

KAMU KURUMLARINDA KURUMSAL RİSK YÖNETİMİ VE RİSK ODAKLI İÇ DENETİM: İÇ DENETÇİLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA¹- II² (ENTERPRISE RISK MANAGEMENT AND RISK FOCUSED INTERNAL AUDIT IN PUBLIC INSTUTATIONS: A MODEL PROPOSAL-II)

Maşuk Cahit UYSAL*

ÖZ

Kamu İç Kontrol Standartları gereğince kamu idareleri, risklerin tanımlanması, değerlendirilmesi ve izlenmesine dair bir sistem kurmalıdırlar. Risk tanımlama faaliyetlerinin, kamu kurumlarının stratejilerinin belirlendiği planlama süreçlerine entegreli olarak yürütülmesi gerekmektedir. Risk yönetiminin kurum hedeflerine ulaşılmasında önem arz etmesi ve iç denetim birimlerinin de bu konuda danışmanlık faaliyeti yapması öngörülmektedir. Bu kapsamda çalışmanın amacı, Türkiye’de kamu kurumlarında çalışan iç denetçilerin Kurumsal Risk Yönetimi ve risk odaklı iç denetim uygulaması konusundaki farkındalıklarının tespitidir. Çalışmada genel amaç çerçevesinde gelinen noktayı teşhis etmek için konuyla ilgili temsil özelliği bulunan 8 kamu kurumunun iç denetim biriminde görev

yapan 116 iç denetçi ile yarı yapılandırılmış görüşme yapılmıştır. Veri toplama yöntemi olarak, örneklem grubuna yöneltilen ve 4 bölümden oluşan 21 açık uçlu sorulu görüşme formu kullanılmıştır. Araştırma neticesinde kamuda iç denetçilerin, iç denetim faaliyetlerini risk esaslı olarak yürüttükleri, risk yönetimi konusunda görevleri hakkında yeterli bilgi düzeyine sahip oldukları anlaşılmıştır. Kurumsal Risk Yönetimi konusunda ise kamu idarelerinde gerekli olgunluk düzeyinin henüz yakalanamadığı gözlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: İç Denetim, Kamu Yönetimi, Kurumsal Yönetim, Risk.

JEL Kodlaması: M16, M42, M48.

ABSTRACT

Public administrations must create a system to define, evaluate and monitor risks per Public Internal Control Standards. Risk defining activities must be integral to the planning processes where public administration strategies are determined. The consensus of opinion is that risk management is critical for achieving institutional objectives, and that internal audit units should conduct consulting activities in this regard. In this context, the purpose of this study is to determine the level of awareness regarding Enterprise Risk Management and risk focused internal audit practice amongst internal auditors who work in public institutions in Turkey. In the application part, to identify the present state in subject matter, semi-structured interviews are held with 116 internal auditors from 8 different public institu-

tions. As method of data collection, an interview form is used which consists of 21 open-ended questioned divided into 4 sections. The research concludes that internal auditors in public pursue their internal audit activities as risk focused, and that they have sufficient knowledge of their duties with respect to risk management. Regarding Enterprise Risk Management, it has been observed that the required level of maturity has not yet been achieved in public institutes.

Keywords: Internal Audit, Public Management, Enterprise Management, Risk.

JEL Classification: M16, M42, M48.

* Dr., Tarım Kredi Kooperatifleri Merkez Birliği, Ankara, muysal@tarimkredi.org.tr, Orcid:0000-0001-8196-0764

Yazı Gönderim Tarihi: 29.03.2018, Yazı Kabul Tarihi: 09.04.2018.

1) Bu makale, “Kamu Kurumlarında Kurumsal Risk Yönetimi ve Risk Odaklı İç Denetim: Bir Model Önerisi” adlı doktora tezinden üretilmiştir.

2) Yazının ilk kısmı (1, 2 ve 3. bölümleri) 17. sayıda yayımlanmıştır.

GİRİŞ

Günümüz toplumunun bilgi çağına geçmesiyle birlikte, kamu yönetim sistemi de yaşanan gelişmelerden ister istemez etkilenerek kendini bu sürece adapte etmek durumunda kalmıştır. Kamu yönetimi de değişmiş ve bu değişim, küreselleşme ve iletişim alanlarındaki hızlı gelişmelerle meydana gelen büyük değişimin bir parçası olmuştur. Özel sektörde meydana gelen iyi uygulama örneklerini gören vatandaşlar, kamu kurum ve kuruluşlarından da aynı yönde, topluma değer veren, şeffaf ve hesap verebilen bir kamu yönetim sistemi talebi oluşmuş ve kamu da yeni yönetim yaklaşımlarını devreye sokmak zorunda kalmıştır. Bu çerçevede Avrupa Birliği'ne (AB) üyelik hedefi doğrultusunda, AB ve uluslararası standartlar ile uyumu sağlamak üzere, kamu mali yönetimi ve kontrolü konusunda birtakım düzenlemeler yapılmıştır. Uygulanmakta olan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun yerine 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) yürürlüğe girmiştir. KMYKK ile birlikte, özel sektörde uygulanmakta olan risk yönetimi ve iç denetim kavramları, kamu sektörümüzde de uygulanmaya başlanmıştır.

4. KAMU KURUMLARININ KURUMSAL RİSK YÖNETİMİ KAPSAMINDA RİSK ODAKLI İÇ DENETİMİN FARKINDALIĞINA DAİR BİR ARAŞTIRMA

Son yıllarda birçok araştırmacı, özel ve kamu sektörü yöneticileri, KRY ve iç denetim sistemine artan ölçüde ilgi göstermeye başlamıştır. Ancak, Türkiye'deki literatür incelendiğinde yapılan çalışmaların çoğunluğunun teorik incelemelerle ortaya konulduğu gözlenmiştir. Araştırma, konumuz için var olan pratik ve akademik araştırmalara katkıda bulunacaktır ve yapılan araştırma sonuçlarıyla karşılaştırma şansı verecektir.

Uluslararası alanda modern denetim yaklaşımı olarak kabul gören iç denetimin, kamuda sağlıklı bir şekilde hayata geçirilmesi, sürdürülmesi ve kuruma değer katabilmesi için üst yönetimin iç denetimi benimsemesi

kadar, iç denetçilerin de iç denetim mesleğinin gereği olan bilgilerle donanması ve temel yetkinliğe sahip olması hayati öneme sahiptir. Risk odaklı bir yaklaşımla katma değer yaratan bir iç denetim faaliyetinin meydana getirilmesi, üst yönetim ile denetlenen birimler arasında farkındalık oluşturulmasına ve risk yönetimi süreçlerinin geliştirilmesine bağlıdır. Kurumsal yönetim ve risk yönetimi süreçlerinin yeterli ve etkin bir yolla tasarlanması ve işletilmesi konularında değerlendirme ve teklifler yapan İç Denetim Birimleri (İDB'ler), kurumlarda üst yöneticilerin idare ve hesap verme sorumluluklarının gerçekleştirilmesi için de önemli bir kaynaktır.

Yukarıda değindiğimiz hususlar doğrultusunda bu çalışmanın amacı; Türkiye'deki kamu kurumlarında çalışan iç denetçilerin KRY ve risk odaklı iç denetim uygulaması konusundaki farkındalıklarının tespitidir. Belirtilen genel amaç çerçevesinin yanında çalışmamız, kamuda iç denetim faaliyetinin risk esaslı yürütülüp yürütülmediğini değerlendirmek ve KRY'nin olgunluk düzeyini³ belirlemek, kamuda iç denetçilerin idare içinde risk yönetimi konusunda yapmaları gereken işlemleri ve yapmaları gereken görevleri yapıp yapmadıklarını anlamak, değişen ve gelişen iç denetim mesleğinin kamuda gelişimi üzerinde önemli etkiye sahip kurumların uygulamaları hakkında tüm taraflara bilgi sağlamak ve araştırma kapsamındaki kurumların iç denetim işleyişlerini belirleyerek KRY ile iç denetimin etkinliğine yönelik öneriler geliştirmeyi amaçlamaktadır.

2015 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporuna göre, Aralık 2016 itibarıyla kamu kurumlarınca 2075 iç denetçi kadrosunun ancak 960'ına atama yapılmıştır. Dolu kadro sayısının toplam kadro sayısına oranı % 46'dır. Belirtilen 960 iç denetçi, araştırma evrenimizi oluşturmaktadır. Araştırma örneklem grubundaki 8 kamu idaresinde görev yapan toplam 116 iç denetçi ile sınırlıdır. Araştırma evrenimizi oluşturan iç denetçilerden çalışma grubu belirlenirken, seçili kamu kurumlarının personel yapısı, bütçesi ve iç denetçi sayısı gibi özellikler dikkate alınarak kamu kurumlarının büyüklüğü, İDB Başkanlığının bulunması, Genel bütçe, belediye idaresi ve üniversite ayrımına dikkat edilerek kurumsal çeşitliliğin sağlanması, KRY uygu-

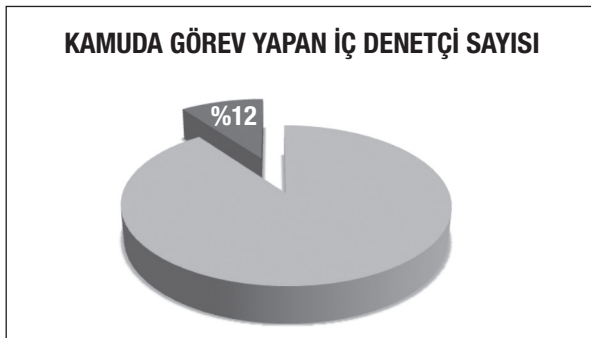
3) Kurumsal risk yönetimi olgunluk düzeyi, kurumun riskleri konusundaki farkındalığı ve bunları yönetebilme derecesini ifade eder. Kurumun risk yönetim sisteminin stratejiler, süreçler, çalışanlar, teknoloji ve iletişim açısından incelenmesi ile belirlenebilir (Sobel, 2011: 12-13).

lamasının yapılması, iç denetim standartlarına uyulması, stratejik planın olması, iç kontrol eylem planının olması özellikleri göz önüne alınmıştır.

Bu uygulama çalışmasında veri toplama yöntemi olarak konumuzun içeriğine, görülecek kişilere ve inceleyeceğimiz olgulara göre yarı yapılandırılmış görüşme türü seçilmiştir. Yarı yapılandırılmış görüşme yönteminin kullanılmasının nedeni ise, daha sistematik ve karşılaşabilir bilgi sunmasıdır. (Karasar, 1999: 165). Görüşme soruları, konuyla ilgili daha önce yapılmış çalışmalardan ve iç denetçilerden faydalanılarak oluşturulmuştur. Görüşme formu hazırlanırken, katılımcıların kolay anlayabileceği, farklı türden sorular yazılarak odaklı sorular oluşturulmuş ve mantıklı bir biçimde düzenlenmiştir. Sorular, iç denetim faaliyetinin risk esaslı olarak yürütülüp yürütülmediğini değerlendirmeye, KRY'nin uygunluk düzeyini belirlemeye, iç denetçilerin idare içinde risk yönetimi konusunda yapmamaları gereken işlemleri yapıp yapmadıklarını anlamaya ve iç denetçilerin idare içinde risk yönetimi konusunda yapmaları gereken görevleri yapıp yapmadıklarını anlamaya yönelik olmak üzere 4 bölümden oluşan 21 açık uçlu sorudan oluşmaktadır. Açık uçlu sorular, bilinmeyenleri keşfe dönüktür. Kişilerin fikirlerinin ve düşüncelerinin detaylarıyla öğrenilmesinde etkilidir. Ayrıca, açık uçlu sorularla, hakkında çok az bilgi bulunan konularda kapsamlı ve detaylı bilgi almak hedeflenir (Böke vd. 2011: 236).

Araştırmaya tüm iç denetçilerin dahil edilmesinin ulaşım, zaman ve maliyet açısından zorluğu ortadadır. Dolayısıyla İç Denetim Birimi Başkanlığını kurmuş olan ve ulaşma imkânı bulduğumuz kurumların iç denetçileri ile görüşmeler yapılmıştır.

Şekil 2. Görüşme Yapılan İç Denetçilerin Kamuda Görev Yapan İç Denetçilere Oranı



Araştırma konumuzun eksenini KRY ile risk odaklı iç denetim oluşturduğu için, ayrıca KRY konusunda kamu kurumlarının üst yönetimleri ile ilgili birim ve personeline yeterli farkındalığın henüz oluşmamış olabileceği düşüncesiyle, uygulamamızda İDB'si bulunan kurumların iç denetçileri kapsama alınmıştır. İDB'si bulunan 8 kamu idaresinde değerlendirilmeye alınan 116 iç denetçinin görev yapan toplam 960 kamu iç denetçisine oranı Şekil 2'de gözüktüğü gibi % 12'dir.

4.1. Demografik Özelliklere Ait Bulgular

Araştırmamıza katılan iç denetçilerin demografik özelliklerine yönelik bulgular aşağıdaki tabloda özetlenmiştir;

Tablo 3: Görüşmeye Katılan İDB İç Denetçilerinin Cinsiyetlerine Göre Dağılımı

	Kişi Sayısı	Yüzde (%)
Kadın	31	27
Erkek	85	73
Toplam	116	100

Araştırmaya katılanların, Tablo 3'de görüldüğü gibi, yaklaşık % 73'ü erkek, % 27'si bayandır. Araştırma katılımcılarının eğitim düzeyinin yüksek olması katılımcıların kurumlarında gerçekleştirilen uygulamalara yakınlıkları ve farkındalıkları ile verdikleri bilgilerin güvenilirliği bakımından önem arz etmektedir. Ayrıca KRY ve iç denetim kavramları lisans seviyesindeki eğitimle birlikte alındığı düşünüldüğünde, görüşmelere cevap verenlerin bu kavramları bildiği ve buna göre sağlıklı cevap verdiği düşünülebilir.

Tablo 4: Görüşme Yapılan Kamu İdarelerinin Dağılımı

	Kurum Sayısı	Yüzde (%)
Özel Bütçe	1	13
Mahalli İdare	1	13
Genel Bütçe	5	61
Sosyal Güvenlik Kurumu	1	13
Toplam	8	100

Bu çalışmadaki genel olarak kamu idarelerinin ayrımında, yapılan sınıflandırma esas alınmıştır. Araştırmaya katılan kurumların yaklaşık % 61’i genel bütçe, % 39’u mahalli idare, Sosyal Güvenlik Kurumu ve özel bütçeli idarelerden oluşmaktadır.

Tablo 5: Görüşme Yapılan İDB İç Denetçilerinin Kamu İç Denetim Sertifika Dereceleri

Sertifika Düzeyi	Tüm İç denetçiler		Araştırmaya Katılan İç Denetçiler	
	Kişi Sayısı	Yüzde (%)	Kişi Sayısı	Yüzde (%)
A1	409	42	34	29
A2	305	32	37	32
A3	210	22	31	27
A4	36	4	14	12
Toplam	960	100	116	100

Kamuda görev yapan iç denetçilerin sertifika derece bilgilerine baktığımız zaman bunların 36’sının A4, 210’unun A3, 305’inin A2 ve 409’unun A1 derecesi sertifikasına sahiptir. (İDKK, 2016: 36). Araştırmamıza dâhil olan İDB’lerde görev yapan iç denetçilerin kamu iç denetim sertifika dereceleri incelediğinde iç denetçilerin % 12’sinin A4, % 27’sinin A3, % 32’sinin A2 ve % 29’unun A1 derecesi sertifikaya sahip olduğu görülmüştür. Araştırmamıza katılan iç denetçilerin sertifika dereceleri, fiilen çalışmakta olan iç denetçilerin kamu iç denetim sertifika dereceleri paralellik arz ettiği görülmektedir.

Tablo 6: Görüşme Yapılan İDB İç Denetçilerinden Uluslararası Sertifikaya Sahip Olanlar

	Kişi Sayısı	Yüzde (%)
Uluslararası Sertifikalı Olanlar	58	50
Uluslararası Sertifikası Olmayanlar	58	50
Toplam	116	100

Çalışmamıza katılan kamu iç denetçilerinde uluslararası sertifikaya sahip olanlar % 50 oranındadır. Bu doğrultuda görüşmemize katılan iç denetçilerin, iç denetim görev ve sorumluluğunun bilincinde olduklarını belirtebiliriz. Diğer yandan, kamu sektöründe 183 “Sertifikalı Kamu Denetçisi”, 5 “Sertifikalı İç De-

netçi” ve 5 “Sertifikalı Kontrol Öz Değerlendirme” sertifikası olmak üzere toplam 193 uluslararası sertifikaya sahip kamu iç denetçisi mevcuttur. (İDKK, 2016: 36). Araştırmamıza uluslararası sertifikası bulunan kamu iç denetçilerinin % 30’unun katıldığı ve bunun önemli bir oran olduğu görülmektedir.

4.2. Kamu Kurumlarının Risk Yönetimi ve İç Denetim İlişkisine Dair Bulgular

a) İç denetim faaliyetlerinin risk esaslı yürütülüp yürütülmemesine ilişkin yöneltilen ilk 4 soru, olması gereken durum ve alınan cevaplar aşağıda belirtilmiştir.

Soru 1: Kurumunuzda iç denetim plan ve programları risk esaslı olarak yapılıyor mu?

Olması gereken durum 1: Bir kurumun tüm iş ve işlemlerini kapsayan denetim evreninde süreçler risk açısından puanlandırılarak yüksek riskli alanlar denetim programına alınması gerekir. Plan ve programlar yapılırken İç-Den yazılımı kullanılmaktadır. Programa bilgiler girildikten sonra çıktı İDB başkanı tarafından onaylanması suretiyle iç denetim plan ve programları risk esaslı olarak yapılmaktadır. Risk esaslı iç denetim planları, iç denetim strateji belgesi, üst yönetici ve birim yöneticilerinin görüşleri ve önceki denetimlerin sonuçları göz önünde bulundurularak gelecek üç yıllık döneme ilişkin faaliyetleri içerecek şekilde hazırlanmaktadır ve planlama döneminden bir ay önce üst yöneticinin onayına sunulmaktadır. İç denetim programı, en fazla bir yıllık dönem olmak üzere İDB tarafından hazırlanmaktadır ve program döneminden bir ay önce üst yöneticinin onayına sunulmaktadır (İDKK, Erişim Tarihi: 11.06.2017).

Alınan cevaplar 1: 116 kamu iç denetçisinin hepsi iç denetim plan ve programlarının risk esaslı olarak yapıldığını belirtmiştir. Risk esaslı iç denetimin plan ve programı yapma oranını % 100 olarak ifade edebiliriz.

Üçten fazla iç denetçisi bulunan tüm kamu kurumlarında İDKK’nın belirlediği İç-Den yazılımı kullanılmaktadır. Görüşme yaptığımız tüm İDB’lerce, Kamu İç Denetim Rehberinde de belirttiği gibi, risk parametreleri kullanılarak plan ve programlar yapıldığı belirtilmiştir. Bu doğrultuda üç yıllık iç denetim planı ile yıllık iç denetim programı her yıl Aralık ayında yapılarak üst yöneticiye onaylatıldıkları, plan ve programlar

yapılırken İç-Den adlı yazılımı kullandıkları, yazılımı kullanırken daha önceden denetlenecek süreçlerin tamamını ve bu süreçlere ilişkin faktörleri İç-Den'e girdiklerini belirtmişlerdir. İlgili İDB'lerce birimlere denetim isteyip istemedikleri ve üst yöneticilerine hangi süreçlerin denetimi isteniliyorsa bu hususlar da İç-Den'e girilerek denetim programı oluşturulduğu ve üst yöneticilerine onaylatıldığı görülmüştür.

Soru 2: Bir denetim faaliyetini yürütürken, denetleyeceğiniz alanları risk esaslı olarak belirliyor musunuz?

Olması gereken durum 2: İç denetçiler denetleyecekleri süreç ve alt süreçleri, denetimin ön çalışma aşamasında "Denetim Gözetim Sorumlusu"nun da katılımıyla risk esaslı değerlendirmeye tabi tutmakta ve bireysel çalışma planlarını bu değerlendirmeye göre yapmaktadırlar. Denetimi süresi içerisinde tamamlayacak şekilde İDB başkanının onayı ile düşük riskli süreçlerin denetiminden vazgeçebilmektedirler. Böylece yüksek riskli süreçlerin ele alınması suretiyle denetlenecek alanlar risk esaslı olarak belirlenmektedir.

Alınan cevaplar 2: 116 kamu iç denetçisinin hepsi bireysel iç denetim programlarını risk esaslı olarak yürüttüklerini belirtmiştir. Tıpkı risk esaslı iç denetimin plan ve programı hazırlamada olduğu gibi, risk esaslı bireysel iç denetim programı hazırlama oranını da % 100 olarak ifade edebiliriz.

Çalışma grubundaki iç denetçiler denetim faaliyetinin ön çalışma safhasında, İDB'ler iç denetime başlamadan önce denetlenecek süreç ve/veya alt süreçlerle ilgili bilgi toplama aşamasında mikro risk analizi yaparak o süreçlerle ilgili riskleri belirlediklerini ifade etmişlerdir. Bu konuda bir bakanlığın iç denetçileri, ilaveten özellikle bilişim teknolojileri ve usulsüzlük risklerini ele aldıklarını belirtmiştir.

Soru 3: Bir denetim faaliyetini yürütürken, denetleyeceğiniz alanları neye göre belirlediğinizi de ayrıca dokümanete ediyor musunuz?

Olması gereken durum 3: Denetlenecek alandaki yönetici ve görevliler ile yapılan anketler, görüşmeler, alınan notlar çalışma kâğıtları düzenlenmek suretiyle tespit edilmelidir. Risk Kontrol Matrisi düzenlenmeli ve matris denetim gözetim sorumlusu tarafından onaylanmalıdır. Böylece riskli lokasyonların dokümanete edilmesi yoluyla oluşturulan bireysel çalışma

planları da İDB başkanı tarafından onaylanması, aksi takdirde denetime başlanmaması gerekmektedir.

Alınan cevaplar 3: 116 kamu iç denetçisinin hepsi, denetleyecekleri alanları nasıl belirlediklerini dokümanete ettiklerini ifade etmişlerdir. Denetlenecek alanların neye göre belirlendiğinin dokümanete edilme oranını % 100'dür. Bir bakanlığımızın iç denetçileri tarafından, ilave olarak, denetlenecek alanların kapsamının belirlenmesine yönelik çalışmaların da ayrıca dokümanete edildiği belirtilmiştir.

Soru 4: Yaptığınız denetimlerde, ilgili faaliyet veya sürecin risk yönetimi ve kontrol işlemlerinin yeterliliğini ve etkinliğini dikkate alıyor musunuz?

Olması gereken durum 4: Denetlenen sürecin risk kütükleri olmalı ve burada yer alan riskler için ön görülen kontroller değerlendirilmektedir. Risklerin doğru tespit edilip edilmediği ve bu risklere ilişkin kontrollerin yeterli olup olmadığı iç denetçiler tarafından sahada testlerle değerlendirilip dokümanete edilmemelidir.

Alınan cevaplar 4: Bir bakanlığın 13 iç denetçi hariç, diğer 103 kamu iç denetçisi, yaptıkları denetimlerde ilgili faaliyet veya sürecin risk yönetimi ve kontrol işlemlerinin yeterliliğini ve etkinliğini dikkate aldıklarını söylemişlerdir. Dolayısıyla denetimlerde risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin dikkate alınma oranı % 89 olarak tespit edilmiştir.

Bu kurumlardaki iç denetçiler, denetime başlamadan risk kontrol matrisi oluşturmakta, ilgili süreçler hakkında birimler tarafından tespit edilmiş riskler olup olmadığı ve birimlerin yapmış olduğu kontrol faaliyetleri öğrenilerek matrise kaydedildiği anlaşılmıştır.

Risk yönetimi ve kontrol işlemlerinin yeterliliğini değerlendiremediğini ifade eden denetçiler, idarelerinde kontrol süreçleri ve risk yönetimi konularının tam oluşturulmadığı bu yüzden klasik denetim yapmak durumunda kaldıklarını belirtmişlerdir.

b) Kurumsal risk yönetiminin olgunluk düzeyini belirlemeye yönelik sonraki 7 soru, olması gereken durum ve alınan cevaplar aşağıda belirtilmiştir.

Soru 5: KRY'nin etkin bir şekilde kurum genelinde uygulanması konusunda üst yönetim yeterli istek ve çabayı gösteriyor mu?

Olması gereken durum 5: Yapılan farkındalık eğitimlerine destek olmak ve risk haritası oluşturma girişimlerine katkılar vermek suretiyle, KRY Sistemlerinin oluşturulması ve uygulanması konularında üst yönetim etkin bir çabalar göstermelidirler.

Alınan cevaplar 5: Bir bakanlığın 25 iç denetçi hariç, diğer 91 kamu iç denetçisi, KRY'nin etkin bir şekilde kurum genelinde uygulanması konusunda üst yönetim yeterli istek ve çabayı gösterdiğini belirtmişlerdir. Dolayısıyla kurumlarda üst yönetimin, KRY'nin etkin bir şekilde kurum genelinde uygulanması konusunda yeterli istek ve çabayı gösterme oranının % 78 olduğu anlaşılmıştır.

Soru 6: Kurumunuzda risk belirleme çalışmaları yapılıyor mu?

Olması gereken durum 6: Kurumlar kendi faaliyetlerine göre risk kriter modeli meydana getirmeli ve buna göre risklerini belirlemelidirler. Stratejik planların hazırlanması sırasında, çalıştaylar yoluyla risk yönetimi ile iç kontrol eğitimlerinin verilebilir. Risk belirleme çalışmaları yapılırken her birim yöneticisi tarafından hazırlanan risk kontrol eylem planı SGB'ye gönderilmesi gerekir.

Alınan cevaplar 6: İki genel bütçeli kurumun 17 iç denetçisi hariç, diğer 99 kamu iç denetçisi kurumlarında risk belirleme çalışmalarının yapıldığını bildirmişlerdir. Dolayısıyla kurumlarda % 85 oranında risk belirleme çalışması yapıldığını ifade edebiliriz.

Soru 7: Kurumunuzda risk izleme veya takip çalışmaları yapılıyor mu?

Olması gereken durum 7: Risklerin izlenmesi risk izleme komisyonları tarafından yapılmalıdır. İç denetçiler bu konuda denetim esnasında danışmanlık faaliyeti verir. Ayrıca SGB'ler de risk kontrol eylemlerini izler.

Alınan cevaplar 7: Dört genel bütçeli idareden toplam 49 iç denetçi hariç, diğer 67 kamu iç denetçisi kurumlarında risk izleme çalışmalarının yapıldığını belirtmiştir. Bu durum kamuda risk izleme çalışmalarının % 58 oranında yapılmakta olduğunu göstermektedir. Ancak idarelerinde risk izleme çalışması yapıldığını belirten iç denetçilerin hemen hemen %50'si yapılan çalışmaların etkin olmadığını belirtme gereği duymuşlardır. Dolayısıyla doğru tespit, kamu kurumla-

rında risk izleme veya takip çalışmalarının yeterince ve gereği gibi yapılmadığı şeklinde olacaktır.

Soru 8: Kurumunuzda risk yönetim süreçlerine dair İDB/iç denetçiler tarafından güvence veriliyor mu?

Olması gereken durum 8: İç denetçilerin spesifik olarak yaptıkları denetimler sonucunda ilgili süreçlere ilişkin güvence vermesi, vermemesi durumunda da gerekçesini açıklaması, ayrıca İDB'ler tarafından belirli dönemler halinde kurumlarının risk yönetim süreçlerini üst yöneticilerine raporlaması gerekir.

Alınan cevaplar 8: Araştırmaya katılan 42 iç denetçi kurumlarındaki risk yönetim süreçlerine güvence verdiklerini, 74 iç denetçi de vermediklerini belirtmişlerdir. Dolayısıyla kamuda iç denetçiler tarafından risk yönetim süreçlerine % 64 oranında güvence verilmediği sonucuna varılabilir.

Soru 9: İdarenizde KRY konusunda iç denetçiler danışmanlık görevi yürütüyor mu?

Olması gereken durum 9: Danışmanlık faaliyeti iç denetimin asli fonksiyonlarından biri olmakla beraber, özellikle KRY konusunda da iç denetçilerin, yaptıkları denetimler sırasında, eğitim çalışmalarıyla, bilgilendirme toplantılarıyla, izleme faaliyetleriyle ve özel raporlama yöntemleriyle danışmanlık yapmaları gerekir.

Alınan cevaplar 9: Bir genel bütçeli idarenin 6 iç denetçisi hariç, diğer 110 kamu iç denetçisi idarelerinde KRY konusunda danışmanlık görevi yürüttüklerini bildirmiştir. Dolayısıyla kamu kurumlarında KRY konusunda iç denetçilerin danışmanlık görevini yerine getirme oranını % 95 olarak belirtebiliriz.

Ayrıca bu konuda bazı iç denetçiler, kurumlarında risklerin takibiyle ilgili özel otomasyon sistemi kurulduğu belirtmişlerdir.

Soru 10: Kurumunuzda İDB/iç denetçiler tarafından risk yönetimi süreçleri değerlendiriliyor mu?

Olması gereken durum 10: İç denetçilerin denetledikleri süreçlerle ilgili olarak, Kamu İç Kontrol Standartları içerisinde yer alan risk değerlendirme birleşenleri kapsamında, risk kütüklerini değerlendirilmesi gerekir.

Alınan cevaplar 10: 116 kamu iç denetçisi kurumlarında risk yönetim süreçlerini değerlendirdiklerini belirtmiştir. Bu doğrultuda kamu kurumlarında İDB/

iç denetçiler tarafından risk yönetim süreçlerinin % 100 oranında değerlendirildiğini söyleyebiliriz.

Soru 11: Kurumunuzun ana risklerinin raporlanması İDB/iç denetçiler tarafından değerlendiriliyor mu?

Olması gereken durum 11: Süreçlere ait ana riskler kurum tarafından belirlenmiş ise, bunların üst yönetime ilgili birimler tarafından gereği gibi raporlanıp raporlanmadığı hususunun iç denetçiler tarafından denetim raporları ile üst yönetime bildirilmesi gerekir

Alınan cevaplar 11: Bir genel bütçeli idarenin 8 iç denetçisi hariç, diğer 108 iç denetçi kurumlarında iç denetçiler tarafından ana risklerin değerlendirilmediğini söylemiştir. Dolayısıyla iç denetçiler tarafından denetimler sırasında % 93 oranda ana risklere ait raporlamaların değerlendirildiği anlaşılmaktadır.

c) İç denetçilerin idare içinde risk yönetimi konusunda yapmamaları gereken işlemleri yapıp yapmadıklarını anlamaya yönelik sonraki 5 soru, olması gereken durum ve alınan cevaplar aşağıda belirtilmiştir:

Soru 12: Kurumunuzda İDB/iç denetçiler, risk yönetimi sürecinin düzenlenmesi görevini üstleniyorlar mı?

Olması gereken durum 12: Bu görev iç denetçilere ait değildir. Risk yönetiminin düzenlenmesi üst yönetim tarafından yapılmalıdır. İç denetçiler bu konuda, komisyonlarda gözlemci ve danışmanlık işlevlerinde bulunabilirler.

Alınan cevaplar 12: Bir kamu kurumunun 13 iç denetçisi hariç, diğer 103 iç denetçi risk yönetim sürecinin düzenlenmesi görevini üstlenmediklerini, bu konulardaki eğitim çalışmaları ile çalıştaylara katıldıklarını belirtmişlerdir. Dolayısıyla risk yönetimi sürecinin düzenlenmesi görevini iç denetçilerin % 89 oranında üstlenmediğini ifade edebiliriz.

Soru 13: Kurumunuzda İDB/iç denetçiler, riskler üzerine yönetim güvencesi veriyorlar mı?

Olması gereken durum 13: Bu konu üst yönetimin görevi olup iç denetçiler bu konuda denetim ve danışmanlık boyutunda rol oynaması gerekir.

Alınan cevaplar 14: Araştırmamıza katılan 116 iç denetçinin hepsi, % 100 oranla, denetledikleri alanlarla ilgili genel denetim görüşü verdiklerini, yönetim güvencesi vermediklerini ifade etmiştir.

Soru 14: Kurumunuzda İDB/iç denetçiler, risklere karşı alınacak aksiyonların belirlenmesi görevini üstleniyorlar mı?

Olması gereken durum 14: Risklere karşı alınacak aksiyonların belirlenmesi, iç denetçilerin görevi olmayıp yönetimin görevidir. İç denetçiler bu hususta alınması öngörülen aksiyonların alınıp alınmadığını değerlendirirler.

Alınan cevaplar 14: Bir kamu kurumunun 13 iç denetçisi hariç, diğer 103 iç denetçi risklere karşı alınacak önlemler konusunda sürecin içinde olmadıklarını belirtmiştir. Bu doğrultuda kamu kurumlarında İDB/iç denetçilerin risklere karşı alınacak aksiyonların belirlenmesi görevini % 89 oranında üstlenmediklerini belirtebiliriz.

Soru 15: Kurumunuzda İDB/iç denetçiler, kurumun risk iştahının belirlenmesi görevini üstleniyorlar mı?

Olması gereken durum 15: Risk iştahı, riskin düşürülmesi için yapılacak harcamanın, kalıntı (bakiye) riskten daha yüksek olmasını ifade eder. Kurumların risk iştahı seviyesinin belirlenmesi üst yönetimin ve harcama biriminin görevidir. İDB bu konuda danışmanlık görevleri üstlenirler.

Alınan cevaplar 15: Araştırmamıza katılan 116 iç denetçinin hepsi % 100 oran ile risk iştahların belirlenmesi görevini üstlenmediklerini, danışmanlık ve görüş bildirme şeklinde rol aldıklarını belirtmiştir. Bu doğrultuda kamu kurumlarının İDB/iç denetçilerinin kurumlarının risk iştahlarının belirlenmesi görevini üstlenmediğini söyleyebiliriz.

Soru 16: Kurumunuzda İDB/iç denetçiler, risk yönetiminin sorumlusu olmak gibi roller üstleniyorlar mı?

Olması gereken durum 16: Risk yönetiminde sorumluluk SGB'lere ve yönetime aittir; denetime böyle bir rol verilmesi onun bağımsızlığını bozar. Tespit edilen riskler ile ilgili iç denetçiler sadece danışmanlık ve denetim görevi üstlenirler.

Alınan cevaplar 16: Araştırmamıza katılan 116 iç denetçinin hepsi, % 100 oranla, risk yönetim sorumlusu rolü üstlenmediklerini ifade etmişlerdir.

d) İç denetçilerin idare içinde risk yönetimi konusunda yapmaları gereken görevleri yapıp yapmadıklarını anlamaya yönelik son 5 soru, olması gereken durum ve alınan cevaplar aşağıda belirtilmiştir:

Soru 17: Kurumunuzda İDB/iç denetçiler, risklerin belirlenip değerlendirilmesinin kolaylaştırılması rolünü üstleniyorlar mı?

Olması gereken durum 17: İDB/iç denetçiler, SGB'ler ile koordinasyon içerisinde, birimlerce riskler belirlerken yapılan toplantılara katılmak suretiyle risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesini kolaylaştırma rolünü yerine getirmelidirler.

Alınan cevaplar 17: iki kurumun 8 iç denetçisi hariç diğer 108 kamu iç denetçisi % 93 oranı ile kurumlarında risklerin değerlendirilmesinin kolaylaştırıcılık rolünü üstlendiklerini belirtmiştir. Bu doğrultuda kamu kurumlarında İDB/iç denetçiler risklerin belirlenip değerlendirilmesinin kolaylaştırılması rolünü üstlendiklerini diyebiliriz.

Soru 18: Kurumunuzda İDB/iç denetçiler, risklere dair yönetime rehberlik ediyor mu?

Olması gereken durum 18: İç denetçiler, yaptıkları denetimler ve danışmanlık faaliyetleri ile bu konuda yönetim nezdinde farkındalık oluşturmaları gerekir.

Alınan cevaplar 18: Bir kurumun 2 iç denetçisi hariç 114 kamu iç denetçisi % 98 oranla risklere dair yönetime rehberlik ettiklerini belirtmiştir.

Soru 19: Kurumunuzda İDB/iç denetçiler, KRY faaliyetlerinin uyumlu hale getirilmesi görevini üstleniyorlar mı?

Olması gereken durum 19: KRY faaliyetlerinin uyumlu hale getirilmesi konusunda iç denetçiler rehberlik ya da danışmanlık yapması gerekmektedir.

Alınan cevaplar 19: Bir bakanlığın 15 iç denetçi hariç, diğer 101 kamu iç denetçisi, % 87 oranla, icracı olarak görev yapmadan, bu görevi üstlendiklerini belirtmiştir.

Soru 20: Kurumunuzda İDB/iç denetçiler riskleri konsolide olarak raporluyorlar mı?

Olması gereken durum 20: İDB/iç denetçilerin belirli dönemler halinde kurumsal riskleri konsolide ederek üst yönetime raporlaması gerekir.

Alınan cevaplar 20: bir kurum, bir üniversite ve iki bakanlıktan olmak üzere 38 iç denetçi hariç diğer 78 iç denetçi % 67 oranla kurumlarında riskleri konsolide olarak raporlamadıkları belirtmişlerdir.

Soru 21: Kurumunuzda İDB/iç denetçiler, KRY siste-

minin devam ettirilmesi ve geliştirilmesi rolünü/görevini yerine getiriyorlar mı?

Olması gereken durum 21: KRY sistemi oluşturulması ve gelişimin sağlanması konusunda katkı sağlamak, iç denetim mesleğinin esas görevleri arasındadır.

Alınan cevaplar 21: Bir kurumun 2 iç denetçisi hariç diğer 114 kamu iç denetçisi, % 98 oranla KRY sisteminin oluşması ve geliştirilmesi rolünü yerine getirmeye çalıştıklarını belirtmiştir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Kamu yönetiminde son yıllarda yaşanan gelişmelere paralel olarak, iç denetim faaliyetlerine verilen önem artmıştır. KRY anlayışı, güvencenin teminatı olarak iç denetimi görmektedir. Ancak risk denilince, kamudaki bazı üst yöneticiler iç denetçileri sigortacı gibi düşünmektedir. Çalışmamız göstermiştir ki İDB'ler, bu konuda yönetimi teşvik eden, bilgi ve tecrübeleriyle danışmanlık hizmeti sunan birimlerdir. Türkiye'de kamu kurumlarında risk kavramını gündeme getiren ilk İDB'ler olmuştur, ancak risklerin yönetimi sürecinde İDB'ler pozisyonları gereği aktif rol alamamaktadırlar. Risk yönetimi konusunda başlatılan çalışmalar ise, ağır aksak yürümektedir. İç denetçiler, yaptıkları denetim ve danışmanlık faaliyetleri kapsamında, yöneticilerin ve çalışanların risk yönetimi süreçlerinde aktif rol almaları konusunda raporlamalarda bulunmaktadırlar, ancak kurumsal farkındalığın yeteri boyutta olmaması nedeniyle sonuç istenilen seviyede olamamaktadır. Kurumlarda risk yönetimi konusunda (bazı kamu kurumlarında yeni oluşturulmuş olan Risk Yönetimi Birimlerinde), belli bir çalışma tecrübesine sahip iç denetçilerin görev almalarının teşvik edilmesi, en azından farkındalığın temini açısından faydalı bir adım olabilecektir. Zira KRY konusu, dünyada iç denetçilikten yönetici pozisyonuna geçirilen kişiler tarafından yürütülürken, ülkemizde alt görevlerdeki uzmanlarca götürülmeye çalışılmaktadır.

Öte taraftan araştırmamıza göre, kamuda üst yönetim kademesinde henüz tam anlamıyla KRY yaklaşımı uygulamalarına destek veren bir bilinç oluşmadığı ve personelin konuyla ilgili yeterli eğitiminin olmadığı anlaşılmaktadır. Çalışma sonuçları göstermiştir ki; KRY, kurumlarda İDB'ler, SGB'ler ve hizmet birimleri

bünyesinde parçalı bir yapıda yürütülmektedir. CO-SO-KRY'ye göre iç denetim, KRY sisteminin izleme boyutunda yer almasına rağmen, kamu kurumlarında KRY'nin iç denetimin bir görevi gibi görüldüğü gözlemlenmiştir. Kurumlarda, risk yönetiminin her birimin kendi görevi olduğu yönünde, İDB'lerin sadece danışmanlık ve izleme hizmeti yapabileceğine dair farkındalık oluşturulması gerekmektedir. Mevcut durumda, kısa vadede KRY konusunda kamu sektöründe bir gelişme olmayacağını anlaşılmaktadır. Çalışmanın diğer sonuçlarını ise aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

- KRY, idarelerde karar alma süreçlerinin bir parçası haline getirilmelidir, yoksa anlamsız yeni iş yükü oluşturmaktan öteye geçememektedir.
- İç denetim ve risk yönetim fonksiyonları kamu sektörüne, özel sektörden geçmiş uygulamalardır. Kamu sektöründe kamu yararı söz konusudur, özel sektörde ise kâr sağlama amacı vardır. Kamuda kamu yararı gözetildiği için, süreçlerin yönetiminde emirleri en hızlı şekilde yerine getirmek, risklerin göz ardı edilmesine neden olmakta, bu nedenle çoğu kez risk yönetimi yerine kriz yönetimi uygulanmaktadır. Dolayısıyla kamu yararının ölçülebilir, şeffaf ve hesap verilebilir hale getirilmesi gerekir.
- Kurumlarda risk yönetimini hizmet birimlerinin üstlenmesi ve iç denetimin, hem üst yönetim hem de harcama birimleriyle iletişim içinde çalışması sağlanmalı ve bu şekilde sonradan geri dönülmez hataların oluşması minimuma indirilmelidir.
- Kamu kurumlarında, işleyen bir KRY sistemi ve iç kontrol eylem planının olması, iç denetimin etkinliğini ve verimliliğini artıracaktır. Özel sektörde dahi az sayıda firmanın başarı ile uyguladığı KRY'nin, kamuda uygulanabilmesi için çok özel gayret gösterilmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda kamu kurumlarında öncelikle COSO-KRY'ye uygun, yazılı-sistemik-işleyen bir KRY sistemi ve iç kontrol eylem planı oluşturulmalıdır. İIA'nin rehberinde belirtildiği şekilde, kurumlarda ISO 31000-Risk Yönetimi'nin hayata geçirilip yaygınlaştırılması faydalı olacaktır.
- İDB'ler arasında iletişimi sağlamak için, 2017-2019 Dönemi Kamu İç Denetim Strateji Belge-

si'nde de belirtildiği gibi, iç denetim faaliyetlerinin etkili bir şekilde uyumlaştırılması ve koordine edilmesi sağlanmalıdır.

Kaynakça

- Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Seri: IV, No: 56), 30.12.2011 Tarih ve 28158 Sayılı RG.
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 24.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı RG.
- 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu, 19.10.2005 Tarih ve 25983 (Mük.) Sayılı RG.
- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 13.01.2011 Tarih ve 27846 Sayılı RG.
- AKTAŞ, B. (2015). s. 103-108, (Ed.) DOĞANAY, R. ve MEYDANLI M.A. Kamu İdarelerinde Daha Etkili Bir Yönetim İçin Nasıl Bir İç Denetim? Konferansı, 24 Eylül 2014, TBMM Basımevi, Ankara.
- ARCAGÖK, M.S. ve ERÜZ, E. (2006). Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara.
- ARSLAN, I. (2008), "Kurumsal Risk Yönetimi", MB Strateji Geliştirme Başkanlığı, Uzmanlık Tezi, Ankara.
- BAĞBAŞLIOĞLU, A. (2006). "1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Karşılaştırılması", s. 23, (Ed.) KARAASLAN, E. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları, Yayın No: 11, Ankara.
- Başbakanlık (Hazine Müsteşarlığı), 2015 Yılına ait Genel Yatırım ve Finansman Programının Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esasların Belirlenmesine Dair Tebliğ, 15.01.2015 Tarih ve 29237 Sayılı RG.
- BDDK, Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmelik, 08.02.2001 Tarih ve 24312 Sayılı RG.
- BDDK, Bankalarca Yıllık Faaliyet Raporunun Hazırlanmasına ve Yayınlanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 01.11.2006 Tarih ve 2633 Sayılı RG.
- BDDK, Bankaların Kurumsal Yönetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik, 09.06.2011 Tarih ve 27959 Sayılı RG.
- BDDK, Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik, 28.06.2012 Tarih ve 28337 Sayılı RG.
- Bodrum Belediyesi Strateji Geliştirme Müdürlüğü (2015). "İç Kontrol Eylem Planı", <http://bodrum.bel.tr/ckfinder/userfiles/files/BODRUM-BELEDIYESI-IC-KONTROL-EYLEM-PLANI-2105.pdf>, (Erişim Tarihi: 16.06.2016).

- 15) BÖKE, K. vd. (2011). Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri, Alfa Yayıncılık, İstanbul.
- 16) BÜMKO İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi (2008). "2007 Yılı Faaliyet Raporu", <https://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/3643,2007faaliyetraporupdf.pdf?0>, (Erişim Tarihi: 09.05.2017).
- 17) CANDAN, E. (2010). 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Eğitim Sunumu, Cumhurbaşkanlığı Genel Sekreterliği Araştırma ve Eğitim Müdürlüğü Hizmet İçi Eğitim Programı, Ankara.
- 18) CANGÜLER, O. vd. (2010), Sorularla BASEL III, BDDK Risk Yönetimi Dairesi, Ankara.
- 19) COSO, (2004) Enterprise Risk Management – Integrated Framework, Executive Summary.
- 20) GÜNEŞ, Ş. ve TEKER, S. (2008). "Türk Enerji Sektöründe Kurumsal Risk Yönetimi Farkındalığı", Doğu Üniversitesi Dergisi, 11 (1): 68.
- 21) GÜNEŞ, Ş. (2009). "Kurumsal Risk Yönetimi ve Türkiye'de Farkındalığına İlişkin Bir Uygulama", İstanbul Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- 22) GÜRDAL, T. ve ÇIPLAK, V. (2014). "Kamu Kesiminde İç Denetimin Etkinliği", Kamu Maliyesinde Denetim içinde, Sempozyum Bildirileri, 29. Türkiye Maliye Sempozyumu, Sakarya Üniversitesi Maliye Bölümü, Antalya.
- 23) İDKK (2008). "İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Dairesi 2007 Yılı Faaliyet Raporu", <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Faaliyet%20Raporlari/IcDenetimMerkeziUyumlastirmaDairesi2007FaaliyetRaporu0111-5588.aspx>, (Erişim Tarihi: 09.05.2017).
- 24) İDKK (2010). "Kamu iç Denetiminde Risk Değerlendirme Rehberi", <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/AramaSonuclari.aspx?k=rehber>, (Erişim Tarihi: 16.06.2016).
- 25) İDKK (2016). *Kamu İç Denetim Genel Raporu 2015, Ankara*.
- 26) İDKK, "2017-2019 Dönemi Kamu İç Denetim Strateji Belgesi", <http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/2017-2019StratejiBelgesi.pdf>, (Erişim Tarihi: 22.04.2017).
- 27) İDKK, "Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi", <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/IcDenetimPlaniProgramiHazirlamaRehberi.aspx>, (Erişim Tarihi: 11.06.2017).
- 28) KARASAR, N. (1999). *Bilimsel Araştırma Yöntemi - Kavramlar, İlkeler, Teknikler-*, Nobel Yayın, Ankara.
- 29) Kent Eğitim (2012). "Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi", <http://www.kentegitim.com.tr/?p=329>, 16.06.2016.
- 30) KİDDER, (2009). Kamu İç Denetim Sistemi ve Çözüm Bekleyen Temel Sorunlu Alanlar, Ankara.
- 31) KIRAL, H. (2014): İç Denetim "Yönetime Değer Katmak", İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Ankara.
- 32) Maxeler Technologies, <http://web.stanford.edu/class/ee380/Abstracts/130190-MaxEE380Jan2013Part2.pdf>, (Erişim Tarihi: 16.06.2016).
- 33) NEZİROĞLU, İ. (2015). s. 29-32, (Ed.) DOĞANAY, R. ve MEYDANLI, M.A. Kamu İdarelerinde Daha Etkili Bir Yönetim İçin Nasıl Bir İç Denetim? Konferansı, 24 Eylül 2014, TBMM Basımevi, Ankara.
- 34) NEUMAN, W. L.-WIEGAND, B. (2000). Criminal Justice Research Methods: Quantative and Qualitative Approaches, Allyn and Bacon, Boston, MA, aktaran BÖKE K. vd. (2011). Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri, Alfa Yayıncılık, İstanbul.
- 35) Platin Dergisi Eki (2011). "Kurumsal Yönetimin Güvencesi İç Denetim", http://www.tide.org.tr/uploads/news/Platin_Ek.pdf, (Erişim Tarihi: 16.06.2016).
- 36) SOBEL, P. J. (2011). *Auditor's Risk Management Guide: Integrating Auditing and ERM*, CCH Inc., Chicago, aktaran KIRAL H. (2014). İç Denetim "yönetime değer katmak", İDKK Yayınları, Yayın No: 1, Ankara.
- 37) SPK, (2003) Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ (Seri: V, No: 68), 14.07.2003 Tarih ve 25168 Sayılı RG.
- 38) ŞAHİN, Ü. (2008). "Belediyelerde İç Denetim", Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul.
- 39) ŞAHİN, A. (2011). "Kamuda Hesap Verme Sorumluluğunun Aracı Olarak Performans Esaslı Bütçeleme", Sayıştay Dergisi, S. 83: 11.
- 40) The IIA, (2009) Pozisyon Raporu: İç Denetimin Kurumsal Risk Yönetiminde Oynadığı Rol.
- 41) The IIA-İngiltere ve İrlanda (2003). Risk Bazlı İç Denetim Hakkında Görüş Açıklaması, <http://www.bis.org/publ/bcbs128.pdf>, (Erişim Tarihi: 08.05.2017).
- 42) VURUŞKANER, O. ve DOĞANYİĞİT, M. (2010). "Kriz Sonrası İç Denetim ve Risk Yönetiminin Değişen Rolü Sunumu", IX. Çözüm Ortaklığı Platformu, <https://www.okul.pwc.com.tr/images/uploadfile/content/634275064689052679.pdf>, (Erişim Tarihi: 16.06.2016).
- 43) YURTSEVER, G. (2015). s. 175-183, (Ed.) DOĞANAY, R. ve MEYDANLI, M.A., Kamu İdarelerinde Daha Etkili Bir Yönetim İçin Nasıl Bir İç Denetim? Konferansı, 24 Eylül 2014, TBMM Basımevi, Ankara.