.
- Mesleki etik kurallar.

Belirtilen bu özellikler temel niteliklere indirgendiği takdirde iç denetçilerin; dürüstlük, hırs, iş etiği, merak duygusu, yaratıcılık, girişimcilik, esneklik, tarafsızlık, nesnellik, bağımsızlık, gizlilik ve yetkinlik özelliği taşıması gerektiği ortaya çıkmaktadır (Reding, vd., 2009: 1-15). Bunların yanı sıra; adalet, ilgisini kuruma adama, makul bir tevazu, empati kurma, profesyonel duruş, sorumluluklarında tutarlılık, eleştirel yaklaşım, açıkgozlülük, süreklilik, özgüven sahibi, cesaretli ve karar verme yeteneğine sahip olunmalıdır (Ramamoorti, 2003: 10).

İç denetim tanımında vurgulanan en önemli özellik iç denetçilerin bağımsızlık ve tarafsızlık unsurudur. Bağımsızlık ve tarafsızlık iç denetçilerin mesleklerindeki önemli köşe taşlarından (Stewart ve Subramaniam, 2009: 5). Bu kapsamda aşağıda iç denetçilerin bağımsızlık ve tarafsızlığının önemi ve gerekliliği hakkında bilgi verilmektedir.

İç Denetçilerin Bağımsızlığı

Denetimde “bağımsızlık” kavramının kullanılmaya başlanması mali tabloların denetim sürecine dayanmaktadır. Mali tabloların şirket dışındaki kişiler tarafından denetlenmesiyle ortaya çıkan ve zamanla dış denetimin önemli bir parçası haline gelen bağımsızlık kavramının iç denetim açısından önem kazanması klasik denetim anlayışından modern iç denetim yaklaşımına geçiş ile birlikte gerçekleşmiştir (Erken, 2009: 17).

İç Denetçiler Enstitüsü'nün Standartlar Sözlüğüne göre bağımsızlık; tarafsızlığı ya da tarafsızlığın görünümünü tehdit eden koşullardan özgür olunmasıdır. Tarafsızlığa yönelik tehditler denetçilerce, sözleşmeler vasıtasıyla faaliyet ya da kurum bazında yönetilmelidir.

Bağımsızlık, iç denetçilerin denetime ilişkin karar ve yargılarının kendilerine özgü olmasını yani başkalarının düşünce ve değer yargılarına bağlı olmamasını ifade etmektedir (Gönülaçar, 2007: 26). Denetimin herhangi bir önyargı ve subjektiflik içermeden gerçekleştirilmesini gerektirir (Yıldırım, 2005). Denetçiler açısından bağımsızlık bazen zihinsel bir tutum veya denetçinin karakteri ile ilgili bir husus bazen de doğruluk, dürüstlük ve objektiflik gibi çeşitli anlamlar ifade etmektedir (Erken, 2009: 17).

Denetim prosedürleri ülkeden ülkeye değişiklik göstermekle birlikte denetim bulgu, sonuç ve tavsiyelerinin tarafsızlığı ile denetçi ve denetim birimlerinin bağımsızlığını sağlama hususunda ortak paydada buluşulmaktadır. Hem denetlenenden hem de dış müdahalelerden uzak kalınmasını amaçlayan bağımsızlığın pratikte de işlerlik ve işlevsellik kazanması gerekmektedir. Bağımsızlık ilkesi değerlendirilirken; denetçilerin kurum içerisindeki konumu, bütçeleri, personel sayısı, uzmanlık seviyeleri, istihdam ve terfi koşulları ile ücret miktarının mesleğe yarasır düzeyde olması, denetimin kapsam, zaman ve içeriğine karar verme hakkına sahiplik, veri, bilgi ve belgelere erişimdeki kolaylık, bulgu, sonuç ve tavsiyelerin raporlanmasında kısıtlamalara maruz kalınmaması gibi ölçütler esas alınmaktadır (Denetim Sisteminin Etkinliğinin Artırılması...Raporu, 2000: 4).

Denetçi; kimseyle çıkar çatışmasına girmeden, başkalarının görüş ve düşüncelerinin etkisi altında kalmadan, uzmanlığı kapsamında profesyonelce davranarak bağımsızlığını koruyacaktır. Bağımsızlığın sağlanmasındaki tek ölçü yazılı kurallara uygunluk değildir. Bunun yanında etik kurallara da uyulması gerekir. Evrensel olarak kabul edilen etik kurallar İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yayımlanmıştır. Bunlar bağımsızlık kavramı açıklanırken sıkça kullanılmakta olan; objektiflik, dürüstlük, gizlilik ve yetkinlik ilkeleridir. Amaç etiği denetimin tüm aşamalarında bir kültür haline getirebilmektir (Önder, 2008: 130-131). Etik kurallara uygun davranılması ile denetçinin bağımsızlığı güvence altına alındığından etik kurallar sosyal sorumluluk bilinci olarak adlandırılmaktadır (Akbulut, 1999: 125).

İç denetçiler etik değerlerin yanı sıra dürüst olmalıdır. Dürüstlük olmadan, iç denetçilerin bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık hizmeti sunması beklenemez (Prawitt, 2003: 206). Dürüstlük ahlaki değerlerin kaçınılmaz bir kuralıdır ve her türlü aldatma, şahsi menfaat, yapmacıklık ve yüzeysellikten kaçınmayı gerektirir. Yetkinlik, beceri ve eğitim-öğretim değerlerine sahip olarak kuruma değer katma performansını sergileyebilme özelliklerini bünyesinde barındırmaktır (Mutchler, 2003: 233).

Mautz ve Sharaf'ın "Denetimin Felsefesi" adlı kitabında denetimdeki bağımsızlık üç süreçte ele alınmaktadır. Bunlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Erken, 2009: 19-23):

- Programlama Aşamasında Bağımsızlık: Programlama aşamasındaki bağımsızlığa dair üç önemli gösterge bulunmaktadır. Birincisi, yıllık denetim programı hazırlanırken iç denetçi yönetimin öneri ve değerlendirmelerini dikkate alabilir; ancak denetimin programlanması sürecine yönetimin müdahalede bulunmaması gerekir (Gösterici, 2006: 181). İkinci husus, denetim planlarının hazırlanması safhasında denetçilere müdahale edilmemesi durumudur. Programlama bağımsızlığı ile ilgili son husus, denetim plan ve programının yönetim kademesinde tekrar değerlendirmeye tabi tutulmaması ve tartışmaya açılmamasıdır.

- İnceleme Aşamasında Bağımsızlık: İnceleme aşamasında bağımsızlığın teminatı iç denetçilerin kurum içi çalışmalarında denetim konusu ile ilgili her türlü kayıt, veri ve ilgili personele ulaşabilmesini kolaylaştırıcı bir ortam sağlanması ile gerçekleşmektedir.
- Raporlama Aşamasındaki Bağımsızlık: Burada üzerinde durulması gereken husus raporlamanın iç denetçiler tarafından yapılması ve raporlar üzerinde üst yönetici ve ilgili birimlerin değişiklik yapma ya da istemedikleri hususları çıkarmaya yetkili olup olmadıklarının belirlenmesi durumudur. Üst yöneticilerin raporu istekleri doğrultusunda düzenleme çabası içine girmesi raporlama aşamasındaki bağımsızlık ilkesine zarar verecektir.

Kurum içerisinde örgütlenen iç denetçilerin görev ve sorumluluklarını yerine getirirken ve yetkilerini kullanırken kurumdaki bağımsız hareket etmesi gerekir. Bu durum hem iç denetçilerden beklenen sonucun alınmasını sağlayacak hem de incelemelerin genişliğini ve etkinliğini artırarak kısıtlamalardan uzak kalınmasına olanak sunacaktır. Bağımsızlığın sağlanamaması durumunda iç denetçi, yönetimin basit bir elemanı konumunda olacak ve bağımsız değerlendirme yapamayacaktır (Memiş, 2008: 83).

Avrupa Birliği'nin sahip olduğu yaklaşımda iç denetçi bağımsızlığının sağlanabilmesi için aşağıda belirtilen koşulların oluşturulması gerekmektedir (Gösterici, 2006: 185-186):

- İç denetim biriminin en üst yöneticiye bağlı olacak şekilde organize edilmesi ve raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunması sağlanmalıdır.
- İç denetim biriminin objektif risk değerlendirmesi temelinde hazırlayacağı yıllık iç denetim planına, üst yöneticinin müdahale etmesi engellenmelidir. Bu hususta iç denetçi bağımsız hareket edebilme özgürlüğüne kavuşturulmalıdır.
- İç denetçilerin özlük hakları, atama ve görevden alınma usulleri, idari hiyerarşi içerisindeki konumu ve üst yönetimle ilişkisi özel bir statüye kavuşturulmalı, bilgi ve belgelere ulaşım kolaylığı getirilmeli ve denetim sonuçlarını serbestçe raporlayabilme imkânı sunulmalıdır.
- Üst yönetim ve iç denetçiler arasındaki ilişkide birbirlerinin görev alanlarına müdahale etmelerini engelleyici hükümler getirilmeli ve bu hususta iç denetçilerin bağımsızlıklarına vurgu yapılmalıdır.
- İç denetçinin danışmanlık görevi denetim sonuçları ile sınırlı tutulmalı, kurum faaliyetlerini geliştirmek ve kuruma değer katmak amacı dışına taşmamalıdır.
- Denetim raporlarının kamuoyuna açık olmasına özen gösterilmelidir.

Yürütme organına karşı tam bağımsızlığa sahip olan dış denetim biriminin de, iç denetim sürecinin fonksiyonel bağımsızlığını koruma konusunda tam desteği sağlanmalıdır.

İç Denetçilerin Tarafsızlığı

Kişiye bağlı bir tutum olan tarafsızlık (Rittenberg, Schwieger ve Johnstone, 2008: 758) incelenen olay veya süreç hakkında kişisel çıkar veya başkalarının görüşleri nedeniyle etki altında kalınmamasıdır (Yılmaz, 2003: 117). İç Denetçiler Enstitüsü tarafsızlığı iç denetçilerin sahip olması gereken bir davranış niteliği olarak belirlemiştir. İç Denetçiler Enstitüsü tarafından hazırlanan Standartlar Sözlüğünde iç denetçilerin tarafsızlığı şu şekilde tanımlanmaktadır (Stewart ve Subramaniam, 2009: 5):

“Tarafsızlık, iç denetçilerin sorumluluklarını işlerine duydukları inanç ve kaliteden ödün vermeden yapmalarına izin ve destek veren zihinsel bir yaklaşımdır. Denetimin kalitesini ve güvenilirliğini artırmak için iç denetçilerin görev ve sorumluluklarını yargularından arınmış bir biçimde yerine getirmesidir.”

İç Denetçiler Enstitüsü'nün hazırladığı 1120 no'lu Nitelik Standardına göre “iç denetçiler, tarafsız ve önyargısız olmalı ve çıkar çatışmalarından kaçınmalıdır.” 2001 yılında İç Denetçiler Enstitüsü'nün araştırma kuruluşu tarafından “Bağımsızlık ve Tarafsızlık: İç Denetçiler için bir Çerçeve” (Independence and Objectivity: A Framework for Internal Auditors) başlıklı bir çalışma yayımlanmıştır. Çalışmada iç denetçilerin tarafsızlığına yönelik tehdit oluşturabilecek yedi alan belirlenmiştir. Bunlar: öz değerlendirme, sosyal baskı, ekonomik çıkar, kişisel ilişki-samimiyet ve kültürel, ırksal, cinsiyet ve zihinsel temelli önyargılardır. Önceki ampirik çalışmalar incelendiğinde yönetim baskısının, mesleki atamalarının, yönetime danışmanlıklarının, dış kaynak kullanımının, yönetim ve denetim komitesine yakınlıklarının iç denetçilerin tarafsızlıkları üzerinde büyük öneme sahip olduğu görülmüştür (Zwaan, Subramaniam ve Stewart, 2008: 3-4).

Öz değerlendirme bir tehdit olarak görülmektedir çünkü iç denetçilerin önyargularından arınmış bir şekilde kendi çalışmalarını denetlemesinin çok zor olacağına inanılmaktadır. Örneğin, denetçi bir yıl önce denetlediği işlemleri tekrar denetlemek durumunda kalabilir ya da birimin yeni bir uygulamaya başlamasından önce danışmanlık yapıp sonraki yıl bunu denetlemekle sorumlu tutulabilir. Bu gibi durumlarda denetçi tarafsızlığını yitirme tehlikesiyle karşı karşıya kalmaktadır (Mutchler, 2003: 251-252). Bir başka görüş, iç denetçilerin iç kontrol sisteminin tasarımında yer almasının iç denetçilerin tarafsızlığı açısından büyük bir tehdit oluşturabileceği yönündedir (Zwaan, Subramaniam ve Stewart, 2008: 7).

Sosyal baskı, iç denetçilerin kurum içinde bir grup tarafından baskıya uğratıldığı zamanlarda ortaya çıkmaktadır. En önemli sosyal baskı, sahip olduğu güç ve statüsünden dolayı yönetim tarafından uygulanandır (Zwaan, Subramaniam ve Stewart, 2008: 8). Müşteri ya da belli gruplardan gelen baskılar da denetçilerin şüpheli durumları göz ardı etmesine neden olabilir. Sosyal baskı denetim ekibinin içinde karşıt görüşlerin oluşmasına sebebiyet verebilir (Mutchler, 2003: 251-252). İç denetçi kurumun bir parçası ise, bağımsızlığını sağlaması ve sürdürmesi daha da güçleşmektedir (INTOSAI, 2009: 3).

Danışmanlık faaliyetleri, öz değerlendirme ve sosyal baskı unsurlarındaki tarafsızlık özelliğine ilişkin tehdit olasılığını artırmaktadır (Zwaan, Subramaniam ve Stewart, 2008: 11).

Ekonomik çıkar ilişkisi bir diğer etkili tehdit unsuru olarak kabul edilmektedir. Özellikle denetçilerin gelecekteki istihdam olanakları ya da maaşlarını etkileyebilecek durumların varlığında bu tehdit artmaktadır (Mutchler, 2003: 251-252). İç denetçilerin hediye veya indirim alması yönetimin uygulayacağı sosyal baskıyı da artıracaktır (Zwaan, Subramaniam ve Stewart, 2008: 9).

Denetçinin denetlediği işin sahibi ile kişisel ilişkisi ve samimiyet derecesi tarafsızlığın bozulmasında etkili bir diğer unsurdur. Böyle durumlarda denetçilerin ilişkileri göz önüne alarak değerlendirme yapma olasılığı söz konusudur ki bu da iç denetçilerin tarafsızlığına zarar vermektedir. İlişki derecesi iç denetçilerin, yönetim baskılarına dayanma gücünü de olumsuz etkilemektedir. Dış kaynaklı iç denetim hizmeti kullanılması yakınlık oluşma olasılığını azaltacağından tarafsızlık ve bağımsızlık daha güçlü olabilir (Zwaan, Subramaniam ve Stewart, 2008: 10).

İç denetçinin kültürel, ırksal, cinsiyet ve zihinsel temelli önyargıları tarafsızlığına etki eden önemli diğer unsurlardır. İç denetçiler görevlerini yerine getirirken tarafsız davranmalı ve üst yönetici, iç denetçilerin tarafsızlıklarını zedeleyebilecek hususlara dikkat etmelidir. İç denetçiler çalışmalarında denetimin kalitesinden ödün vermeden, başkalarının düşünce ve telkinlerinden etkilenmeden kanaat oluşturmalıdır. İç denetçiler faaliyetlerini sürdürürken bağımsızlık ve tarafsızlıklarını zedeleyebilecek bir durumla karşılaşmaları halinde koordinasyon sağlamakla görevli iç denetçiye, görevlendirme yapılmamışsa üst yöneticiye yazılı olarak başvurarak bağımsızlık ve tarafsızlıklarını garanti altına almalıdır.

Özellikle iç denetçilerin danışmanlık faaliyetinin denetimin bağımsızlığını tehlikeye düşüreceğine yönelik eleştiriler bulunmaktadır. Eleştirilerin temelinde, iç denetçinin danışmanlık görevinin ilerleyen süreçte idari işlere dönüşme ve iç denetçinin yönetimle özdeşleşme olasılığı yatmaktadır. Süreklilik gösteren danışmanlık faaliyetinin iç denetçinin tarafsızlığına zarar verebileceği düşünülmektedir. Bu nedenle danışmanlık işlevi, kurum faaliyetlerini geliştirme ve kuruma değer katma amacı kapsamında gerçekleştirilmelidir. Yönetim ve uygulama süreçlerinin dışında hareket edilmesi ve danışmanlık faaliyetinin sadece denetim sonuçları ile sınırlandırılması önerilmektedir (Gösterici, 2006: 183).

Sonuç

Birçok önemli özel sektör kuruluşunda yaşanan mali çöküşlerin ardından kapsamlı bir denetim sistemi arayışı sonucunda ortaya çıkan iç denetim, kurumun tüm alanlarında etkin olan, kurumdaki iç kontrol ve risk yönetim sisteminin işleyişine ilişkin nesnel güvence veren ve denetim dışında kurumun üst yöneticilerine danışmanlık hizmeti de sunan bir sistemdir. Yeni kamu yönetimi anlayışı çerçevesinde değişim ve gelişim çabası içerisine giren kamu kurumları da sistemin kuruma sağladığı faydaları dikkate alarak sistemin kurulum ve adaptasyon sürecini başlatmıştır. Türkiye’de 2003 tarihli 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile iç denetim sisteminin kamu kurumlarında uygulanma süreci başlatılmıştır.

Kurumların tüm işlem ve faaliyetleri iç denetim kapsamındadır. Sadece mali konular değil, mali ve mali olmayan iş ve işlemler iç denetçilerin sorumluluk alanında yer almaktadır. Bu nedenle iç denetim mesleği farklı bir uzmanlık gerektirmektedir. Özellikle “mali odaklı denetim” anlayışından “risk odaklı denetime” yönelişle birlikte iç denetçilerin riskler, risk yönetimi, kontrol modelleri, raporlama ve iletişim konularında uzmanlaşması gerekmiştir. Kurumun üst yönetimine yönelik iç denetçilerce verilen danışmanlık hizmeti de iç denetçilerin uzmanlaşmalarının gerekliliğine dikkat çekmektedir.

Kurum dışından iç denetim hizmeti satın alan Avrupa’daki ülke uygulamalarının yanı sıra Türkiye’de kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulu’nun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı kurum içerisinde istihdam edilen iç denetim birim başkanlıkları bulunmaktadır. Bu duruma ilişkin sorgulanan en önemli husus iç denetçilerin tarafsızlığı ve bağımsızlığıdır. Bağımsızlık, iç denetçilerin görev ve sorumluluklarını her türlü baskıdan uzak kalarak yerine getirebilmesidir. Bunun sağlanabilmesi için iç denetçilerin kurum üst yöneticileri ile iletişiminde yazılı kuralların esas alınarak profesyonelce ve etik kurallara uygun hareket edilmesi gerekmektedir. Denetçilerin hem programlama ve inceleme hem de raporlama aşamasında bağımsızlıklarını sağlayıcı kuralların geliştirilmiş ve uygulanıyor olması önemlidir. Denetim ve raporlama süreci sonundaki değerlendirmelerinden dolayı yargılanmayacağını bilen yani bağımsızlığını

sağlayıcı koşullar garanti altına alınan iç denetçiler, kendilerinden beklenen verimi ortaya çıkarabilecektir.

Öz değerlendirme, sosyal baskı, ekonomik çıkar, kişisel ilişki-samimiyet ve kültürel, ırksal, cinsiyet ve zihinsel temelli önyargıların ise, iç denetçilerin tarafsızlığına yönelik tehdit oluşturabileceğine dikkat çekilmektedir. Bu unsurların etkilerine dikkat edilmeli ve denetçilerin denetimin kalitesinden ödün vermeden, başkalarının fikir ve telkinlerinden etkilenmeden çalışabilmesi için gerekli koşullar sağlanmalıdır. Özellikle iç denetçilerin fiziki imkânlarının, sosyal haklarının ve maddi olanaklarının iyi olması da bağımsızlık ve tarafsızlıkları için önem taşımaktadır.

Kurumlar, hem gelecek yönelimli çalışabilmek ve emin adımlarla ilerleyebilmek hem de maliyet, zaman ve kaynak israfını önlemek adına iç denetim sisteminin sağlıklı işleyebilmesi için gerekli koşulları oluşturmaktadır. Sistem bir gereklilik olarak kabul edilmeli ve kuruma sağlayacağı faydalar dikkate alınarak iç denetçilerin mesleki yetkinliklerini artırması ve bağımsızlık ile tarafsızlıklarını sağlayıcı düzenlemeler desteklenmelidir.

Kaynakça

- ACAR, İ. Atilla ve E. Ayşe ŞAHİN (2009). “Plan ve Bütçe İlişkisi Açısından İç Denetim”, *Maliye Dergisi*, Ocak-Haziran, S: 156. 83-103.
- AKBULUT, Yıldız (1999). “Meslek Ahlakı Kriterleri ve Muhasebe Mesleği Üzerine Bir Araştırma”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, S: 1. C: 1. 125-143.
- AKSOY, Mehmet (2008). *Kamuda İç Kontrol&iç Denetim*, Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Yayın No. 26.
- ANDERSON, Urton (2003). “Assurance and Consulting Services”, in: Jr.A.D., A.A. GRAMLING and S. RAMAMOORTI (Ed.), *Research Opportunities in Internal Auditig*, The Institute of Internal Auditors. 97-130.
- BOU-RAD, Giselle (2000). “Internal Auditors and A Value-Added Approach: The New Business Regime”, *Managerial Auditing Journal*, Bradford, C: 15 S: 4. 182-186.
- CAREY, Peter, Roger SIMNETT and George TANESWSKI (2000). “Voluntary Demand for Internal and External Auditing by Family Businesses”, *Auditing: A Journal of Practice&Theory*. Cilt 19. S: 37-51.
- CORAM, Paul, Colin FERGUSON and Robyn MORONEY (2008). “Internal Audit, Alternative Internal Audit Structures and the Level of Misappropriation of Assets Fraud”, *Accounting and Finance*. C: 48. 543-559.
- Denetim Sisteminin Etkinliğinin Artırılması ve Performans Denetimine Geçiş Alt Komisyonunca Hazırlanan Rapor. (2000). http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/56_DenetimSistemininEtkinligininArtirilmasi.pdf [25.03.2010] .
- ELİTAŞ, Cemal. (2004). “İç Denetçinin Verdiği Raporların Üst Yönetim Tarafından Değerlendirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*. Ekim-Kasım-Aralık. S: 69. 220-238.
- ERKEN, H. (2009). “Denetimde ‘Bağımsızlık’ Kavramı”, *Denetim Dergisi*, S: 1. 16-27.
- GALLOWAY, David (2006), *Internal Auditing: A Guide for The New Auditor*, Second edition, Institute of Internal Auditors.
- GÖNÜLAÇAR, Şener (2007). “İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler I.”, *Mali Hukuk Dergisi*, Temmuz-Ağustos. S: 130. 20-27.
- GÖSTERİCİ, Hüseyin (2006). “Kamu İç Mali Kontrol Sisteminde İç Denetimin Bağımsızlığı-Fonksiyonel Bağımsızlık”, *Vergi Dünyası*, Mart. S: 295. 177-187.
- INTOSAI (2009). *Internal Audit Independence in The Public Sector*, INTOSAI GOV 9140.
- “İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik”. *Resmi Gazete*. Sayı: 26226. Tarih: 12.07.2006.
- KAGERMAN, Henning, William KINNEY ve Karlheinz KUTING ve Claus-Peter WEBER (eds.) (2008). *Internal Audit Handbook*, Springer-Verlag Berlin Heidelberg.
- MAUTZ, Robert K. ve SHARAF, Hussein A. (1964). *The Philosophy of Auditing*, American Accounting Association, Sarasota, FL.
- MEMİŞ, M. Ünsal. (2008). “Etkin ve Başarılı Bir İç Denetim İçin Gerekli Koşullar”, *Mali Çözüm Dergisi*, Ocak-Şubat. S:85. 75-91.
- MOELLER, Robert (2009). *Brink's Modern Internal Auditing*, 7th Edition, Canada: John Wiley&Sons.
- MUTCHLER, Jane F. (2003). “Independence and Objectivity: A Framework for Research Opportunities in Internal Auditing”, in: BAILEY, Jr.A.D., A.A. GRAMLING ve S. RAMAMOORTI (Eds.), *Research Opportunities in Internal Auditig*. The Institute of Internal Auditors. 231-268.
- PRAWITT, Douglas F. (2003). “Managing the Internal Audit Function”, in: BAILEY, Jr.A.D., A.A. GRAMLING ve S. RAMAMOORTI (Eds.), *Research Opportunities in Internal Auditig*, The Institute of Internal Auditors, 171-230.

- RAMAMOORTI, Sridhar. (2003). "Internal Auditing: History, Evolution and Prospects", in BAILEY, Jr.A.D., A.A. GRAMLING ve S. RAMAMOORTI (Eds.). *Research Opportunities in Internal Auditing*, The Institute of Internal Auditors, 1-24.
- REDING, F.Kurt, Paul J. SOBEL, L. Urton ANDERSON, Micheal J. HEAD, Sridhar RAMAMOORTI, Mark SALAMASICK ve Cris RIDDLE (2009). *Internal Auditing: Assurance&Consulting Services*, 2nd Edition, The IIA Research Foundation.
- RITTENBERG, Larry E., Bradley J. SCHWIEGER and Karla M. JOHNSTONE (2008). *Auditing: A Business Risk Approach*. 8th Edition, Thomson South-Western.
- ÖNDER, M. Fahrettin (2008). *Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyum*, Ankara: Asil Yayın Dağıtım.
- ÖZEREN Baran (2000). İç Denetim Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları. <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/aras08icdenetimstandart.pdf> [02.04.2009].
- SANDAL, Ahmet (2009). "Genel Bütçeli Kuruluşlarda ve Belediyelerde Yeni Uygulanmaya Başlanan Bir Denetim: İç Denetim", *İller ve Belediyeler Dergisi*, S: 733. Mayıs. 34-42.
- SAWYER, B.Lawrence, Mortimer A. DITTENHOFER, James H. SCHEINER, Anne GRAHAM and Paul MAKOSZ (2005). *Sawyer's Internal Auditing*, 5th Edition, Florida: The Institute of Internal Auditors.
- STEWART, J. ve N. SUBRAMANIAM (2009). "Internal Audit Independence and Objectivity: A Review of Current Literature and Opportunities for Future Research", http://www.griffith.edu.au/data/assets/pdf_file/0020/140555/2009-03-internal-audit-independence-and-objectivity-a-review-of-current-literature-and-opportunities-for-future-research.pdf. [11.09.2011].
- SUNITA, S.Ahlatw. ve D. Jordan LOVE (2004). "An Examination of Internal Auditor Objectivity: In House Versus Outsourcing", *Auditing. A Journal of Practice&Theory*. Eylül, C: 23, S:2, 147-158.
- UZUN, A. Kamil (2009). "Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve İç Denetim Yaklaşımı", *Denetim Dergisi*, S: 3. <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/2010/%C4%B0%C3%A7%20Kontrol-Ali%20Kamil%20Uzun.pdf> [04.03.2010]
- YILANCI, Münevver (2006). İç Denetim, Ankara: Nobel Yayınevi.
- YILDIRIM, Murat (2005). "Uluslararası Son Gelişmeler Işığında Denetçinin Bağımsızlığı, 3568 Sayılı Yasa ve Türkiye'deki Durum", <http://www.muhasabetr.com/ozelbolum/006/> [18.05.2010].
- YILMAZ, Y. (2003). "Merkezi Hükümetin İç Denetim Standartları", *Mali Kılavuz*, Ocak-Mart, Yıl 5, S: 19, 116-121.
- ZWAAN, Laure de, Nava SUBRAMANIAM and Jenny STEWART (2008). "Enterprise Risk Management and Audit Committes: Implications for Internal Auditor Objectivity", http://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CCEQFjA-A&url=http%3A%2F%2Fwww.afaanz.org%2Fopenconf%2F2008%2Fmodules%2Frequest.php%3Fmodule%3Ddoc_proceedings%26action%3Dview.php%26a%3Daccept%2Bas%2Bpaper%26id%3D378&ei=-kShT5eLLYvP4QTmhYDqCA&usq=AFQjCNG2fK6mkK0tO3qC8-Sb3LR_p618Pg&sig2=LGHrH04qqTWNFFZ0r0guog. [03.05.2011].